

Ausgabe 07/2011

Datum 18.10.2011

Themen dieser Ausgabe

- **Steuervereinfachungsgesetz 2011**
- **Aufwendungen für erstmalige Berufsausbildung und Erststudium**
- **Fahrtkosten bei mehreren Arbeitsstellen**
- **Elektronische Rechnungsstellung**

Sehr geehrte Mandantin,
sehr geehrter Mandant,

der Bundesfinanzhof hat seine Reihe der für die Stpfl. günstigen Urteile fortgesetzt. So wurde entschieden, dass die Kosten für die erstmalige Berufsausbildung bzw. ein Erststudium dann als vorweggenommene Werbungskosten steuerlich berücksichtigt werden, können, wenn ein ausreichender Bezug zum später ausgeübten Beruf besteht. Im Ergebnis ist dies eine deutliche Niederlage für den Gesetzgeber, da dieser dachte, eine Abzugsbeschränkung gesetzlich verankert zu haben. Dies ist ihm nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs aber misslungen.

Das Steuervereinfachungsgesetz 2011 ist in einem weiteren Anlauf nun doch sehr viel rascher als zunächst gedacht verabschiedet worden. Nach Einschaltung des Vermittlungsausschusses wurde lediglich die vorgesehene Möglichkeit zur Abgabe der Steuererklärung für zwei Jahre nicht umgesetzt, ansonsten aber alle vorgesehenen Maßnahmen beschlossen. So steigt insbesondere der Arbeitnehmer-Pauschbetrag bereits für 2011 auf 1 000 € an und es werden deutliche Erleichterungen bei elektronischen Rechnungen gewährt. Auch entfällt ab 2012 die Bezügegenze beim Kindergeld für volljährige Kinder.

Mit freundlichen Grüßen

Ihre

■ S · S · P ■

SPAETH & SCHNEIDER PARTNERSCHAFT

WIRTSCHAFTSPRÜFUNGSGESELLSCHAFT · STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT

I. FÜR ALLE STEUERPF LICHTIGEN	1
1. Steuervereinfachungsgesetz 2011 beschlossen	1
2. Aufwendungen für erstmalige Berufsausbildung und ein Erststudium steuerlich vielfach abzugsfähig	2
3. Deutsch-türkisches Doppelbesteuerungsabkommen unterzeichnet	2
4. Steuerbefreiungen für nebenberufliche Tätigkeiten	3
5. Kosten einer speziellen Schule für Hochbegabte können steuerlich absetzbar sein	3
6. Bestimmte Kombinationen aus der Wahl der Lohnsteuerklasse und der Veranlagungsart können einen Gestaltungsmissbrauch darstellen	3
7. Kindergeld für ein verheiratetes Kind	3
8. Aufwendungen für die Anlieferung von Mahlzeiten keine haushaltsnahen Dienstleistungen	3
9. Neuregelung der Rentenbesteuerung gilt auch für Rentennachzahlungen	4
II. FÜR ARBEITGEBER UND ARBEITNEHMER	4
1. Ansatz von Fahrtkosten bei mehreren Arbeitsstätten	4
2. Verständigungsvereinbarung zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Luxemburg betreffend die Besteuerung von Abfindungszahlungen u.Ä.	5
3. Freiwillige Zahlung der ehemaligen Muttergesellschaft des Arbeitgebers an die Arbeitnehmer aus Anlass des Anteilsverkaufs als Arbeitslohn von Dritten	5
III. FÜR UNTERNEHMER UND FREIBERUFLER	5
1. Abgrenzung steuerermäßigter Speiseliieferungen bei Imbissständen	5
2. Deutliche Erleichterungen bei der elektronischen Rechnungsstellung	6
3. Bearbeitungsentgelt bei Darlehensaufnahme u.U. sofort abzugsfähig	6
4. Keine Teilwertabschreibung bei nicht bonitätsbedingten Kursverlusten festverzinslicher Wertpapiere	6
5. Finanzverwaltung veröffentlicht Richtsatzsammlung	7
6. Angemessenheit von Betriebsausgaben bei Luxusgegenständen	7
7. Einlage von Wertpapieren in das Betriebsvermögen eines Arztes	8
8. Zulassung zum Vertragsarzt im Rahmen der gesetzlichen Krankenversicherung als wertbildender Faktor des Praxiswerts	8
IV. FÜR HAUSEIGENTÜMER	9
1. Gewerblicher Grundstückshandel: Ungeteiltes Grundstück mit fünf Mehrfamilienhäusern nur ein Objekt im Sinne der Drei-Objekt-Grenze	9
2. Einkünfteerzielungsabsicht bei Sanierung einer leer stehenden Wohnung	9
3. Vorsteuer aus der Dachneudeckung bei Bau einer Fotovoltaikanlage	9
4. Keine steuervergünstigte Veräußerung eines unbebauten Gartengrundstücks	9
5. Einmalzahlung für die Ablösung eines Erbbaurechts sofort abzugsfähig	10
V. FÜR GMBH-GESELLSCHAFTER UND GMBH-GESCHÄFTSFÜHRER	10
1. Anteilsveräußerung: Keine Anwendung des Halbabzugsverbots bei Einnahmen, die lediglich dem Anrechnungsverfahren unterlegen haben	10
2. Anteilsveräußerung: Halbeinkünfteverfahren gilt auch bei Verlusten aus wesentlichen Beteiligungen	10
3. Zeitpunkt der Realisierung eines Auflösungsverlustes einer GmbH	11
4. Anteilsveräußerung: Optionsrechte als Arbeitslohn eines Gesellschafter-Geschäftsführers oder als Veräußerungsentgelt für Anteile i.S.d. § 17 EStG	11
5. Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)	12
6. Aufklärungspflicht beim Verkauf von GmbH-Anteilen	13
7. Pflicht zur Offenlegung von Jahresabschlüssen	13
8. Handelsregister: Einreichung der Gesellschafterliste durch einen schweizerischen Notar zulässig	13

I. Für alle Steuerpflichtigen

1. Steuervereinfachungsgesetz 2011 beschlossen

Am 23.9.2011 ist das Steuervereinfachungsgesetz 2011 nun doch von Bundestag und Bundesrat gebilligt worden. Alle geplanten Maßnahmen, mit Ausnahme der ursprünglich vorgesehenen Möglichkeit zur gemeinsamen Abgabe von Einkommensteuererklärungen für zwei Jahre, wurden umgesetzt. Allgemein von Interesse sind insbesondere folgende Änderungen:

- Künftig werden nach der Abgeltungsteuer belastete Kapitalerträge nicht mehr in die **Ermittlung der zumutbaren Belastung bei der Prüfung der Höhe der abzugsfähigen außergewöhnlichen Belastungen** und auch nicht mehr bei der Berechnung des Spendenhöchstbetrags einbezogen. Diese Änderung trägt deutlich zur Steuervereinfachung bei. Im Einzelfall kann diese Änderung aber auch materielle Bedeutung erlangen, wobei die Auswirkungen hinsichtlich der außergewöhnlichen Belastungen im Grundsatz positiv und hinsichtlich des Spendenhöchstbetrags grundsätzlich negativ sind.
- Die **Entfernungspauschale** ist auf einen Höchstbetrag von 4 500 € im Kalenderjahr begrenzt. Diese Begrenzung gilt nicht für Fahrten mit einem eigenen bzw. zur Nutzung überlassenen Pkw oder wenn die tatsächlichen Aufwendungen für die Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel die Entfernungspauschale übersteigen. Diese Begrenzung ist derzeit in einem aufwendigen Verfahren taggenau zu berechnen. Nunmehr wird für die Benutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln geregelt, dass auch die Vergleichsrechnung zwischen Entfernungspauschale und den tatsächlich entstandenen Kosten – entsprechend der Begrenzung der Entfernungspauschale auf 4 500 € – jahresbezogen vorzunehmen ist. Damit wird lediglich die tageweise Prüfung, inwieweit die tatsächlichen Aufwendungen für öffentliche Verkehrsmittel die Entfernungspauschale übersteigen, ausgeschlossen, nicht aber die Berücksichtigung der tatsächlichen Aufwendungen für die Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel generell. Dies vereinfacht die Berechnung der Entfernungspauschale in allen Fällen, in denen die Stpfl. ganz oder teilweise öffentliche Verkehrsmittel nutzen. Diese Änderung gilt ab dem Veranlagungszeitraum 2012.
- Der **Arbeitnehmer-Pauschbetrag** von bislang 920 € wird ab dem Jahr 2011 auf 1 000 € angehoben. Dies führt dazu, dass häufiger der Einzelnachweis der angefallenen Werbungskosten unterbleiben kann. Der erhöhte Arbeitnehmer-Pauschbetrag ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2011 anzuwenden, beim Lohnsteuerabzug erstmals ab Dezember 2011. Der gesamte Erhöhungsbetrag von 80 € wird beim Lohnsteuerabzug im Dezember 2011 berücksichtigt.

Hinweis:

Es muss darauf geachtet werden, dass das Lohnabrechnungsprogramm für die Dezemberabrechnung auf die neue Rechtslage umgestellt wird, damit diese Besonderheit beim Lohnsteuerabzug im Dezember 2011 berücksichtigt werden kann. Für die Lohnabrechnung

des Monats Dezember 2011 gelten damit andere Lohnsteuertabellen als für die übrigen Monate des Jahres 2011.

Die Maßnahme bringt den Arbeitnehmern Vorteile, die entweder geringe Werbungskosten haben oder denen die beruflichen Aufwendungen vom Arbeitgeber erstattet werden. In diesen Fällen beschränkt sich der jährliche steuerliche Vorteil allerdings auf einen Betrag zwischen ca. 25 € und 40 €. Da zum Jahresbeginn oftmals nicht absehbar ist, ob der Pauschbetrag voraussichtlich überschritten wird oder nicht, müssen viele Arbeitnehmer auch weiterhin Belege sammeln.

- Die steuerliche Berücksichtigung von **Kinderbetreuungskosten** ist derzeit an mehreren Stellen im Gesetz für verschiedene Fälle und mit jeweils unterschiedlichen Voraussetzungen geregelt. Hier erfolgt nun eine Vereinfachung. Kinderbetreuungskosten sind ab 2012 einheitlich nur noch als Sonderausgaben abziehbar. Die Unterscheidung nach erwerbsbedingten und nicht erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten entfällt damit. Auf die persönlichen Anspruchsvoraussetzungen bei den steuerpflichtigen Eltern (Erwerbstätigkeit, Krankheit oder Behinderung) kommt es nicht mehr an. Betreuungskosten für Kinder werden dann ab Geburt des Kindes, jedoch wie bisher betragsmäßig eingeschränkt, grundsätzlich nur bis zur Vollendung des 14. Lebensjahres berücksichtigt.
- Derzeit wird **Kindergeld** bzw. ein Kinderfreibetrag bei volljährigen Kindern nur dann gewährt, wenn die Bezüge des Kindes den Jahresgrenzbetrag von 8 004 € nicht übersteigen. Die Ermittlung der maßgeblichen Bezüge und deren Nachweis ist sehr aufwendig. Die **Einkünfte- und Bezügegenze fällt nun für volljährige Kinder beim Familienleistungsausgleich ab 2012 weg**. Nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums wird ein Kind, welches das 25. Lebensjahr noch nicht vollendet hat und für einen Beruf ausgebildet wird, sich in einer Übergangszeit befindet etc., nur berücksichtigt, wenn das Kind keiner Erwerbstätigkeit nachgeht. Eine Erwerbstätigkeit mit bis zu 20 Stunden regelmäßiger wöchentlicher Arbeitszeit, ein Ausbildungsverhältnis oder ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis sind unschädlich. Kinder, die erstmalig für einen Beruf ausgebildet werden, werden wie bisher berücksichtigt. Die Regelungen zur Berücksichtigung von behinderten Kindern werden ebenfalls nicht verändert.

Hinweis:

Im Ergebnis dürften sich in vielen Fällen auch materielle Vorteile ergeben, so z.B., wenn die Ausbildungsvergütung abzgl. der relevanten Abzugsbeträge den bisherigen Jahresgrenzbetrag übersteigt, nach jetzigem Recht also kein Kindergeld gewährt wird, zukünftig aber wohl.

- Ergibt sich **bei Sonderausgaben eine Erstattung**, z.B. bei der Kirchensteuer, so führt diese bislang zu einer rückwirkenden Korrektur des ursprünglichen Zahlungsjahres. Nunmehr wird auch gesetzlich normiert, dass die Erstattung im Jahr des Zuflusses mit den in diesem Jahr gezahlten Sonderausgaben verrechnet wird.

- Die Möglichkeiten der **Veranlagung von Ehegatten** werden vereinfacht. Derzeit bestehen insgesamt sieben Veranlagungs- und Tarifvarianten (Einzelveranlagung mit Grund-Tarif, Verwitweten-Splitting oder „Sonder-Splitting“ im Trennungsjahr, Zusammenveranlagung mit Ehegatten-Splitting, getrennte Veranlagung mit Grund-Tarif, besondere Veranlagung mit Grund-Tarif oder Verwitweten-Splitting). Durch die Änderung werden die Varianten auf vier zurückgeführt (Einzelveranlagung mit Grund-Tarif, Verwitweten-Splitting oder „Sonder-Splitting“ im Trennungsjahr, Zusammenveranlagung mit Ehegatten-Splitting). Gravierend ist aber, dass künftig die Wahl der Veranlagungsart innerhalb eines Veranlagungszeitraums ab Eingang der Steuererklärung bei der zuständigen Finanzbehörde bindend ist. Zukünftig muss das bestehende Veranlagungswahlrecht sehr sorgfältig getroffen werden.

2. Aufwendungen für erstmalige Berufsausbildung und ein Erststudium steuerlich vielfach abzugsfähig

Der Gesetzgeber hatte angeordnet, dass **Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung bzw. für ein Erststudium** allenfalls als Sonderausgaben steuerlich abzugsfähig sind. Im Ergebnis wirkte sich aber auch dieser beschränkte Sonderausgabenabzug vielfach nicht aus, da Sonderausgaben nur zu einer Minderung der Steuerschuld führen, wenn im gleichen Jahr auch andere Einkünfte vorliegen. Verhindern wollte der Gesetzgeber, dass insoweit vorweggenommene Werbungskosten in Bezug auf die später aus dem dann ausgeübten Beruf erwachsenden Einnahmen steuerlich angesetzt werden können. Im Ergebnis hätte dies zu einem betragsmäßig unbeschränkten Abzug geführt – welcher sich ggf. dann über einen Verlustvortrag ausgewirkt hätte.

Der Bundesfinanzhof hat nun in Fortentwicklung seiner Rechtsprechung schlicht festgestellt, dass die seinerzeit erfolgte Gesetzesänderung misslungen ist. Nach der Entscheidung des Bundesfinanzhofs hindert die gesetzliche Regelung den Stpfl. nicht daran, Kosten für eine erstmalige Berufsausbildung und ein Erststudium als vorweggenommene Werbungskosten abzuziehen. Der Abzug als Werbungskosten ist vorrangig zu prüfen. Bei ausreichendem sachlichem Zusammenhang der Aufwendungen mit der angestrebten Berufstätigkeit kann der Werbungskostenabzug begehrt werden.

In den Urteilsfällen des Bundesfinanzhofs ging es um Aufwendungen für ein im Anschluss an das Abitur durchgeführtes Medizinstudium und die Ausbildung zum Verkehrspiloten. Der Bundesfinanzhof bejahte, dass diese Kosten als vorab entstandene Werbungskosten anerkannt werden können. Voraussetzung ist nur, dass das Studium bzw. die Ausbildung Berufswissen vermittelt und damit auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet ist.

Hinweis:

Für abgelaufene Jahre ist zu prüfen, ob entsprechende Kosten noch nachträglich als Werbungskosten geltend gemacht werden können. Ggf. sind rückwirkend Steuererklärungen abzugeben und die Feststellung eines Verlustvortrags zu beantragen. Als Kosten der Berufsausbildung kommen insbesondere in Betracht:

Studien- oder Kursgebühren, Fahrtkosten zum Studienort und Kosten für Literatur.

Für die Zukunft ist allerdings zu befürchten, dass der Gesetzgeber dieser für die Stpfl. günstige Fortentwicklung der Rechtsprechung durch eine (erneute) Gesetzesänderung begegnet. Diese dürfte dann aber erst für die Zukunft gelten, so dass entstandene Verluste aus den vergangenen Jahren noch genutzt werden können.

3. Deutsch-türkisches Doppelbesteuerungsabkommen unterzeichnet

Am 19.9.2011 wurde das neue Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Türkei unterzeichnet. Das neue Abkommen wird mit Austausch der Ratifikationsurkunden in Kraft treten und rückwirkend ab dem 1.1.2011 anzuwenden sein. Es ersetzt das bisherige Abkommen aus dem Jahr 1985, das nach seiner Kündigung noch bis zum 31.12.2010 anzuwenden war.

Hinweis:

Grundsätzlich wird das gesamte Welteinkommen im Wohnsitzstaat besteuert, unabhängig davon, wo dieses erzielt wird. Auf Einkünfte, die in einem anderen Staat erzielt werden, greift aber im Grundsatz auch der Quellenstaat zu. Insoweit können dieselben Einkünfte doppelt, also in zwei Staaten, besteuert werden. Doppelbesteuerungsabkommen sind völkerrechtliche Verträge, mit deren Hilfe die Staaten vermeiden, dass bei demselben Stpfl. dieselben Einkünfte für denselben Zeitraum durch gleichartige Steuern mehrfach belastet werden. Dies geschieht einerseits dadurch, dass der Staat, aus dem Einkünfte stammen (Quellenstaat), die Besteuerung zu Gunsten des Wohnsitzstaats des Beziehers der Einkünfte zurücknimmt oder einschränkt, und andererseits dadurch, dass der Wohnsitzstaat Einkünfte, die im Quellenstaat besteuert werden können, von seiner Besteuerung freistellt, oder dass er die auf diese Einkünfte entfallende ausländische Steuer auf seine Steuer anrechnet.

Das neue Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Türkei lehnt sich im Wesentlichen an das Musterabkommen der OECD (Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung) an. Im Vergleich zum bisherigen Abkommen erfolgen insbesondere folgende Anpassungen an die aktuelle internationale Abkommenspolitik:

- die Quellensteuersätze bei Dividenden und Zinsen wurden gesenkt;
- ein begrenztes Besteuerungsrecht von Renten im Quellenstaat wurde eingeführt;
- die Möglichkeit der Anrechnung fiktiver, nicht gezahlter türkischer Steuern wird wegfallen;
- eine sog. Umschwenkklausel von der Freistellung zur Anrechnungsmethode wird zu Gunsten Deutschlands eingeführt;
- der steuerliche Informationsaustausch wird dem geltenden OECD-Standard entsprechend erweitert.

Hinweis:

Bestehen grenzüberschreitende Wirtschaftsbeziehungen, so sollte überprüft werden, ob sich durch das neue Doppelbesteuerungsabkommen eine Änderung der Besteuerung ergibt.

4. Steuerbefreiungen für nebenberufliche Tätigkeiten

Einnahmen aus **nebenberuflichen Tätigkeiten als Übungsleiter**, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder aus einer vergleichbaren nebenberuflichen Tätigkeit, aus der nebenberuflichen künstlerischen Tätigkeit und aus der nebenberuflichen Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen sind – unter bestimmten weiteren Bedingungen – **bis zur Höhe von 2 100 € im Jahr steuerfrei**. Insoweit bietet sich die Möglichkeit, eine nebenberufliche Tätigkeit steuerlich günstig auszuüben. Das Bayerische Landesamt für Steuern hat nun in der Verfügung vom 8.9.2011 (Aktenzeichen S 2121.1.1-1/33 St32) zur Abgrenzung der begünstigten Tätigkeiten im Einzelfall Stellung genommen. Für die Praxis ist diese Besprechung von Einzelfällen sehr hilfreich.

5. Kosten einer speziellen Schule für Hochbegabte können steuerlich absetzbar sein

Im Streitfall ging es um die steuerliche Abziehbarkeit der Kosten für eine spezielle Schule für Hochbegabte. Diese schulische Maßnahme war durch ärztliche Gutachten und den Sozialdienst der Stadt empfohlen sowie durch städtische Zuschüsse gefördert worden.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 12.5.2011 (Aktenzeichen VI R 37/10) diese Kosten als **außergewöhnliche Belastungen** zum Abzug zugelassen. Wesentliche Voraussetzung war, dass diese **schulische Maßnahme medizinisch angezeigt** war. Eine vertrauensärztliche Begutachtung hielt der Bundesfinanzhof nicht für zwingend erforderlich.

Hinweis:

Die Lockerung der Rechtsprechung setzt sich mit diesem Urteil fort. Im Einzelfall sollte die medizinische Notwendigkeit einer solchen Maßnahme allerdings sorgfältig nachgewiesen werden.

6. Bestimmte Kombinationen aus der Wahl der Lohnsteuerklasse und der Veranlagungsart können einen Gestaltungsmissbrauch darstellen

Das Finanzgericht Baden-Württemberg hatte über einen nicht ganz alltäglichen Fall zu entscheiden: Eheleute bezogen beide Arbeitslohn, die Ehefrau nach der Steuerklasse V und der Ehemann nach der Steuerklasse III. Bei der Einkommensteuer erfolgte auf Antrag nun dauerhaft eine getrennte Veranlagung. Dies führte auf Grund der Steuerklassenwahl dazu, dass sich bei der Ehefrau hohe Erstattungen und beim Ehemann hohe Nachzahlungsverpflichtungen ergaben. Seinen Zahlungsverpflichtungen aus den Einkommensteuerfestsetzungen kam der Ehemann allerdings nicht nach. Die Zwangsvollstreckung des Finanzamts blieb auf Grund von Vorfändungen Dritter erfolglos.

Das Finanzgericht entschied mit Urteil vom 21.4.2011 (Aktenzeichen 2 K 4920/08), dass in dieser Vorge-

hensweise ein **Gestaltungsmissbrauch** zu sehen sei. Die **Wahl der Steuerklasse** erfolgte in Kombination mit dem Veranlagungswahlrecht erkennbar mit dem Zweck, einerseits eine Steuererstattung bei dem einen Ehegatten zu erreichen, andererseits aber die Durchsetzung der damit verbundenen Steuernachforderung bei dem anderen Ehegatten zu vereiteln. Wird nun durch die Wahl der Steuerklassen und den Antrag auf getrennte Veranlagung eine unangemessene Gestaltung gewählt, die im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Vorteil führt, ist nach Ansicht des Finanzgerichts die Zusammenveranlagung den wirtschaftlichen Vorgängen angemessen und die beantragte getrennte Veranlagung abzulehnen.

7. Kindergeld für ein verheiratetes Kind

Streitig war die Berechnung des Grenzbetrags der Bezüge eines volljährigen Kindes als Voraussetzung für das Kindergeld. Das Kind bezog eigene Einkünfte, die unter Berücksichtigung der unstrittigen Abzugsposten den maßgeblichen Grenzbetrag überschritten, so dass kein Kindergeld zu gewähren wäre. Nun wurde aber geltend gemacht, dass Unterhaltszahlungen des Kindes an seinen Ehepartner mindernd zu berücksichtigen seien.

Mit Urteil vom 7.4.2011 (Aktenzeichen III R 72/07) lehnte der Bundesfinanzhof diese Sichtweise aber ab. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs haben **Eltern eines verheirateten Kindes für dieses grundsätzlich keinen Anspruch auf Kindergeld** mehr. Denn mit der Eheschließung des Kindes sind nicht mehr die Eltern vorrangig zu seinem Unterhalt verpflichtet, sondern der Ehegatte des Kindes. Es besteht nur noch eine nachrangige Unterhaltspflicht der Eltern. Auf Grund der Statusänderung durch Heirat und der dadurch wechselnden Pflichtenstellung zum Kind besteht nach der Eheschließung des Kindes grundsätzlich kein Bedarf mehr für eine Entlastung der Eltern im Wege des Familienleistungsausgleichs. Anders liegt der Fall nur, wenn das Einkommen des Ehepartners so gering ist, dass er zum (vollständigen) Unterhalt nicht in der Lage ist, das Kind ebenfalls nicht über ausreichende eigene Einkünfte und Bezüge verfügt und die Eltern deshalb weiterhin für das Kind aufkommen müssen (sog. **Mangelfall**). Ein solcher Fall lag im Streitfall aber nicht vor, da die eigenen Bezüge des Kindes den maßgeblichen Grenzbetrag überstiegen.

Hinweis:

Mit dem Steuervereinfachungsgesetz fällt ab 2012 der Höchstbetrag der eigenen Einkünfte und Bezüge des Kindes weg. Unklar ist aber noch, wie sich dies auf den vorgeschilderten Fall auswirken wird.

8. Aufwendungen für die Anlieferung von Mahlzeiten keine haushaltsnahen Dienstleistungen

Das Finanzgericht Münster hat mit Urteil vom 15.7.2011 (Aktenzeichen 14 K 1226/10 E) entschieden, dass für Mahlzeiten, die zum Verzehr in den Haushalt angeliefert, aber dort nicht zubereitet werden (Lieferungen eines **Mahlzeitendienstes**), keine haushaltsnahe Dienstleistung vorliegt. Eine Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer scheidet damit aus. Entscheidend ist, dass die Mahlzeitenzubereitung

durch den Mahlzeitenbringdienst nicht im Haushalt des Stpfl. erfolgt.

9. Neuregelung der Rentenbesteuerung gilt auch für Rentennachzahlungen

Mit Wirkung ab dem Jahr 2005 wurde die Rentenbesteuerung vollständig neu geregelt. In vielen Fällen ergab sich eine deutlich höhere Besteuerung der Renten als bis zu dieser Änderung. Der Bundesfinanzhof hatte nun über einen Fall zu entscheiden, bei dem die Rentenzahlungen zunächst abgelehnt wurden, dann Anfang 2005 aber ein positiver Rentenbescheid erteilt und die bis zum 31.12.2004 entstandenen Rentenanprüche in 2005 nachgezahlt wurden.

Hierzu entschied der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 13.4.2011 (Aktenzeichen X R 1/10), dass auch Rentennachzahlungen für Zeiträume vor der Gesetzesänderung der Neuregelung unterliegen, wenn die Zahlung nach dem 31.12.2004 erfolgt.

II. Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

1. Ansatz von Fahrtkosten bei mehreren Arbeitsstätten

Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte können steuerlich nur über die Entfernungspauschale geltend gemacht werden, also unabhängig vom gewählten Verkehrsmittel mit 0,30 € je Entfernungskilometer. Dagegen können bei **Dienstreisen** mit dem eigenen Pkw Werbungskosten in Höhe von 0,30 € je gefahrenem Kilometer und dazu ab einer Abwesenheitsdauer von acht Stunden auch Verpflegungspauschalen angesetzt werden.

Aus diesem Grunde ist es für den konkreten Fall wichtig festzustellen, wo die regelmäßige Arbeitsstätte im steuerlichen Sinne liegt. Ist der **Arbeitnehmer regelmäßig an mehreren Betriebsstätten des Arbeitgebers tätig**, wurde bislang von der Rechtsprechung und dieser folgend auch von der Finanzverwaltung davon ausgegangen, dass der Arbeitnehmer mehrere regelmäßige Arbeitsstätten hatte und damit Fahrtkosten nur sehr begrenzt steuerlich abgesetzt werden konnten. Der **Bundesfinanzhof** hat nun in drei Entscheidungen vom 9.6.2011 diese Rechtsprechung aufgegeben und entschieden, dass **ein Arbeitnehmer nur eine regelmäßige Arbeitsstätte haben kann**. Ist der Arbeitnehmer nun nachhaltig in mehreren Betriebsstätten tätig, so muss festgestellt werden, wo der Arbeitnehmer sachlich und zeitlich den bedeutsamsten Teil seiner Tätigkeit ausübt; dies ist dann die regelmäßige Arbeitsstätte im steuerlichen Sinne.

Im Einzelnen sind vom Bundesfinanzhof am 9.6.2011 folgende drei Entscheidungen gefallen:

- In dem Urteil Aktenzeichen VI R 55/10 ging es – vereinfacht dargestellt – um einen **GmbH-Geschäftsführer**, der einen Firmen-Pkw auch privat nutzte. Fraglich war nun der pauschale Nutzungsanteil für die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte. Im Urteilsfall lag die Besonderheit vor, dass der Geschäftsführer im Wohnhaus einen Raum mit separatem Zugang in einem Anbau

für berufliche Zwecke nutzte. Diesen Raum hatte die Arbeitgeber-GmbH angemietet und betrieb dort die betriebliche EDV-Anlage, an der der Geschäftsführer Wartungs- und Optimierungsaufgaben ausführte. Letztlich konnte der Bundesfinanzhof nicht entscheiden, ob die Fahrten des Geschäftsführers zur Betriebsstätte des Arbeitgebers als Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte einzustufen sind. Insofern muss nun das Finanzgericht im zweiten Rechtsgang noch tatsächliche Feststellungen treffen. Entscheidend ist nach Ansicht des Bundesfinanzhofs die Lage des Tätigkeitsschwerpunkts des Geschäftsführers. Dieser kann in der Betriebsstätte der GmbH liegen und aber – jedenfalls soweit der Raum im Wohnhaus des Geschäftsführers nicht als häusliches Arbeitszimmer eingestuft wird – auch in dem Arbeitsraum im Wohnhaus. Im zweiten Fall wäre für die Fahrten zur Betriebsstätte der GmbH im Rahmen der 1 %-Regelung eben kein Nutzungsvorteil anzusetzen, was für den Geschäftsführer sehr vorteilhaft wäre.

- In dem Urteil Aktenzeichen VI R 58/09 ging es um einen **Außendienstmitarbeiter**. Dieser musste zwar arbeitstäglich eine Betriebsstätte des Arbeitgebers aufsuchen, hatte dort aber keinen Arbeitsplatz, sondern fuhr von dort weiter in seinen Einsatzbereich. Der Bundesfinanzhof entschied, dass dieser Außendienstmitarbeiter keine regelmäßige Arbeitsstätte habe und damit Fahrten zum Betrieb als Dienstfahrten eingestuft werden, die hinsichtlich des vom Arbeitgeber gestellten Pkw keinen Arbeitslohn verursachen.
- Im dritten Urteilsfall (Aktenzeichen VI R 36/10), war eine als **Distriktmanagerin** tätige Arbeitnehmerin für den Erfolg einer größeren Anzahl von Filialen zuständig. Unter Nutzung des Dienstwagens suchte sie diese Filialen in regelmäßigen Abständen bzw. auch anlassbezogen auf. Streitig war nun, ob in diesen Fällen Dienstreisen vorliegen. Zunächst ist zu prüfen, ob in diesem Fall überhaupt eine regelmäßige Arbeitsstätte anzunehmen ist. Dies würde voraussetzen, dass einer der Tätigkeitsorte in zeitlicher oder sachlicher Hinsicht dominant für die Gesamttätigkeit ist. Liegt keine regelmäßige Arbeitsstätte vor, so sind insgesamt Dienstreisen gegeben. Dies führt dazu, dass im Rahmen der Ermittlung des geldwerten Vorteils aus der Pkw-Gestellung kein Ansatz für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vorzunehmen ist. Werbungskosten sind dann mangels eigener Aufwendungen der Arbeitnehmerin aber auch nicht anzusetzen.

Hinweis:

Diese Rechtsprechungsänderung hat für den Werbungskostenabzug und auch für die **Ermittlung des geldwerten Vorteils bei der Firmenwagengestellung** nach der 1 %-Regel, bei welcher ein pauschaler Zuschlag für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu machen ist, weitreichende Konsequenzen. Im Einzelfall ist sorgfältig zu prüfen, ob zukünftig eine für den Arbeitnehmer günstigere Berechnung erfolgen kann.

2. Verständigungsvereinbarung zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Luxemburg betreffend die Besteuerung von Abfindungen und Entschädigungen u.Ä.

Die Vertreter der Bundesrepublik Deutschland und des Großherzogtums Luxemburg haben zur **Besteuerung von Abfindungen an Arbeitnehmer, Abfindungen und Entschädigungen in Folge einer Kündigung und/oder eines Sozialplans sowie Arbeitslosengeld** im Wesentlichen Folgendes vereinbart:

- Die Zuordnung des Besteuerungsrechts von Abfindungen an Arbeitnehmer ist abhängig vom wirtschaftlichen Hintergrund der jeweiligen Zahlung.
- Ist der Abfindung Versorgungscharakter beizumessen, kann sie nur im Wohnsitzstaat des Empfängers besteuert werden.
- Handelt es sich dagegen bei der Abfindung um eine im Rahmen eines Arbeitsvertrags geleistete Nachzahlung von Löhnen, Gehältern oder anderen Vergütungen oder wird die Abfindung allgemein für die Auflösung des Arbeitsvertrags gewährt, so kann sie im Tätigkeitsstaat besteuert werden.
- Abfindungen und Entschädigungen in Folge einer Kündigung und/oder eines Sozialplans sowie Arbeitslosengeld sind von der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat freizustellen, wenn diese Zahlungen durch den Tätigkeitsstaat tatsächlich besteuert werden.
- Die Staaten teilen sich gegenseitig den Zufluss einer Abfindung mit, so dass der andere Staat Kontrollmöglichkeiten hat.

Hinweis:

Es wird nun klar geregelt, in welchem Staat die jeweiligen Einkünfte der Besteuerung unterworfen werden.

3. Freiwillige Zahlung der ehemaligen Muttergesellschaft des Arbeitgebers an die Arbeitnehmer aus Anlass des Anteilsverkaufs als Arbeitslohn von Dritten

Zum Arbeitslohn gehören alle Vorteile für eine Beschäftigung, wenn sie durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst sind. Eine solche Veranlassung durch das Dienstverhältnis wird immer dann bejaht, wenn sich die Leistung des Arbeitgebers im weitesten Sinne als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist. Arbeitslohn kann auch bei einer **Zuwendung eines Dritten** anzunehmen sein, wenn diese ein Entgelt für eine Leistung bildet, die der Arbeitnehmer im Rahmen des Dienstverhältnisses für seinen Arbeitgeber erbringt, erbracht hat oder erbringen soll.

Das Finanzgericht Düsseldorf hatte über eine solche Zuwendung von einem Dritten zu entscheiden. Und zwar ging es um eine Zahlung, die ein Arbeitnehmer von der ehemaligen Konzernmuttergesellschaft seiner Arbeitgeberin erhielt. Die Zahlung wurde durch folgendes Schreiben angekündigt: „Sehr geehrter Herr F., die bisherige Alleingesellschafterin der A-GmbH, die B-GmbH, hat ihre Geschäftsanteile an die D-AG verkauft. Der Verkauf wurde am 1. März rechtswirksam. Aus

diesem Anlass schenkt Ihnen die B-GmbH die in beiliegendem Scheck verzeichnete Summe. Bei diesem Betrag handelt es sich um eine freiwillige, nicht mehr mit dem Arbeitsverhältnis im Zusammenhang stehende Zuwendung, die grundsätzlich der Schenkungsteuer unterliegt.“

Das Finanzamt war nun der Auffassung, dass diese Zahlung der Lohnsteuer zu unterwerfen sei. Der Stpfl. argumentierte dagegen, dass es sich um eine freiwillige, nicht mit dem Arbeitsverhältnis im Zusammenhang stehende Zahlung handeln würde. Die Zahlung unterliege ja auch der Schenkungsteuer, welche zwar tatsächlich wegen der Nutzung des Freibetrags nicht angefallen sei. Das Finanzgericht Düsseldorf bestätigte dagegen mit Urteil vom 21.6.2011 (Aktenzeichen 8 K 2652/09 E) die Auffassung des Finanzamts, nach der in dem Fall Lohn vorliege. Insoweit sei die Einschätzung des Zahlenden (hier als Schenkung) nicht maßgeblich. Entscheidend sei vielmehr, dass der Arbeitnehmer die Zahlung auch wegen seiner Arbeitnehmerstellung erhalten habe.

Hinweis:

Dieses Urteil verdeutlicht, dass auch Zuwendungen von Dritten als Arbeitslohn eingestuft werden können.

III. Für Unternehmer und Freiberufler

1. Abgrenzung steuerermäßigter Speiselieferungen bei Imbissständen

Hinsichtlich der Abgrenzung zwischen einer dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 % unterliegenden Speiselieferung und einer dem regulären Steuersatz von 19 % unterliegenden Dienstleistung bei der Abgabe von verzehrfertigen Speisen an Imbisswagen bzw. Imbissständen hat der Europäische Gerichtshof die Abgrenzungslinien deutlich zu Gunsten der ermäßigt besteuerten Speiselieferung verschoben. Diesem folgt nun auch der Bundesfinanzhof in zwei Urteilen vom 30.6.2011 (Aktenzeichen V R 35/08 und V R 18/10) und einem Urteil vom 8.6.2011 (Aktenzeichen XI R 37/08) hinsichtlich der Beurteilung bei Imbissständen bzw. Imbisswagen:

- Nach dem Urteil Aktenzeichen V R 35/08 liegt bei dem Verkauf verzehrfertiger Speisen wie Bratwürsten und Pommes frites an einem **Imbisswagen** dann eine mit nur 7 % besteuerte Speiselieferung vor, wenn lediglich behelfsmäßige Verzehrvorrichtungen vorgehalten werden. Im Urteilsfall verfügte der Imbisswagen über eine Verkaufstheke mit umlaufendem Brett zum Verzehr der Speisen und einem herausklappbaren Dach.
- Ähnlich gelagert war auch der dem Urteil (Aktenzeichen XI R 37/08) zu Grunde liegende Fall. In diesem Fall betrieb der Stpfl. mehrere **Imbissstände** und einen Schwenkgrill. Er verkaufte dort verzehrfertig zubereitete Speisen (Bratwurst, Currywurst, Hot Dog, Pommes frites bzw. Steaks, Bauchfleisch, Spieße, Bauchrippe). An den Imbissständen waren lediglich Ablagebretter vorhanden. Auch insoweit bestätigte der Bundesfinanzhof die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes. Herausgestellt wurde

nochmals, dass die standardisierte Zubereitung der Produkte wie das Grillen oder Frittieren nicht daran hindern, dass Lebensmittellieferungen vorliegen.

- In dem Urteil mit Aktenzeichen V R 18/10 hatte eine **Fleischerei vor ihrem Ladengeschäft einen Imbissstand aufgebaut**, an dem Bratwürste, Pommes frites und bestimmte Tagesgerichte verkauft wurden. An diesem Stand war umlaufend ein Ablagebrett angebracht, auf dem die Speisen auch verzehrt werden konnten. Vor dem Imbissstand befand sich darüber hinaus eine städtische Sitzbank. Nach der Entscheidung des Bundesfinanzhofs lagen hier nur dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegende Speisenerlieferungen vor. Die Ablagefläche hielt der Bundesfinanzhof insoweit nicht als Verzehreinrichtung relevant. Auch die städtische Bank war unerheblich, da diese nicht speziell für die Nutzer des Imbissstands aufgestellt worden ist. Allerdings hat der Besitzer des Imbissstands diesen dadurch „aufgewertet“, dass er eine Bierzeltgarnitur zum Verzehr der Speisen aufgestellt hat. Ab diesem Zeitpunkt sah der Bundesfinanzhof nun die an dieser Bierzeltgarnitur verzehrten Speisen als dem Regelsteuersatz von 19 % zu unterwerfende Leistung an.

Hinweis:

Es zeigt sich, dass die Verhältnisse des Einzelfalls entscheidend sind. Hierzu sollten z.B. Fotos zur Dokumentation angefertigt werden.

Soweit sich für den konkreten Fall durch diese Änderung der Rechtsprechung nun eine günstigere Beurteilung ergibt, kann auch eine **Korrektur der Umsatzsteuererklärungen für frühere Jahre in Betracht kommen**.

2. Deutliche Erleichterungen bei der elektronischen Rechnungsstellung

Nach aktuellem Gesetzesstand werden elektronische Rechnungen für Zwecke der Umsatzsteuer nur dann anerkannt, wenn die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts durch eine qualifizierte elektronische Signatur oder eine qualifizierte elektronische Signatur mit Anbieter-Akkreditierung nach dem Signaturgesetz oder durch elektronischen Datenaustausch (EDI) gewährleistet ist. Diese Anforderungen haben sich als nicht praktikabel herausgestellt. Durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 werden die Anforderungen nun deutlich niedriger angesetzt. Die verringerten Anforderungen an die elektronische Rechnungsstellung gelten bereits für Umsätze, die nach dem 30.6.2011 ausgeführt werden.

Die gesetzliche Neufassung dient der umsatzsteuerlichen Gleichstellung von Papier- und elektronischen Rechnungen. Eine elektronische Rechnung wird nun definiert als eine Rechnung, die in einem elektronischen Format ausgestellt und empfangen wird. Hierunter fallen **Rechnungen, die per E-Mail, im EDI-Verfahren, als PDF- oder Textdatei, per Computer-, Telefax- oder Fax-Server (nicht aber Standard-Telefax) oder im Wege des Datenträgeraustauschs übermittelt werden**. Das Erfordernis der Echtheit der Herkunft und der Unversehrtheit des Inhalts bleiben als abstrakte Voraussetzungen für die umsatzsteuerliche Anerkennung von elektronischen Rechnungen beste-

hen; jedoch werden die sonstigen Vorgaben für elektronische Rechnungen aufgegeben. Somit sind keine technischen Verfahren mehr vorgegeben, die die Unternehmen verwenden müssen. Die Regelung ist technologieneutral ausgestaltet. Selbst die Übermittlung als schlichte E-Mail ohne Signatur würde ausreichen.

3. Bearbeitungsentgelt bei Darlehensaufnahme u.U. sofort abzugsfähig

Wird bei der Gewährung eines betrieblichen Darlehens ein „Bearbeitungsentgelt“ gezahlt, so wurde dies bislang durchweg als Kosten der Darlehensgewährung eingestuft. Im Ergebnis war dieses Darlehensentgelt nicht sofort steuerlich absetzbar, sondern musste über die Darlehenslaufzeit verteilt werden. Technisch erfolgte dies dann mittels eines Rechnungsabgrenzungspostens.

Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 22.6.2011 (Aktenzeichen I R 7/10) den **Sofortabzug in bestimmten Fällen** zugelassen. Im Urteilsfall ging es um **Bearbeitungsentgelte für die Aufnahme von öffentlich geförderten Darlehen**. Hierzu entschied der Bundesfinanzhof, dass für ein vom Darlehensnehmer bei Abschluss des Kreditvertrags zu zahlendes „Bearbeitungsentgelt“ kein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden ist, **wenn das Entgelt im Falle einer vorzeitigen Vertragsbeendigung nicht (anteilig) zurückzuerstatten ist**. Etwas anderes gilt aber, wenn das Darlehensverhältnis nur aus wichtigem Grund gekündigt werden kann und wenn konkrete Anhaltspunkte dafür fehlen, dass diese Kündigung in den Augen der Vertragsparteien mehr ist als nur eine theoretische Option.

Hinweis:

Die steuerliche Behandlung eines solchen Bearbeitungsentgelts hängt also von den Regelungen im Darlehensvertrag ab, welche für den Einzelfall zu prüfen sind.

4. Keine Teilwertabschreibung bei nicht bonitätsbedingten Kursverlusten festverzinslicher Wertpapiere

Werden im Betriebsvermögen Wertpapiere zu Anlagezwecken gehalten, so ist bei jedem Bilanzstichtag zu prüfen, ob möglicherweise eine Wertberichtigung erfolgen muss. Steuerlich sind solche Wertberichtigungen (fachtechnisch: Teilwertabschreibungen) aber nur eingeschränkt möglich. Der Bundesfinanzhof hatte nun mit Urteil vom 8.6.2011 (Aktenzeichen I R 98/10) über folgenden Fall zu entscheiden: Die steuerpflichtige Bank hielt im Betriebsvermögen zum Zwecke der kurzfristigen Anlage und damit im Umlaufvermögen **festverzinsliche Wertpapiere**. Insoweit war eine **Rückzahlung zu 100 % des Nennwerts zugesagt**. Im Gegensatz zum Handelsrecht ist steuerlich eine Teilwertabschreibung sowohl bei Wertpapieren des Umlaufvermögens als auch bei solchen des Anlagevermögens zulässig, wenn eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt. Diese Wertpapiere notierten zum Bilanzstichtag nun teilweise unter dem Nennwert und der Stpfl. nahm eine Wertberichtigung auf den niedrigeren Kurswert vor.

Dies lehnten die Finanzverwaltung und schließlich auch der Bundesfinanzhof ab. Dies begründet der

Bundesfinanzhof im Wesentlichen damit, dass vorliegend eine Rückzahlung zu 100 % des Nennwerts zugesagt war und damit **keine dauerhafte Wertminderung vorliegen könne**, so dass nach den steuerlichen Regelungen eine Teilwertabschreibung ausscheidet.

Allerdings betont der Bundesfinanzhof auch, dass eine Teilwertabschreibung dann angezeigt sein kann, wenn der **Kursverlust des festverzinslichen Wertpapiers auf einer schlechteren Bonitätseinstufung des Anleiheschuldners beruht**. Ein solcher Fall kann z.B. bei einer Herabstufung des Schuldners durch die Ratingagenturen gegeben sein.

Hinweis:

Anders stellt sich diese Situation bei börsennotierten Aktien dar. In diesem Fall können unter die Anschaffungskosten gesunkene Börsenkurse Anlass für eine steuerlich anzuerkennende Teilwertabschreibung sein.

5. Finanzverwaltung veröffentlicht Richtsatzsammlung

Die Finanzverwaltung gibt regelmäßig so genannte Richtsatzsammlungen heraus. Die Richtsätze sind ein **Hilfsmittel (Anhaltspunkt) für die Finanzverwaltung, Umsätze und Gewinne der Gewerbetreibenden zu verproben und ggf. bei Fehlen anderer geeigneter Unterlagen zu schätzen**. Die Richtsätze sind für die einzelnen Gewerbeklassen auf der Grundlage von Betriebsergebnissen zahlreicher geprüfter Unternehmen ermittelt worden. Sie gelten nicht für Großbetriebe. Häufig wird die Richtsatzsammlung in Betriebsprüfungen eingesetzt.

Hinweis:

Nunmehr wurde eine **aktualisierte Richtsatzsammlung** herausgegeben. Auf dieser Basis sollten auch die eigenen Unternehmensdaten überprüft werden, da bei deutlichen Abweichungen von den Werten aus der Richtsatzsammlung die Buchhaltung auf Fehler hin kontrolliert bzw. dokumentiert werden sollte, warum im konkreten Einzelfall sich andere Werte ergeben.

Richtsätze werden in %-Sätzen des wirtschaftlichen Umsatzes für den Rohgewinn (Rohgewinn I bei Handelsbetrieben, Rohgewinn II bei Handwerks- und gemischten Betrieben [Handwerk mit Handel]), für den Halbreingewinn und den Reingewinn ermittelt. Bei Handelsbetrieben wird daneben der Rohgewinnaufschlagsatz angegeben. Für Handwerks- und gemischte Betriebe ist auch ein durchschnittlicher Rohgewinn I verzeichnet, der als Anhalt für den Waren- und Materialeinsatz dienen soll.

Hinweis:

Die Ermittlung der Werte im Einzelnen bedarf regelmäßig der Zuhilfenahme eines steuerlichen Beraters.

6. Angemessenheit von Betriebsausgaben bei Luxusgegenständen

Liegen Betriebsausgaben vor, so ist deren Angemessenheit im Grundsatz nicht zu prüfen. Dies ist auf Grund gesetzlicher Regelung aber dann ausdrücklich anders, wenn die getätigten **Aufwendungen die Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen be-**

rühren. In diesen Fällen ist der Betriebsausgabenabzug nur insoweit möglich, als die Ausgaben nach der allgemeinen Verkehrsauffassung als angemessen angesehen werden können.

Bei der Prüfung der Angemessenheit von Aufwendungen ist darauf abzustellen, ob ein ordentlicher und gewissenhafter Unternehmer angesichts der erwarteten Vorteile und Kosten die Aufwendungen ebenfalls auf sich genommen haben würde. Es sind alle Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen. Neben der Größe des Unternehmens, der Höhe des längerfristigen Umsatzes und des Gewinns sind vor allem die Bedeutung des Repräsentationsaufwands für den Geschäftserfolg nach der Art der ausgeübten Tätigkeit und seine Üblichkeit in vergleichbaren Betrieben als Beurteilungskriterien heranzuziehen. Was unter der allgemeinen Verkehrsauffassung zu verstehen ist, wird im Gesetz nicht erläutert.

Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz hatte über den Fall zu entscheiden, in dem ein Zahnarzt ein **Mobiltelefon** nach eigenen Angaben nur benötigt, um im Bereitschaftsdienst erreichbar zu sein. Das Mobiltelefon von einer Luxusmarke hatte einen **Anschaffungspreis von 5 200 €**. Das Finanzgericht stufte die hieraus resultierende Abschreibung mit Urteil vom 14.7.2011 (Aktenzeichen 6 K 2137/10) als unangemessen ein.

Das Finanzgericht führt aus, dass das streitgegenständliche Mobiltelefon die Lebensführung des Stpfl. berühre, da der **Erwerb auch durch persönliche Motive mit veranlasst war**. Es ist unbestritten, dass eine betriebliche Veranlassung zur Anschaffung des streitgegenständlichen Mobiltelefons auf Grund der erforderlichen Bereitschaftsdienste des Klägers als Zahnarzt bestand. Für die berufliche Tätigkeit des Klägers hätte es allerdings ausgereicht, wenn er seine Erreichbarkeit an den zwei bis drei Bereitschaftswochenenden durch ein gewöhnliches Mobilfunkgerät sichergestellt hätte. Gründe dafür, dass er diese Erreichbarkeit – etwa auf Grund einer ungünstigen geografischen Lage oder Ähnlichem – nur mit Hilfe der besonders guten technischen Empfangseigenschaften des streitgegenständlichen Mobiltelefons gewährleisten konnte, trug der Stpfl. nicht vor. Dass sich der Zahnarzt zum Erwerb eines handgefertigten hochwertigen Telefons eines Luxus-Mobiltelefon-Herstellers mit über die bloße Funktionsfähigkeit als Telefon hinausgehenden Eigenschaften entschieden hat, ist jedenfalls nicht allein durch betriebliche Notwendigkeiten zu erklären.

Da nun die für die betriebliche Tätigkeit erforderliche Funktion nach den Feststellungen auch mit einem Mobiltelefon für einen Preis von 300 € abgedeckt werden kann, setzte das Finanzgericht diesen als angemessen angesehenen Preis von 300 € in Verhältnis zu den getätigten Anschaffungskosten von 5 200 €, so dass sich ein betrieblicher Veranlassungsanteil von lediglich 5,8 % ergebe. Dieser sei so geringfügig, dass der Betriebsausgabenabzug nun insgesamt zu versagen sei.

Hinweis:

Dieses Urteil zeigt, dass der Betriebsausgabenabzug hinsichtlich solcher Gegenstände, die auch einen privaten Bezug haben, auf dessen Angemessenheit hin zu überprüfen ist. Die betrieblichen Gründe, die für den

Erwerb eines besonders aufwendigen Gegenstandes geführt haben, sollten sorgfältig dokumentiert werden.

7. Einlage von Wertpapieren in das Betriebsvermögen eines Arztes

Aus verschiedenen Gründen kann es steuerlich interessant sein, Wertpapiere in einem Betriebsvermögen eines Gewerbebetriebs oder auch eines freiberuflichen Betriebs zu halten. So können eintretende Verluste im Betriebsvermögen vielfach sehr viel günstiger verrechnet und mittels der Einlage der Wertpapiere steuer-schädliche Überentnahmen kompensiert werden. Andererseits ist zu beachten, dass bei Kapitaleinkünften im Betriebsvermögen nicht die vergleichsweise günstige Abgeltungsteuer in Höhe von 25 %, sondern die normale Tarifbelastung der Einkommensteuer zum Tragen kommt und bei Gewerbetreibenden die Zinsen auch der Gewerbesteuer unterliegen.

Gerade dann, wenn aus den Wertpapieren Verluste resultieren, wird die **Einlage der Wertpapiere in das Betriebsvermögen** von der Finanzverwaltung oftmals nicht anerkannt. Dies gilt insbesondere für Betriebsvermögen bei einer freiberuflichen Tätigkeit. Nach der Rechtsprechung wird die Einlage nur dann anerkannt, wenn hierfür ausschließlich betriebliche Gründe maßgebend sind. Für einen solchen unmittelbaren Zusammenhang der Wertpapiere mit dem freiberuflichen Betrieb reicht es weder aus, dass die Wertpapiere aus betrieblichen Mitteln erworben worden sind, noch, dass sie in der Gewinnermittlung ausgewiesen sind, noch, dass sie als Sicherheit für betriebliche Schulden dienen.

Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 17.5.2011 (Aktenzeichen VIII R 1/08) können Wertpapiere in das Betriebsvermögen eines Arztes eingelegt werden, wenn ihre Anschaffung, das Halten und ihr Verkauf ein Hilfsgeschäft der freiberuflichen Tätigkeit darstellen, z.B. in Form eines verbindlich vereinbarten Finanzierungskonzepts für den ärztlichen Betrieb.

Hinweis:

Insoweit muss der **betriebliche Bezug der Wertpapiere sehr sorgfältig dokumentiert werden**. Die Einlage selbst bedarf einer eindeutigen Einlagehandlung, insbesondere der zeitnahen Einbuchung in der Buchhaltung und der Vereinnahmung der Erträge in der freiberuflichen Buchhaltung.

Insgesamt muss allerdings beachtet werden, dass die Hürden für die Anerkennung der Einlage von Wertpapieren in ein freiberufliches Betriebsvermögen sehr hoch sind.

8. Zulassung zum Vertragsarzt im Rahmen der gesetzlichen Krankenversicherung als wertbildender Faktor des Praxiswerts

Streitig war die steuerliche **Behandlung des Kaufpreises für eine Arztpraxis**. Und zwar erwarb ein Facharzt für Orthopädie im April 1998 eine Facharztpraxis mit dem Patientenstamm der gesetzlich Versicherten. Der Gesamtkaufpreis betrug 498 000 DM. Der Praxisübernahmevertrag bestimmte, dass auf die Einrichtung 58 000 DM und auf den ideellen Wert der Praxis 440 000 DM entfielen. Dieser Praxiswert war anhand des vom Veräußerer in der Praxis erzielten

und auf die gesetzlich versicherten Patienten entfallenden Umsatzes und Gewinns ermittelt worden. Die Privatpraxis führte der Verkäufer fort; sie war vom Vertrag ausgenommen. Die Geschäftsgrundlage des Übernahmevertrags sollte entfallen, wenn der Kläger aus von ihm nicht zu vertretenden Gründen die Zulassung als Vertragsarzt nicht erhalten sollte.

Nachdem der Kläger die Zulassung erhalten hatte, gründete er mit einem Facharzt für Anästhesie eine Praxisgemeinschaft. Der Anästhesist entrichtete an den Orthopäden 200 000 DM als Gegenleistung für den von ihm erworbenen Anteil am Praxiswert. Der erwerbende Orthopäde setzte im Hinblick auf den ihm verbleibenden Teil des Praxiswerts von 240 000 DM für die Streitjahre 2002 und 2003 jeweils entsprechende Beträge als Abschreibungen an.

Nach einer Außenprüfung vertrat nun das Finanzamt die Auffassung, dass die Hälfte des vom Orthopäden entrichteten Betrags für den Praxiswert auf den „wirtschaftlichen Vorteil einer Vertragsarztzulassung“ entfalle, der als ein nicht abnutzbares immaterielles und vom Praxiswert zu trennendes eigenes Wirtschaftsgut anzusehen sei. Da die jährlich vorgenommene Abschreibung die abschreibbare Hälfte bereits überschritten habe, sei für weitere Abschreibungen in den Jahren 2002 und 2003 kein Raum mehr.

Dieser Sichtweise der Finanzverwaltung widersprach der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 9.8.2011 (Aktenzeichen VIII R 13/08). Entschieden wurde, dass wenn sich der für eine Arztpraxis mit Vertragsarztsitz zu zahlende Kaufpreis ausschließlich am Verkehrswert orientiert, in dem damit abgegoltenen Praxiswert der Vorteil aus der Zulassung als Vertragsarzt untrennbar enthalten ist. Der die Praxis übergabende Vertragsarzt könne den Vorteil aus der Zulassung grundsätzlich nicht selbständig verwerten. Er könne nur gegenüber der Kassenärztlichen Vereinigung einen Antrag auf Fortführung der bestehenden Praxis durch einen Nachfolger stellen. Dieser Antrag löse dann ein neues Zulassungsverfahren aus, wobei die Zulassung des Erwerbers vom Vorliegen persönlicher Eigenschaften abhängt und im Ermessen des Zulassungsausschusses stehe. Eine gesonderte Bewertung des Vorteils aus der Zulassung komme im Übrigen auch aus Gründen der Praktikabilität nicht in Betracht, weil ein sachlich begründbarer Aufteilungs- und Bewertungsmaßstab nicht ersichtlich sei.

Hinweis:

In bestimmten Fällen kann aber auch die Kassenarztzulassung ein selbständiges Wirtschaftsgut darstellen. Dies ist dann anzunehmen, wenn die Zulassung Gegenstand eines gesonderten Veräußerungsvorgangs ist. Dies kann dann der Fall sein, wenn ein Arzt an einen ausscheidenden Arzt eine Zahlung im Zusammenhang mit der Erlangung der Vertragsarztzulassung leistet, ohne jedoch dessen Praxis zu übernehmen, weil er den Vertragsarztsitz an einen anderen Ort verlegen möchte. In diesem Fall wird mit der Veräußerung der Zulassung ein selbständiges, nicht absetzbares Wirtschaftsgut konkretisiert.

IV. Für Hauseigentümer

1. Gewerblicher Grundstückshandel: Ungeteiltes Grundstück mit fünf Mehrfamilienhäusern nur ein Objekt im Sinne der Drei-Objekt-Grenze

Werden vermietete Immobilien im Privatvermögen gehalten, so ist ein entstehender Veräußerungsgewinn nach einer zehnjährigen Haltedauer steuerfrei. Dieser steuerliche Vorteil gilt allerdings dann nicht, wenn ein so genannter gewerblicher Grundstückshandel vorliegt. Ein wesentliches Indiz für das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels ist die von der Rechtsprechung entwickelte Drei-Objekt-Grenze. Danach liegt in der Regel ein gewerblicher Grundstückshandel vor, sofern mehr als drei Objekte innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs von in der Regel fünf Jahren ab der Anschaffung veräußert werden.

Die Beantwortung der Frage, was insoweit als „Zählobjekt“ im Rahmen der Prüfung der Drei-Objekt-Grenze gilt, wirft allerdings immer wieder Fragen auf. Zu Gunsten des Stpfl. entschied der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 5.5.2011 (Aktenzeichen IV R 34/08), dass ein **ungeteiltes Grundstück mit fünf Mehrfamilienhäusern** nur ein Objekt im Sinne der Drei-Objekt-Grenze ist.

Im Urteilsfall hatte eine Grundstücks-GbR das Grundstück mit fünf freistehenden Mehrfamilienhäusern bebaut und bereits kurz vor der Fertigstellung mit der Verpflichtung der Fertigstellung und der Vermietung der Wohnungen bzw. Mietgarantie an einen Erwerber veräußert.

Hinweis:

Die Veräußerung wäre allerdings dann gewerblicher Grundstückshandel gewesen, wenn von Anfang an bei Erwerb bzw. Beginn der Bebauung die unbedingte Veräußerungsabsicht bestanden hätte. Im Urteilsfall lag dies offensichtlich nicht vor.

Dieses Urteil zeigt einmal mehr, dass die Abgrenzung des gewerblichen Grundstückshandels von der bloßen Vermögensverwaltung nur für den Einzelfall erfolgen kann und dass aber auch erhebliche Gestaltungsmöglichkeiten bestehen.

2. Einkünfteerzielungsabsicht bei Sanierung einer leer stehenden Wohnung

Das Finanzgericht Hamburg hatte über den Fall zu entscheiden, bei dem – verkürzt dargestellt – eine zunächst vermietete Wohnung umfangreich umgebaut wurde und in dieser Zeit keine Mieteinnahmen erzielt, aber die Sanierungskosten als Werbungskosten geltend gemacht wurden. Die Wohnung wurde schließlich auch zur Weitervermietung angeboten, dann aber doch selbst genutzt. Das Finanzamt lehnte den Abzug der Sanierungskosten als Werbungskosten ab, da eine Einkünfteerzielungsabsicht nicht mehr bestanden habe.

Das Finanzgericht Hamburg bestätigte mit rechtskräftigem Urteil vom 11.4.2011 (Aktenzeichen 6 K 257/09) die Ansicht der Finanzverwaltung. Zunächst stellt das Gericht fest, dass bei einer auf Dauer angelegten Vermietung grundsätzlich davon auszugehen ist, dass der Stpfl. mit Einkünfteerzielungsabsicht handelt, also

einen Einnahmenüberschuss erzielen will. Allerdings liegt ein gegen die Einkünfteerzielungsabsicht sprechendes Indiz beispielsweise dann vor, wenn der Stpfl. eine Immobilie in einem engen zeitlichen Zusammenhang mit der Anschaffung oder Herstellung – in der Regel innerhalb von bis zu fünf Jahren – wieder veräußert und während dieser Zeit nur einen Werbungskostenüberschuss erzielt.

Im vorliegenden Fall lag zunächst eine auf Dauer angelegte Vermietung vor, so dass eine Einkünfteerzielungsabsicht anzunehmen war. Aus diesem Grund sind die Sanierungskosten im Grundsatz auch steuerlich abzugsfähig. Gegen eine fortbestehende Einkünfteerzielungsabsicht sprach aber nicht nur die letztlich erfolgte Selbstnutzung, sondern nach Ansicht des Gerichts auch die Tatsache, dass keine ausreichenden Vermietungsbemühungen erfolgten. Zwar hat der Stpfl. die Wohnung in Zeitungsannoncen angeboten und es haben sich auch Interessenten gemeldet, letztlich führte dies aber nicht zum Abschluss eines Mietvertrags. Das Gericht moniert nun, dass weder ein Makler mit der Vermietung der Wohnung beauftragt noch die Wohnung über eine der gängigen Internetseiten angeboten wurde. Hochpreisige Mietwohnungen in besonders gefragten Wohnlagen – um eine solche handelte es sich im Streitfall – werden aber nach Ansicht des Gerichts in Hamburg üblicherweise über Makler angeboten, weil deren Sachkunde und Marktkenntnis eine Vermietung zum angemessenen marktüblichen Mietzins fördert. In einer Gesamtwürdigung verneinte das Gericht das Vorliegen einer Einkünfteerzielungsabsicht.

Hinweis:

Erfolgt zeitnah zum Erwerb oder nach einem längeren Leerstand oder gar einer umfassenden Sanierung eine Selbstnutzung, so werden besonders hohe Anforderungen an den Nachweis der Einkünfteerzielungsabsicht gestellt. Insbesondere sind ausreichende Bemühungen um eine Vermietung der Wohnung nachzuweisen. Insoweit ist eine genaue **Dokumentation der Vermietungsbemühungen** wichtig.

3. Vorsteuer aus der Dachneudeckung bei Bau einer Fotovoltaikanlage

Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz hat mit Urteil vom 10.2.2011 (Aktenzeichen 6 K 2607/08) bestätigt, dass Vorsteuern aus der Sanierung eines asbesthaltigen Daches abzugsfähig sind, wenn die Sanierung nur deshalb erfolgt, weil ansonsten die Fotovoltaikanlage nicht errichtet werden darf.

Hinweis:

Gegen dieses Urteil ist die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig, so dass diese Frage noch nicht abschließend geklärt ist. Ebenso umstritten ist die Frage des Vorsteuerabzugs bei der generellen Dachsanierung vor der Errichtung einer Fotovoltaikanlage. Im Zweifel sollte in diesen Fällen der Vorsteuerabzug immer begehrt werden.

4. Keine steuervergünstigte Veräußerung eines unbebauten Gartengrundstücks

Die Veräußerung von Immobilien im Privatvermögen unterliegt dann der Einkommensteuer, wenn zwischen

Erwerb und Veräußerung ein Zeitraum von weniger als zehn Jahren liegt. Aber auch eine Veräußerung innerhalb dieser Zehn-Jahres-Frist wird von der Besteuerung ausgenommen, wenn das Grundstück zwischen Anschaffung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde.

Insoweit werden die Grenzen aber eng gezogen, wie das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 25.5.2011 (Aktenzeichen IX R 48/10) zeigt. Der Bundesfinanzhof entschied, dass wenn ein unbebautes, bislang als Garten eines benachbarten Wohngrundstücks genutztes Grundstück veräußert wird, ohne dass der Stpfl. seine Wohnung aufgibt, diese Veräußerung nicht begünstigt ist, sondern der Besteuerung unterliegt. Zwar wird auch der zur selbst genutzten Wohnung gehörende Grund und Boden von dieser Begünstigung erfasst. Jedoch wurde im vorliegenden Fall mit der Veräußerung des angrenzenden Gartenlandes die Wohnung eben nicht aufgegeben, so dass kein Anlass für die Gewährung der Begünstigung bestand.

5. Einmalzahlung für die Ablösung eines Erbbaurechts sofort abzugsfähig

Die Stpfl. erzielen gemeinschaftlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen. Dazu gehört insbesondere Grundbesitz, der mit Erbbaurechten belastet war. Mit notariellem Vertrag vom 20.12.2005 vereinbarten die Kläger und die damaligen Erbbauberechtigten der zu diesem Zeitpunkt unbebauten Grundstücke die Aufhebung des am 31.12.2007 endenden Erbbaurechts gegen Zahlung einer Abfindung in Höhe von 70 000 €. Mit notariellem Vertrag vom selben Tage haben die Kläger einer Immobilien-Projektentwicklungsgesellschaft (jeweils selbständige) Erbbaurechte an dem zuvor genannten Grundbesitz und weiterem zu erwerbenden Grundbesitz zur Errichtung von Doppelhäusern und Reiheneigenheimen bestellt. In der Feststellungserklärung wurde die vereinnahmte Abfindung als sofort abzugsfähige Werbungskosten geltend gemacht.

Der Bundesfinanzhof bestätigte mit Urteil vom 26.1.2011 (Aktenzeichen IX R 24/10) die sofortige Abziehbarkeit der Abfindungszahlung. Entscheidend war, dass die Ablösung der bestehenden Erbbaurechte und die dafür gezahlte Abfindung dazu diene, neue und zwar günstigere Erbbaurechtsverträge abzuschließen.

Hinweis:

Entsprechendes gilt für die Abfindung eines Mieters, die der Eigentümer für die Räumung der Wohnung zahlt, um sie anschließend an einen anderen Mieter – ggf. zu einem höheren Mietzins – zu vermieten

V. Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

1. Anteilsveräußerung: Keine Anwendung des Halbabzugsverbots bei Einnahmen, die lediglich dem Anrechnungsverfahren unterliegen haben

Wenn wesentliche im Privatvermögen gehaltene Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (d.h. bei Vorliegen einer Beteiligungsquote von mindestens 1 %) veräu-

ßert werden, dann kommt das Teileinkünfteverfahren (bzw. bis 2008 das Halbeinkünfteverfahren) zur Anwendung. Dies hat zur Folge, dass der Veräußerungsgewinn zu 40 % (bzw. bis 2008 zu 50 %) steuerfrei ist. Im Gegenzug können dann allerdings entsprechende Veräußerungsverluste auch nur zu 60 % (bzw. 50 %) mit anderen Einkünften verrechnet werden. Besonders nachteilig ist das, wenn eine GmbH liquidiert werden muss und damit die geleistete Einlage endgültig verloren ist, aus der zu keiner Zeit Gewinne ausgeschüttet worden sind. Zu dieser Problematik hatte der BFH jüngst entschieden, dass das Teileinkünfte- bzw. Halbeinkünfteverfahren gerade nicht zur Anwendung kommt (also Veräußerungsverluste doch vollständig verrechenbar sind), wenn aus der Beteiligung zu keiner Zeit teilweise steuerfreigestellte Einkünfte geflossen sind.

Diese Rechtsprechung hat der BFH nun mit seinem Urteil vom 6.4.2011 (Aktenzeichen IX R 28/10, DStR 2011, 1606) dahingehend ausgeweitet, dass das Halbabzugsverbot auch dann nicht anzuwenden ist, wenn der Stpfl. lediglich solche durch seine Beteiligung an der GmbH vermittelte Einnahmen erzielt hat, für die noch das frühere Anrechnungsverfahren galt.

Im Urteilsfall hatte ein mit 50 % an einer GmbH beteiligter Stpfl. einen Auflösungsverlust aus dieser Beteiligung geltend gemacht; Gewinnausschüttungen aus dieser Beteiligung hatte er lediglich einmalig im Jahr 2001 für das Jahr 2000 erhalten. Das Finanzamt erkannte insoweit nur den hälftigen Auflösungsverlust an und argumentierte, das Halbabzugsverbot sei immer dann anzuwenden, wenn eine GmbH Gewinnausschüttungen an den Gesellschafter vorgenommen habe, egal in welchem Jahr. Der BFH hat diese Auffassung verworfen und festgestellt, dass die Anwendung des Halbabzugsverbots zwingend einen Zusammenhang mit lediglich zur Hälfte anzusetzenden Einnahmen voraussetze – gerade ein solcher Zusammenhang fehle aber, wenn die Gewinnausschüttungen noch dem Anrechnungsverfahren unterliegen hätten.

Hinweis:

Mit Wirkung ab 2011 hat der Gesetzgeber das gesetzliche Halbabzugsverbot dahingehend verschärft, dass Veräußerungs- bzw. Liquidationsverluste in jedem Fall nur noch zu 60 % mit anderen Einkünften verrechnet werden dürfen. Die besprochene Rechtsprechung gilt daher nur für Veräußerungen vor dem 1.1.2011.

2. Anteilsveräußerung: Halbeinkünfteverfahren gilt auch bei Verlusten aus wesentlichen Beteiligungen

Nach dem Halbeinkünfteverfahren sind Gewinne aus der Veräußerung solcher Beteiligungen, die der Besteuerung nach § 17 EStG unterliegen (d.h. bei Vorliegen einer Beteiligungsquote von mindestens 1 %), zu 40 % (bzw. bis 2008 zu 50 %) steuerfrei. Im Gegenzug können bei derartigen Veräußerungen allerdings entsprechende Veräußerungsverluste auch nur zu 60 % (bzw. bis 2008 zu 50 %) mit anderen Einkünften verrechnet werden. Die umstrittene Frage, ob sich Veräußerungsverluste tatsächlich nur anteilig auswirken, hatte der BFH mit Urteil vom 6.4.2011 (Aktenzeichen IX R 40/10, HFR 2011, 959) jüngst bejaht.

Diese Rechtsprechung hat der BFH nun mit seinem Urteil vom 20.4.2011 (Aktenzeichen I R 97/10, www.stotax-first.de) fortgeführt und dazu erläutert, dass

- einerseits die Hälfte des entsprechenden Veräußerungspreises steuerfrei ist und
- andererseits Betriebsausgaben etc. auch nur zur Hälfte abgezogen werden dürfen, wenn diese mit zur Hälfte steuerfreien Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

Dahinter stehe die Idee, die steuerliche Berücksichtigung positiver (Einnahmen) und negativer Positionen (z.B. Anschaffungskosten) nach einem einheitlichen Prinzip zu begrenzen. Insoweit fordere ja auch der Wortlaut der gesetzlichen Abzugsbeschränkung lediglich einen wirtschaftlichen Zusammenhang, der auch bestehe, wenn der Aufwand den Ertrag übersteige.

Etwas anderes ergebe sich unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten auch nicht aus der überschießenden Tendenz der gesetzlichen Abzugsbeschränkung nach § 3c Abs. 2 EStG 2002. Die hälftige Steuerbefreiung berücksichtige die steuerliche Vorbelastung bei der Kapitalgesellschaft. Demgegenüber lösen die Aufwendungen des Gesellschafters durch die Beteiligung keinen Aufwandsabzug bei der Kapitalgesellschaft aus. Es liege aber innerhalb des Gestaltungsspielraums des Gesetzgebers, dass bei der Besteuerung des Gesellschafters positive und negative Einkünfte nach einem übereinstimmenden Maßstab beurteilt werden und die Besteuerung des Gesellschafters in der rechtlichen Ausgestaltung von der Besteuerung der Gesellschaft gelöst ist.

3. Zeitpunkt der Realisierung eines Auflösungsverlustes einer GmbH

Mit seinem Urteil vom 18.5.2011 (Aktenzeichen 9 K 307/07) hat sich das Niedersächsische FG – soweit ersichtlich – als erstes FG mit der Frage befasst, ob sich ein noch schwebender Schadensersatzprozess einer ansonsten vermögenslosen GmbH auf den Zeitpunkt der Realisierung eines Auflösungsverlusts auswirkt.

Im Streitfall hatte eine zahlungsunfähige GmbH im Jahr 2002 einen Insolvenzantrag gestellt, nachdem die Hausbank deren Lastschriften zurückbuchte, Überweisungen nicht mehr ausführte und schließlich das Kontokorrentverhältnis kündigte. Die GmbH war zu diesem Zeitpunkt im Grundsatz vermögenslos, wobei allerdings der Insolvenzverwalter unter der Bedingung der Gewährung der Prozesskostenhilfe eine Schadensersatzklage gegen die Hausbank erheben wollte; der Wert des Schadensersatzanspruchs wurde gutachterlich auf mehrere Millionen Euro geschätzt.

Nach Ablehnung des Prozesskostenhilfeantrags in 2004 erklärte der Gesellschafter der GmbH für 2002 einen Verlust i.S.d. § 17 EStG aus der Auflösung der GmbH, den das Finanzamt nicht anerkannte.

Das Niedersächsische FG folgt der Auffassung des Finanzamts und hat dazu entschieden, dass die GmbH zwar mit der Insolvenzeröffnung in 2002 aufgelöst worden sei, dass aber der Zeitpunkt der steuerlichen

Berücksichtigung des Auflösungsgewinns bzw. -verlusts vom Zeitpunkt der zivilrechtlichen Beendigung der GmbH zu unterscheiden sei. Erst mit Abschluss der Liquidation sei der Auflösungsgewinn bzw. -verlust auch realisiert. Ausnahmsweise könne aber der Zeitpunkt der Realisierung schon vor dem Abschluss der Liquidation liegen, nämlich dann, wenn die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels Masse rechtskräftig abgelehnt wird oder die GmbH vermögenslos war.

Für den Streitfall ist das Niedersächsische FG nun davon ausgegangen, dass wegen der ernstlich beabsichtigten gerichtlichen Geltendmachung einer Schadensersatzforderung noch nicht feststand, dass die GmbH Ende 2002 vermögenslos war. Daher war der Verlust (noch) nicht in 2002 zu berücksichtigen.

Hinweis:

Anhängige (wie auch nur ernstlich beabsichtigte) Schadensersatzklagen verhindern also, dass ein Auflösungsverlust i.S.d. § 17 EStG zeitnah mit anderen Einkünften verrechnet werden kann. Erst wenn feststeht, dass der Gesellschafter nicht mehr mit Zahlungen aus der GmbH rechnen kann (Ebene der GmbH), und zugleich feststeht, ob und in welcher Höhe noch nachträgliche Anschaffungskosten (Ebene des Gesellschafters) anfallen werden, kann der Auflösungsverlust als realisiert angesehen und steuerlich geltend gemacht werden.

4. Anteilsveräußerung: Optionsrechte als Arbeitslohn eines Gesellschafter-Geschäftsführers oder als Veräußerungsentgelt für Anteile i.S.d. § 17 EStG

Mit der Frage, ob die Ausübung von Optionen auf den Erwerb von Aktien, die im Zusammenhang mit der Veräußerung von GmbH-Anteilen in einem Geschäftsführervertrag eingeräumt worden sind, zu einem zusätzlichen Veräußerungsgewinn oder aber zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führt, hat sich der BFH mit Urteil vom 30.6.2011 (Aktenzeichen VI R 80/10, DStR 2011, 1757) befasst.

Im Streitfall hatte – verkürzt dargestellt – ein GmbH-Gesellschafter seine Beteiligung i.S.d. § 17 EStG gegen Barzahlung an die Tochtergesellschaft einer US-Corporation veräußert und mit dieser US-Corporation einen Geschäftsführervertrag abgeschlossen, der ihm u.a. das Recht einräumte, binnen fünf Jahren nach Abschluss des Vertrags 15 000 Aktien der US-Corporation zu einem festgelegten Kurs zu erwerben. Kurze Zeit später (sechs Wochen nach dem notariellen Vertragsschluss) wurde der Geschäftsführervertrag in gegenseitigem Einvernehmen aus betriebsbedingten Gründen gegen eine Abfindung aufgehoben, das Optionsrecht blieb allerdings unberührt und wurde in der Folge auch ausgeübt. Streitig ist, ob der geldwerte Vorteil aus dem Bezug der Aktien den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit zuzurechnen ist oder – nach der Argumentation des Veräußerers – ein zusätzliches Entgelt für die Anteilsveräußerung darstellt.

Der BFH hat den Sachverhalt zwar nicht abschließend entschieden (sondern zur weiteren Aufklärung an die Vorinstanz zurückverwiesen), aber ausgeführt, dass es nahe liege, dass der streitige Vorteil nicht als Gegen-

leistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft, sondern als zusätzlicher Veräußerungspreis gewährt worden sei. Dem stehe insbesondere nicht entgegen, dass die Aktienoptionen dem Veräußerer in einem Anstellungsvertrag eingeräumt und in diesem als Tätigkeitsvergütung bezeichnet worden seien. Denn im Einkommensteuerrecht sei der verwirklichte Lebenssachverhalt nach seinem wirtschaftlichen Gehalt und nicht nach seiner äußeren Erscheinungsform zu beurteilen. Ausschlaggebend sei das wirtschaftlich Gewollte und das tatsächlich Bewirkte, nicht aber das lediglich formal Erklärte oder formal-rechtlich Vereinbarte.

Hinweis:

Mit dieser Entscheidung unterstreicht der BFH seine Rechtsprechung zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise, die nicht nur bei der Ermittlung der Höhe des Veräußerungsgewinns, sondern gerade auch bei der Frage zu berücksichtigen ist, ob überhaupt ein steuerlich relevanter Übergang des (wirtschaftlichen) Eigentums an einer Beteiligung vorliegt. So hat der BFH jüngst entschieden, dass das wirtschaftliche Eigentum im Falle eines sog. Durchgangserwerbs nicht schon auf Grund einer „logischen Sekunde“ übergehe und dass auch die Einräumung eines einseitigen Optionsrechts (z.B. eines Ankaufsrechts) noch nicht zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums führt (anders liegt der Fall allerdings bei Einräumung wechselseitiger Optionen).

5. Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

a) **VGA: Aufwendungen für eine Feier anlässlich eines runden Geburtstags des Gesellschafter-Geschäftsführers**

Das FG Berlin-Brandenburg hat mit Urteil vom 16.2.2011 (Aktenzeichen 12 K 12087/07) die Rechtsprechung des BFH zur Annahme von vGA wie folgt fortgeführt:

In der Übernahme der Kosten für die Feier eines runden Geburtstages des Gesellschafter-Geschäftsführers durch eine GmbH liegt auch dann eine vGA, wenn in der Einladung gleichzeitig auf das – ebenso wenig wie der Geburtstag selbst am Tag der Feier liegende – fünfjährige Unternehmensjubiläum hingewiesen wird. Einer zumindest teilweisen Berücksichtigung der Aufwendungen als Betriebsausgaben steht nach Auffassung des FG das Aufteilungs- und Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 EStG entgegen.

Zur Begründung führt das FG Berlin-Brandenburg aus, dass die Aufwendungen der GmbH für die Feier einen dem Gesellschafter-Geschäftsführer zugewendeten Vermögensvorteil darstellen, den ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter unter ansonsten gleichen Umständen einem Nichtgesellschafter nicht zugewendet hätte. Insoweit lägen Kosten der Lebensführung des Gesellschafter-Geschäftsführers vor, zu deren Übernahme für die GmbH kein Anlass bestand.

Zudem seien die Aufwendungen für die Feier gemischt veranlasst gewesen, so dass das Aufteilungs- und Abzugsverbot i.S.d. § 12 Nr. 1 EStG greife, weil die privaten und beruflichen Gründe im Streitfall derart zusam-

menwirkten, dass eine Aufteilung in einen betrieblich und einen privat veranlassten Teil schlechterdings nicht möglich war bzw. ist.

Hinweis:

Nach dieser rechtskräftigen Entscheidung verbieten sich künftig Feiern, bei denen geschäftliche und private Anlässe miteinander verbunden werden. Eine geringfügige private Mitveranlassung sollte auch steuerlich zu akzeptieren sein, allerdings wird der BFH bei seiner Würdigung entscheidungserheblich darauf abstellen, wer als Gastgeber auftritt, wer die Gästeliste bestimmt, ob es sich bei den Gästen um Geschäftsfreunde oder Mitarbeiter, um Angehörige des öffentlichen Lebens, der Presse, um Verbandsvertreter oder um private Bekannte oder Angehörige des Jubilars handelt, in wessen Räumlichkeiten bzw. an welchem Ort die Veranstaltung stattfindet und ob das Fest den Charakter einer privaten Feier aufweist oder ob dies nicht der Fall ist.

b) **Zur Schenkungsteuerpflicht von vGA**

Mit dem erst im Sommer 2011 veröffentlichten rechtskräftigen Urteil vom 19.8.2009 (Aktenzeichen 4 K 1477/09 Erb, www.stotax-first.de) hat das FG Düsseldorf entschieden, dass die Schenkungsteuerpflicht freigebiger Zuwendungen einer GmbH auch dann nicht entfällt, wenn diese Zuwendungen als vGA behandelt worden sind.

Im Streitfall war der Sohn des Klägers Alleingesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH, die für die Privatwohnung des Klägers Mietzahlungen und Renovierungskosten übernommen hatte. Das Betriebsfinanzamt beurteilte die Zahlungen als vGA und das Schenkungsteuerfinanzamt würdigte diese als steuerpflichtige freigebige Zuwendungen (und setzte für den Vater Schenkungsteuer fest).

Das FG Düsseldorf bestätigt diese Würdigung, da der Kläger durch die steuerliche Behandlung als vGA auch nicht belastet sei und es somit an einer Doppelbelastung fehle, so dass weder die GmbH oder sein Sohn eine Ermäßigung der Ertragsteuern erreichen könnten.

In den Zahlungen der GmbH für Mieten und Renovierungskosten des Klägers seien freigebige Zuwendungen der GmbH an diesen im Sinne des Erbschaftsteuergesetz zu sehen, denn die GmbH habe die Zahlungen selbst aus ihrem Vermögen erbracht und diese ertragsteuerlich auch als Betriebsausgaben behandelt. Schließlich sei eine nach dem Erbschaftsteuergesetz zu besteuernde freigebige Zuwendung nicht nur dann gegeben, wenn Zuwendender eine natürliche Person ist, sondern auch bei Zuwendungen durch juristische Personen, was sich schon aus dem Wortlaut des § 516 BGB ergebe.

Hinweis:

Mit dieser Entscheidung führt das FG Düsseldorf die Rechtsprechung des BFH fort, nach der die Festsetzung von Schenkungsteuer neben der Festsetzung von Körperschaft- und Einkommensteuer möglich ist (Urteil vom 7.11.2007, Aktenzeichen II R 28/06, BStBl II 2008, 258, www.stotax-first.de).

6. Aufklärungspflicht beim Verkauf von GmbH-Anteilen

Mit Urteil vom 24.11.2010 (Aktenzeichen 7 U 36/09, GmbHR 2011, 375) hat das OLG Brandenburg entschieden, dass der Kaufvertrag über den Erwerb und die Abtretung von GmbH-Geschäftsanteilen wegen arglistiger Täuschung wirksam angefochten werden kann, wenn der Veräußerer den Erwerber bei Vertragsschluss nicht über eine angespannte finanzielle Lage der GmbH informiert hat. Wenn derartige Umstände geeignet sind, den Vertragszweck für den Erwerber zu gefährden oder zu vereiteln, muss vollständig und richtig informiert werden – und das auch ungefragt.

Im Streitfall hatte Erwerber E von Veräußerer V einen GmbH-Anteil erworben und V zugleich von der Inanspruchnahme aus einer Bürgschaft freigestellt, die für einen Bankkredit im Zusammenhang mit einem Bauprojekt der GmbH übernommen wurde. Der Veräußerer verschwieg allerdings, dass die GmbH schon bei Vertragsschluss 160 000 € Zahlungsverpflichtungen hatte und auch schon Pfändungen erfolgt waren. Nachdem die Bank in der Folge den Kreditvertrag gekündigt und V von E die Freistellung verlangt hatte, erklärte E die Anfechtung des Kauf- und Abtretungsvertrags wegen arglistiger Täuschung.

Das OLG Brandenburg hat Anfechtungsrecht und Anfechtungsgrund bejaht, da E über die finanzielle Lage getäuscht worden war, und ausgeführt, dass

- zum einen ein Veräußerer umfassend informieren müsse, wenn der potenzielle Erwerber entsprechende Fragen (z.B. nach „Besonderheiten“) stelle;
- zum anderen ein Veräußerer auch ungefragt informieren müsse (Aufklärungspflicht), wenn die finanzielle Schieflage den Vertragszweck vereiteln könnte. So ist z.B. der Umfang der Verbindlichkeiten zu offenbaren, sofern sie den Bestand des Unternehmens gefährden.

Hinweis:

Nach diesem Urteil hat der Veräußerer zu jedem Zeitpunkt der Verkaufsverhandlungen zu prüfen, ob die dem Interessenten erteilten Informationen noch genügen, damit dieser sich ein zutreffendes Bild von der Lage des Unternehmens machen kann. Bei bestehenden finanziellen Problemen ist der Interessent vollständig und zutreffend darüber aufzuklären; andernfalls setzt sich der Veräußerer der Gefahr der Rückabwicklung (nach Anfechtung) der Transaktion aus.

7. Pflicht zur Offenlegung von Jahresabschlüssen

Große, mittelgroße und auch kleine GmbH sind (in unterschiedlichem Maße) nach § 325 HGB verpflichtet, ihre Jahresabschlüsse innerhalb von zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag offenzulegen. Die Offenlegung erfolgt durch elektronische Einreichung der Jahresabschlussunterlagen beim Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers. Kommt die Gesellschaft bzw. deren Geschäftsführer dieser Verpflichtung nicht nach, soll das Bundesamt für Justiz ein Ordnungsgeld (nach vorheriger Fristsetzung/Androhungsvorfügung) verhängen; das Verfahren ist von Amts wegen einzuleiten.

Das BVerfG (Beschluss vom 11.3.2009, Aktenzeichen 1 BvR 3413/08, www.stotax-first.de) hatte diesbezüglich eine Verfassungsbeschwerde, die eine mit einem Ordnungsgeld belegte GmbH eingelegt hatte, nicht zur Entscheidung angenommen, weil die Festsetzung des Ordnungsgelds verfassungsrechtlich keinen Bedenken unterliegt.

In diesem Zusammenhang ist auch auf die aktuelle Entscheidung des Landgerichts Bonn vom 21.3.2011 (Aktenzeichen 35 T 1620/10, www.stotax-first.de) hinzuweisen. Danach kommt die Möglichkeit eines Beschwerdeverfahrens wegen einer anhängigen Verfassungsbeschwerde dann nicht in Betracht, wenn es um entsprechende Ordnungsgeldfestsetzungen geht. Das Landgericht geht davon aus, dass das Ordnungsgeldverfahren nach § 335 Abs. 1 HGB in Einklang mit dem Grundgesetz steht. Die Offenlegungspflicht stelle, so das Landgericht, als bedeutendes Instrument des Gläubigerschutzes ein angemessenes Äquivalent der beschränkten Haftung bei Kapitalgesellschaften dar.

Hinweis:

Die Entscheidungen verdeutlichen, dass die Publizität letztendlich nicht vermieden werden kann. Da kleine Kapitalgesellschaften aber hinsichtlich des Veröffentlichungsumfangs Vorteile gegenüber den mittleren und großen Kapitalgesellschaften genießen, kann es sich im konkreten Einzelfall gleichwohl lohnen, einen Blick auf die Schwellenwerte der Größenklassen des HGB zu werfen und möglicherweise durch Sachverhaltsgestaltungen diese Schwellenwerte zu unterschreiten.

8. Handelsregister: Einreichung der Gesellschafterliste durch einen schweizerischen Notar zulässig

In dem Streitfall, über den das OLG Düsseldorf mit Urteil vom 2.3.2011 (Aktenzeichen I-3 Wx 236/10, GmbHR 2011, 417) entschieden hat, war der Geschäftsanteil einer GmbH mit Sitz in Deutschland auf der Grundlage eines notariell beurkundeten Anteilsübertragungsvertrags von einem Gesellschafter auf einen Erwerber übertragen worden, wobei der beurkundende Notar in Basel (Schweiz) residierte. In der Folge hat der schweizerische Notar auch eine entsprechend geänderte Gesellschafterliste bei dem für die GmbH zuständigen Registergericht in Deutschland eingereicht. Dieses hat aber die Annahme der Liste mit der Begründung verweigert, ein ausländischer Notar sei zu einer solchen Einreichung gar nicht befugt.

Dazu stellt das OLG Düsseldorf fest, dass der schweizerische Notar sehr wohl zur Einreichung befugt sei. Denn schließlich könne dieser sogar die Übertragung eines GmbH-Geschäftsanteils wirksam beurkunden. Dann müsse er auch die geänderte Liste einreichen dürfen. Schließlich sei die entsprechende Auslandsbeurkundung (jedenfalls im Kanton Basel) der deutschen gleichwertig.

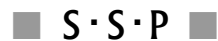
Hinweis:

Das OLG Düsseldorf unterstreicht mit seiner Entscheidung die Möglichkeit, die nach deutschem Recht erforderliche notarielle Beurkundung (z.B. eines Anteilsübertragungsvertrags) auch in der Schweiz (und zwar in den Kantonen Basel und Zürich) vorzunehmen. In

Abhängigkeit vom Gegenstandswert der Beurkundung können also weiterhin durch die Beurkundung bei einem schweizerischen Notar erhebliche Kosten einge-

spart werden, da die Notarkosten in der Schweiz frei verhandelt werden können.

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 Link, 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.