

# **F.B.S. Steuerberatungsgesellschaft mbH**

## **Niederlassung Zwickau**

Amtsgerichtsstraße 1  
08056 Zwickau  
Telefon: (0375) 3530710  
Telefax: (0375) 3530711  
E-Mail: info@fbs-zwickau.de  
Leiterin der NL: Heidemarie Siegel

Ihr Zeichen

Unser Zeichen

Datum

08.06.2011

### **Mandanten-Rundschreiben 03/2011**

#### **Vorsteuer auf Aufwendungen des Betriebsausflugs • • Häusliches Arbeitszimmer • Einschränkung der strafbefreienden Selbstanzeige • Werbungskostenabzug bei Kapitaleinkünften**

*Eine ungekürzte Fassung aktueller Rundschreiben finden Sie auf unserer Homepage [www.stb-smk.de](http://www.stb-smk.de) unter dem Menüpunkt „Steuerinformationen“ (insbesondere „Häusliches Arbeitszimmer“ und „Einschränkung der strafbefreienden Selbstanzeige“).*

Sehr geehrte Damen und Herren,

die Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers sind nach der letzten Gesetzesänderung in nicht wenigen Fällen wieder steuerlich abzugsfähig. Hierzu hat sich aktuell die Finanzverwaltung ausführlich geäußert. Wir stellen Ihnen die wichtigsten Aspekte daraus vor. Teilweise kann eine dauerhafte Minderung der Steuerlast erzielt werden, so dass eine Prüfung, ob die Absetzbarkeit der Kosten für das Arbeitszimmer möglich ist, lohnend sein kann.

Weiterhin sind Änderungen bei der Umsatzsteuer hervorzuheben. Dies betrifft das Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Organschaft bei Personengesellschaften, den Vorsteuerabzug bei Leistungen an die Arbeitnehmer (z.B. Betriebsausflug) und den anzuwendenden Steuersatz bei Restaurationsumsätzen.

In einer Sonderbeilage gehen wir auf die Änderungen durch das sog. Schwarzgeldbekämpfungsgesetz ein. Durch die Änderungen wurden die Möglichkeiten einer strafbefreienden Selbstanzeige in einigen Punkten erheblich eingeschränkt. Auf diese geänderten Rahmenbedingungen müssen sich Betroffene einstellen. Deutlich wird, dass in einschlägigen Fällen eine fachkundige Beratung dringend anzuraten ist.

<b>Geschäftsführer:</b> StB Manfred J.Schäfer StBin Heidemarie Siegel <b>Leiterin der NL Zwickau:</b> StBin Heidemarie Siegel	<b>Büroanschrift Zwickau</b> Amtsgerichtsstraße 1 08056 Zwickau ☎: 0375/3530710 Fax: 0375/3530711 ✉: info@fbs-zwickau.de	<b>Sitz:</b> Neumühle 2 91056 Erlangen <b>Registergericht</b> Handelsregister Fürth, HRB 3984 <b>Steuernummer:</b> 216/126/20021	<b>Bankverbindungen:</b> Volksbank Zwickau Kto: 100009994 BLZ: 87095934 Hypovereinsbank Zwickau Kto: 4780180213 BLZ:87020088
---	---	---	--

---

**Für alle Steuerpflichtigen**

---

- 1 Grunderwerbsteuersätze teilweise gestiegen
- 2 Werbungskosten bei sog. Erststudium nach abgeschlossener Berufsausbildung
- 3 Steuerliche Zurechnung von Kinderbetreuungskosten
- 4 Freiwillige Vorsorgeaufwendungen mindern nicht die beim Kindergeld schädlichen Bezüge

---

**Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer**

---

- 5 Umgekehrte Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung
- 6 Arbeitnehmerfreizügigkeit für EU-8-Länder ab 1.5.2011

---

**Für Unternehmer und Freiberufler**

---

- 7 Verkauf von Speisen an Imbissständen und in Kino-Foyers unterliegt dem ermäßigten Umsatzsteuersatz
- 8 Grenzen des Vorsteuerabzugs: Betriebsausflug, Anteilsveräußerung
- 9 Bildung einer Rückstellung für die Verpflichtung zur Vergütung von zurückgenommenen Mehrwegpaletten
- 10 Hinzurechnung eines Investitionsabzugsbetrags nach Eintritt der Gewerbesteuerpflicht
- 11 Auch bei kleineren Betrieben können Anschlussbetriebsprüfungen erfolgen

---

**Für Bezieher von Kapitaleinkünften**

---

- 12 Neues Musterverfahren gegen die Einschränkung des Werbungskostenabzugs bei der Abgeltungsteuer

---

**Für Hauseigentümer**

---

- 13 Werbungskostenabzug ist gefährdet, wenn der Vermieter die Einstellung der Mietzahlung über einen längeren Zeitraum hinnimmt

---

**Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer**

---

- 14 Zeitpunkt der Wirksamkeit der Veräußerung von GmbH-Anteil
- 15 Bedingungen für die steuerliche Anerkennung einer stillen Beteiligung des GmbH-Gesellschafters am Unternehmen der GmbH
- 16 Zuflussbesteuerung bei Anteilsveräußerung mit Ratenzahlung und Kaufpreisstundung?
- 17 Anschaffungskosten für GmbH-Beteiligung bei Gewährung einer Leibrente
- 18 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)
- 19 Rückgängigmachung einer Gewinnausschüttung
- 20 Haftungsinanspruchnahme des (faktischen) Geschäftsführers einer GmbH für Vorsteuern und innergemeinschaftliche Lieferungen mit Scheinsitzangaben

---

## Für alle Steuerpflichtigen

---

### 1 Grunderwerbsteuersätze teilweise gestiegen

Beim Erwerb einer Immobilie fällt zwar keine Umsatzsteuer an, dafür aber Grunderwerbsteuer. Der Steuersatz bei der Grunderwerbsteuer, welche ausschließlich den Bundesländern zusteht, lag **bislang bundeseinheitlich bei 3,5 %** des Kaufpreises bzw. des Grundstückswerts. Nach der Föderalismusreform kann nunmehr jedes Bundesland selbst den Steuersatz festlegen. Aktuell sind folgende **abweichende Steuersätze** zu beobachten:

- Berlin 4,5 % (ab 1.1.2007)
- Brandenburg 5 % (ab 1.1.2011)
- Bremen 4,5 % (ab 1.1.2011)
- Hamburg 4,5 % (ab 1.1.2009)
- Niedersachsen 4,5 % (ab 1.1.2011)
- Saarland 4 % (ab 1.1.2011)
- Sachsen-Anhalt 4,5 % (ab 1.3.2010)
- Schleswig-Holstein 5 % (ab 1.1.2012)
- Thüringen 5 % (ab 7.4.2011)

#### Hinweis:

Die Erhöhung um teilweise 1,5 %-Punkte wirkt sich beim Immobilienkauf merklich aus. So bedeutet dies z.B. bei einem Kaufpreis für die Immobilie von 250 000 € eine Mehrbelastung von 3 750 €. Damit sollte noch stärker darauf geachtet werden, dass Kaufpreisbestandteile, welche nicht auf die Immobilie selbst entfallen, aus dem Kaufpreis herausgerechnet und im Kaufvertrag separat ausgewiesen werden. Dies sind z.B. Inventar, Möbel und Einbauküche (soweit es sich nicht um speziell in das Haus eingepasste Möbel/Einbauküche handelt oder das miterworbene Heizöl im Öltank. Soweit der Kaufpreis auf diese Bestandteile entfällt, fällt keine Grunderwerbsteuer an.

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

### 2 Werbungskosten bei sog. Erststudium nach abgeschlossener Berufsausbildung

Die erstmalige Berufsausbildung führt noch nicht zu Werbungskosten hinsichtlich der später aus dem Beruf erzielten Einnahmen. Anders ist dies aber bei einem **Studium nach einer abgeschlossenen Berufsausbildung** oder auch bei einem Zweitstudium – so auch ein **Masterstudium** nach einem Bachelorstudium. In diesen Fällen können die Kosten des Studiums als vorweggenommene Werbungskosten geltend gemacht werden. Soweit keine anderen positiven Einkünfte zur Verrechnung zu Verfügung stehen, führt dies dazu, dass zunächst einkommensteuerliche Verluste festgestellt werden, die in späteren Jahren mit Einnahmen verrechnet werden können.

Streitig war nun, ob ein Student nach abgeschlossener Berufsausbildung **am Studienort eine doppelte Haushaltsführung begründet** und damit deren Kosten, also Miete, Fahrtkosten usw. als (vorweggenommene) Werbungskosten geltend machen kann. Das Finanzgericht Baden-Württemberg hat dies in dem Urteil vom 16.12.2009 (Aktenzeichen 1 K 3933/09) abgelehnt; jedenfalls für den Fall, dass der Student neben seiner Wohnung am Studienort nur in der Wohnung seiner Eltern sein bisheriges „Kinderzimmer“ nutzt, ohne darin einen eigenen Haushalt zu führen.

#### Hinweis:

Gegen dieses Urteil ist die Revision dem Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VI R 78/10 anhängig, so dass die endgültige Klärung der Frage, welche Kosten in einem solchen Fall geltend gemacht werden können, noch aussteht. In vergleichbaren Fällen sollten die Kosten der auswärtigen Unterbringung vorsorglich geltend gemacht werden.

### 3 Steuerliche Zurechnung von Kinderbetreuungskosten

Kinderbetreuungskosten können nach verschiedenen Vorschriften steuerlich berücksichtigt werden. Vor allem gilt dies für sog. **erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten**, wenn also Kinderbetreuungskosten wegen der Erwerbstätigkeit des Stpfl. anfallen. In diesem Fall ist – unter weiteren Bedingungen – ein begrenzter Abzug bis zu 4 000 € je Jahr und Kind möglich.

Hierbei gilt es allerdings zu beachten, dass nur derjenige die Kinderbetreuungskosten steuerlich geltend machen kann, der diese auch getragen hat. So entschied der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 25.11.2010 (Aktenzeichen III R 79/09). Im Urteilsfall lebten die nicht verheirateten Eltern zusammen und wirtschafteten auch wie „aus einem Topf“, allerdings ohne gemeinsames Konto. Beide Elternteile waren berufstätig. Das gemeinsame Kind wurde in einer Kindertagesstätte betreut. Den Betreuungsvertrag mit der Kindertagesstätte schloss die Mutter ab und zahlte von ihrem Konto auch das Entgelt. Der Vater des Kindes begehrte nun den Abzug von zwei Drittel dieser Aufwendungen in seiner Steuererklärung, was sich auf Grund des höheren Einkommens deutlich günstiger ausgewirkt hätte als die volle Berücksichtigung bei der Mutter. Der Bundesfinanzhof ließ den Abzug der Kinderbetreuungskosten nur bei der Mutter zu, da diese die Kosten auch getragen habe. Eine teilweise Berücksichtigung der Kosten beim Vater käme auch nicht unter dem Gesichtspunkt des abgekürzten Zahlungs- und Vertragswegs in Frage, so der Bundesfinanzhof.

#### Hinweis:

Dies verdeutlicht, dass im Vorhinein geprüft werden muss, bei welcher Person sich die Aufwendungen steuerlich mehr auswirken. Dann sollte auch diese Person die Aufwendungen tragen. Insofern ist also eine **vorausschauende Planung erforderlich**. Hinzuweisen ist darauf, dass bei zusammenveranlagten Ehegatten die steuerliche Zurechnung der Kinderbetreuungskosten keine Relevanz hat, da bei der Einkommensteuerveranlagung die Ehegatten zusammengefasst betrachtet werden.

### 4 Freiwillige Vorsorgeaufwendungen mindern nicht die beim Kindergeld schädlichen Bezüge

Kindergeld oder ein Kinderfreibetrag wird für Kinder, die das 18. Lebensjahr vollendet haben, nur unter bestimmten Voraussetzungen gewährt. Insbesondere dürfen die Einkünfte und Bezüge des Kindes nicht mehr als 8 004 € im Jahr betragen. Der Arbeitslohn des Kindes ist auch um abgeführte Sozialversicherungsbeiträge zu mindern. Das Finanzgericht München bestätigt in dem Gerichtsbescheid vom 14.1.2011 (Aktenzeichen 10 K 3574/08), dass freiwillige Vorsorgeaufwendungen des Kindes bei der Ermittlung der maßgeblichen Einkünfte nicht mindernd zu berücksichtigen sind.

#### Hinweis:

Besteht eine gesetzliche Versicherungspflicht in der Sozialversicherung, so ist der **Abschluss freiwilliger Zusatzversicherungen regelmäßig nicht hilfreich**, um die Einkommensgrenze zu unterschreiten, wie dieses Urteil bestätigt. Abziehbar sind nur Beiträge zur gesetzlichen Krankenversicherung oder unvermeidbare Beiträge für eine private Krankenversicherung.

## 5 Umgekehrte Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung

Im Rahmen einer steuerlich anerkannten doppelten Haushaltsführung können die Kosten für wöchentliche Familienheimfahrten steuerlich geltend gemacht werden. Der Bundesfinanzhof hatte über den in der Praxis durchaus nicht selten vorkommenden Fall zu entscheiden, dass der am Familienwohnsitz lebende Ehegatte zu der im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung unterhaltenen Wohnung des anderen Ehegatten reiste (sog. umgekehrte Familienheimfahrten).

Mit Beschluss vom 2.2.2011 (Aktenzeichen VI R 15/10) verneinte der Bundesfinanzhof für diese Fälle den Werbungskostenabzug. Entscheidend war, dass der Ehefrau durch die Besuchsfahrten ihres Ehemanns keine Aufwendungen für ihre Berufstätigkeit entstanden waren, die Fahrtkosten wurden als private Ausgaben eingestuft.

## 6 Arbeitnehmerfreizügigkeit für EU-8-Länder ab 1.5.2011

Die Arbeitnehmerfreizügigkeit erlaubt es EU-Bürgern, ungeachtet ihres Wohnorts in jedem Mitgliedstaat unter den gleichen Bedingungen eine Beschäftigung aufnehmen und ausüben zu dürfen wie die Angehörigen dieser Staaten. Diese Grundfreiheit ist im Europarecht verankert. Die Länder **Estland, Lettland, Litauen, Polen, Slowakei, Slowenien, die Tschechische Republik und Ungarn** sind zum 1.5.2004 der EU beigetreten. Diese Länder werden auch als EU-8-Länder bezeichnet.

In den Verträgen über den Beitritt dieser Länder war für eine Übergangszeit die Arbeitnehmerfreizügigkeit eingeschränkt. Dies diente dazu, ein moderates Zusammenwachsen der unterschiedlichen Arbeitsmärkte zu ermöglichen. Diese Übergangsfrist läuft nun aus, so dass ab dem **1.5.2011** Arbeitnehmer aus den genannten Ländern ohne Arbeitsgenehmigung eine Beschäftigung in Deutschland aufnehmen können und zwar unabhängig von Qualifikation und Branche. Dies bedeutet, dass in den arbeitsintensiven Branchen des Handwerks, des Hotel- und Gaststättengewerbes und in der Pflege Arbeitskräfte aus diesem Bereich nunmehr ungehindert tätig werden können. Bislang war deren Einsatz in Deutschland im Regelfall nur zeitlich begrenzt möglich.

### Hinweis:

Die auch zum 1.5.2004 beigetretenen Länder Malta und Zypern waren von der Beschränkung der Arbeitnehmerfreizügigkeit nicht betroffen.

Zum 1.1.2007 sind die Länder **Bulgarien und Rumänien** der EU beigetreten. Auch hier gilt zunächst eine eingeschränkte Arbeitnehmerfreizügigkeit bis zum 31.12.2011. Diese Frist kann um weitere zwei Jahre verlängert werden, wenn dies von Deutschland beantragt wird. Davon ist auszugehen.

---

## Für Unternehmer und Freiberufler

---

### 7 Verkauf von Speisen an Imbissständen und in Kino-Foyers unterliegt dem ermäßigten Umsatzsteuersatz

Die Lieferung von Lebensmitteln unterliegt (in der Regel) dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 %. Anders ist dies aber dann, wenn zubereitete Speisen oder Nahrungsmittel „zum sofortigen Verzehr an Ort und Stelle“ verkauft werden. In diesem Fall kommt der Regelsteuersatz von 19 % zur Anwendung. Relevant ist dies z.B. bei dem Verkauf von Speisen an Imbissständen oder Imbisswagen oder auch in Metzgereien. Die Abgrenzung war im Einzelfall oft schwierig, da darauf abgestellt wurde, ob die Kunden vor Ort die Möglichkeit zum Verzehr der Speisen hatten. Dabei war die von der Rechtsprechung und der Verwaltung vorgenommene Unterscheidung oftmals wenig überzeugend.

Dieser Sichtweise ist der Europäische Gerichtshof mit Urteil vom 10.3.2011 nun nicht mehr gefolgt. Vielmehr ist entsprechend des EU-einheitlichen Mehrwertsteuerrechts wie folgt zu unterscheiden:

- Die Abgabe frisch zubereiteter Speisen oder Nahrungsmittel zum sofortigen Verzehr an **Imbissständen oder -wagen oder in Kino-Foyers** unterliegt immer dann dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von **7 %**, wenn eine Prüfung des gesamten Umsatzes ergibt, dass die Dienstleistungselemente, die der Lieferung der Nahrungsmittel voraus- und mit ihr einhergehen, qualitativ nicht überwiegen. Dabei ist es i.d.R. eine untergeordnete Nebenleistung, wenn die Speisen oder Mahlzeiten durch Kochen, Braten, Backen oder auf sonstige Weise zum sofortigen Verzehr zubereitet worden sind. Auch das Bereitstellen von behelfsmäßigen Vorrichtungen, wie Theken oder Stehtische zum sofortigen Verzehr, ist unschädlich.
- Dagegen unterliegen die Tätigkeiten eines **Partyservices** außer in den Fällen, in denen dieser lediglich Standardspeisen ohne zusätzliches Dienstleistungselement liefert oder in denen weitere, besondere Umstände belegen, dass die Lieferung der Speisen der dominierende Bestandteil des Umsatzes ist, dem Regelsteuersatz von **19 %**. Von dem Partyservice wird regelmäßig eine einheitliche Leistung erbracht, die einheitlich entsprechend zu würdigen ist.

Deshalb ist aus Sicht des Verbrauchers zu bestimmen, ob es diesem auf die Lieferung von Nahrungsmitteln (dann in der Regel 7 % Umsatzsteuer) oder auf die Erbringung einer Dienstleistung (dann 19 % Umsatzsteuer) ankommt. Der Verkauf einer gebratenen Wurst oder von Pommes Frites an einem Imbissstand unterliegt deshalb nur dem ermäßigten Umsatzsteuersatz. Zwar wird in diesem Fall auch eine Dienstleistung erbracht, nämlich das Braten bzw. Frittieren, doch handelt es sich hierbei nur um eine einfache und standardisierte Handlung, die dem Endprodukt nicht das Gepräge gibt. Anders ist dies z.B. in einem Restaurant, wo der Gast nicht nur eine Lieferung von Speisen, sondern v.a. verschiedene Dienstleistungen erwartet, wie den Kellnerservice, Beratung durch das Bedienpersonal, Weiterleitung der Bestellung in die Küche, Darreichung der Speisen am Tisch, Vorhaltung beheizter Räume, Garderobe und Toiletten usw. Wie die Situation bei „einfachen Restaurants“, wie z.B. Fast-Food-Restaurants einzustufen ist, ist allerdings noch unklar.

Bei **Leistungen eines Partyservices** ist zu differenzieren:

- Liefert dieser lediglich Speisen, wie bspw. kalte Platten, so liegt eine mit 7 % besteuerte Warenlieferung vor.
- Werden aber auch damit verknüpfte Dienstleistungen erbracht, wie z.B. die Bereitstellung von Besteck und Geschirr, die Reinigung desselben, die Bereitstellung von Bedienpersonal, so liegt insgesamt eine Dienstleistung vor, die dem Regelsteuersatz von 19 % unterliegt.

**Hinweis:**

Nach dieser Rechtsprechungsänderung wird vielfach nun der ermäßigte Umsatzsteuersatz zur Anwendung kommen. Da sich der Endpreis i.d.R. nicht verändern wird, bedeutet dies, dass eine geringere Umsatzsteuer herauszurechnen und abzuführen ist.

Die Reaktion der Finanzverwaltung auf diese grundlegende Rechtsprechungsänderung bleibt abzuwarten.

## **8 Grenzen des Vorsteuerabzugs: Betriebsausflug, Anteilsveräußerung**

Der Bundesfinanzhof hat in zwei grundlegenden Urteilen, die zeitgleich veröffentlicht wurden, zum Vorsteuerabzug Stellung genommen. Das Recht auf Vorsteuerabzug setzt bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen zunächst voraus, dass diese von einem Unternehmer für das Unternehmen bezogen wird und eine Rechnung nach den Anforderungen des Umsatzsteuerrechts vorliegt. In einem zweiten Schritt ist allerdings zu prüfen, ob der Unternehmer beabsichtigt, die bezogene Leistung für Zwecke eines steuerfreien oder bestimmten nicht steuerbaren Umsatzes zu verwenden, denn dies schließt den Vorsteuerabzug regelmäßig aus. Die Problematik liegt nun oftmals darin, dass eine Einzelzuordnung von bezogenen Leistungen zu bestimmten Ausgangsumsätzen nicht möglich ist. Hier ist zu differenzieren:

- **Einzelzuordnung zu steuerpflichtigen Umsätzen:** Liegt ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zu einem einzelnen Ausgangsumsatz, der steuerpflichtig ist, vor, so ist der Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt.
- **Einzelzuordnung zu nicht steuerbaren oder steuerfreien Umsätzen:** Besteht dagegen der direkte und unmittelbare Zusammenhang zu einem Ausgangsumsatz, der nicht von der Umsatzsteuer erfasst wird (nichtwirtschaftliche Tätigkeit) oder steuerfrei ist, kann der Unternehmer den Vorsteuerabzug nicht in Anspruch nehmen.
- **Zuordnung zur wirtschaftlichen Gesamttätigkeit:** Fehlt es an einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, ist der Unternehmer nur dann zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn die Kosten für die Eingangsleistung zu seinen allgemeinen Aufwendungen gehören und damit Bestandteile des Preises der von ihm erbrachten steuerpflichtigen Leistungen sind.

Nach diesen Grundsätzen hat der Bundesfinanzhof folgende, für die Praxis wichtige Fälle entschieden:

- Im Urteil vom 27.1.2011 (Aktenzeichen V R 38/09) veräußerte ein Industrieunternehmen eine Beteiligung. In diesem Zusammenhang wurden **Beratungsleistungen** in Anspruch genommen und die in der Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuerabzug geltend gemacht worden. Der Bundesfinanzhof lehnte den Vorsteuerabzug ab, da die **Beteiligungsveräußerung** umsatzsteuerlich als steuerfreier Umsatz eingestuft wurde.

Anders ist dies, wenn eine sog. Geschäftsveräußerung im Ganzen vorliegt, da es sich hierbei, im Gegensatz zu einem steuerfreien, um einen nicht steuerbaren Umsatz handelt. Dies ist regelmäßig dann gegeben, wenn eine 100 %-Beteiligung veräußert wird. In diesem Fall ist der Vorsteuerabzug aus der Beratungsleistung möglich, da es bei der Geschäftsveräußerung im Ganzen kraft Gesetzes damit an der Verknüpfung der Beratungsleistung zu einem steuerfreien Umsatz fehlt. Der Abzug ist aber nur dann möglich, soweit das veräußernde Unternehmen im Übrigen zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

- In dem mit Urteil vom 9.12.2010 (Aktenzeichen V R 17/10) entschiedenen Fall ging es um einen üblichen **Betriebsausflug** einer Steuerkanzlei, die Aufwendungen **pro Mitarbeiter über 110 €** auslösten und für die wegen des Sachbezugs 25 % Pauschal-Lohnsteuer entrichtet worden ist. Auch in diesem Fall lehnte der Bundesfinanzhof – entgegen der bisherigen Rechtsprechung – den Vorsteuerabzug aus den Eingangsrechnungen für die Veranstaltung ab, weil es sich dabei nicht um eine bloße Aufmerksamkeit des Arbeitgebers handelte, sondern der Zweck der Veranstaltung ausschließlich im außerbetrieblichen Bereich lag.

Als Gegenargument ließ der Bundesfinanzhof nicht gelten, dass mit dem Betriebsausflug eine allgemeine Verbesserung des Betriebsklimas angestrebt wird. Derartige mittelbare Verknüpfungen sind für den Vorsteuerabzug nicht relevant. Nach bisheriger Rechtsprechung war dagegen der Vorsteuerabzug möglich, wobei dann allerdings auch die „Leistung“ an das Personal in Form des Betriebsausflugs der Entnahmebesteuerung unterlag.

Der Vorsteuerabzug ist allerdings dann möglich, wenn die Leistung an das Personal als Aufmerksamkeit eingestuft wird. Dies ist z.B. bei einem Betriebsausflug gegeben, wenn die 110 €-Grenze nicht überschritten wird.

**Hinweis:**

Aufmerksamkeiten sind Zuwendungen des Arbeitgebers, die nach ihrer Art und nach ihrem Wert Geschenken entsprechen, die im gesellschaftlichen Verkehr üblicherweise ausgetauscht werden und zu keiner ins Gewicht fallenden Bereicherung des Arbeitnehmers führen. Zu den Aufmerksamkeiten rechnen danach gelegentliche Sachzuwendungen bis zu einem Wert von 40 €, wie z.B. Blumen, Genussmittel, ein Buch oder ein Tonträger, die dem Arbeitnehmer oder seinen Angehörigen aus Anlass eines besonderen persönlichen Ereignisses zugewendet werden. Gleiches gilt für Getränke und Genussmittel, die der Arbeitgeber den Arbeitnehmern zum Verzehr im Betrieb unentgeltlich überlässt.

In Einzelfällen kann sich die neue Rechtsprechung, also der fehlende Vorsteuerabzug, auch günstig für den Unternehmer auswirken. Wendet ein Unternehmer seinem Personal Leistungen zu, die ihn nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen, wie z.B. teure Theaterkarten (Leistungen der Theater sind steuerfrei), so war bislang trotz fehlendem Vorsteuerabzug die Zuwendung an den Arbeitnehmer der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Diese Verpflichtung zur Durchführung der Entnahmebesteuerung dürfte künftig entfallen.

**Hinweis:**

Abzuwarten bleibt, ob die Finanzverwaltung hinsichtlich dieser Neuorientierung des Bundesfinanzhofs eine Übergangsregelung erlässt, damit zumindest nicht alle bereits verwirklichten Sachverhalte nach einer von der bisherigen abweichenden Sichtweise – und regelmäßig zu Lasten der Unternehmen – beurteilt werden.

## 9 **Bildung einer Rückstellung für die Verpflichtung zur Vergütung von zurückgenommenen Mehrwegpaletten**

Im Streitfall ging es um eine Gesellschaft, die Baustoffe vertreibt. Die Auslieferung der Produkte erfolgte auf besonders gekennzeichneten und damit dem Lieferanten eindeutig zuordenbaren Mehrwegpaletten. Den Abnehmern wurde für die Paletten ein Betrag von 8,70 € pro Stück berechnet, welcher bei Rückgabe der unbeschädigten Palette rückvergütet wurde. Das Unternehmen bildete nun gewinnmindernd eine **Rückstellung für die voraussichtlichen Vergütungen für die zurückzunehmenden Mehrwegpaletten**. Dabei wurde aus den Erfahrungen der Vergangenheit von einer Rücknahmequote i.H.v. 75 % ausgegangen. Das Finanzamt versagte die Anerkennung der Rückstellung.

Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz bestätigte dagegen mit rechtskräftigem Urteil vom 22.9.2010 (Aktenzeichen 2 K 2467/08) die Zulässigkeit der Rückstellung. Die Rücknahmeverpflichtung werde begründet mit dem Inverkehrbringen der Ware. Des Weiteren betont das Gericht, dass hierbei keine – steuerlich nicht ansetzbare – Drohverlustrückstellung, sondern eine **steuerlich ansetzbare Verbindlichkeitsrückstellung** vorliege. Entscheidend hierfür sei, dass es sich um **individualisierte Paletten** handle, welche nur bei diesem Lieferanten (und bei Partnerunternehmen) zurückgegeben werden könnten. Wegen deren individueller Kennzeichnung sei davon auszugehen, dass der Wille des Lieferanten dahin gehe, die Paletten zurückzuerhalten, um sie anschließend weiterverwenden zu können. Damit gehe einher, dass dem Lieferanten nicht an einer dauerhaften Übereignung der Paletten gelegen sei. Auch das Interesse der Kunden erstreckte sich nicht auf den Erwerb der Paletten, sondern nur auf deren Gebrauch für den Transport der Waren.

Ferner habe der Lieferant ausreichend nachgewiesen, dass mit einer Rücknahme ernsthaft zu rechnen war. Dies folgte zum einen aus den Erfahrungen der Vergangenheit, zum anderen aber auch aus dem Umstand, dass das Pfand von 8,70 € deutlich über dem Einkaufspreis für die Paletten von 4,50 € lag, so dass eine Rückgabe der Paletten aus Sicht der Abnehmer wirtschaftlich vernünftig war.

Daneben stellt das Gericht heraus, dass die Paletten beim Lieferanten dem Anlagevermögen zuzuordnen seien und als geringwertiges Wirtschaftsgut sofort abgeschrieben werden können.

**Hinweis:**

Diese Rechtsprechung gilt auch in vergleichbaren Fällen von Verkaufsverpackungen.

## **10 Hinzurechnung eines Investitionsabzugsbetrags nach Eintritt der Gewerbesteuerpflicht**

Steuerpflichtige können unter bestimmten Voraussetzungen für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens bis zu 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd abziehen (sog. Investitionsabzugsbetrag). Erfolgt später die Investition, so werden technisch bei Anschaffung des Wirtschaftsguts der Investitionsabzugsbetrag dem Gewinn wieder hinzugerechnet und gleichzeitig die Anschaffungskosten des Wirtschaftsguts entsprechend gewinnmindernd herabgesetzt. Im Ergebnis wird ein Teil der Abschreibung steuerlich vorgezogen.

Die steuerliche Erfassung einer gewerblichen Tätigkeit für die Einkommensteuer beginnt bereits mit den ersten Vorbereitungshandlungen. Bei der Gewerbesteuer beginnt die Steuerpflicht dagegen erst mit Aufnahme der nach außen gerichteten Tätigkeit, wie der Eröffnung eines Ladenlokals oder durch Versenden von Angeboten, Empfehlungen oder durch Reklame in Zeitungen; **bloße Vorbereitungshandlungen**, wie die Anmietung eines Geschäftslokals, das erst hergerichtet werden muss, **begründen noch keine Gewerbesteuerpflicht**. Soweit nun vor Beginn der Gewerbesteuerpflicht ein Investitionsabzugsbetrag gebildet wurde, welcher sich zu diesem Zeitpunkt nicht auf die gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage ausgewirkt hat, stellt sich die Frage, wie die spätere gewinnerhöhende Auflösung im Investitionsjahr gewerbesteuerlich zu behandeln ist, wenn dann die Gewerbesteuerpflicht schon eingetreten ist. Die Finanzverwaltung führt hierzu aus (gleich lautender Ländererlass vom 26.1.2011), dass die Auflösung des Investitionsabzugsbetrags in dieser Konstellation auch die gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage erhöhe. Aus Billigkeitsgründen könne allerdings **auf Antrag** dieser Betrag von der Gewerbesteuer ausgenommen werden, soweit die Bildung des Investitionsabzugsbetrags nicht die gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage gemindert hat.

**Hinweis:**

Die Billigkeitsregelung der Finanzverwaltung bedarf eines Antrags des Stpfl.

In diesem Zusammenhang ist auch darauf hinzuweisen, dass allgemein Betriebsausgaben, die vor dem Beginn der Gewerbesteuerpflicht anfallen, gewerbesteuerlich nicht geltend gemacht werden können. Deshalb sollten die notwendigsten Vorbereitungsmaßnahmen vor Aufnahme der Marktaktivität getroffen werden.

## **11 Auch bei kleineren Betrieben können Anschlussbetriebsprüfungen erfolgen**

Die richtige Ermittlung von Einkünften aus Gewerbebetrieb, Land- und Forstwirtschaft und aus selbständiger Arbeit (Freiberufler) kann im Veranlagungsverfahren nur sehr begrenzt überprüft werden, da der Finanzverwaltung nur wenige Informationen zur Verfügung stehen. Bei diesen Einkünften kann vielmehr zur Überprüfung der Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen eine steuerliche Außenprüfung erfolgen. Da die Finanzverwaltung wegen begrenzter Prüfungskapazitäten aber nicht alle Betriebe im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung prüfen kann, erfolgt eine Auswahl. Derzeit bestimmt die Einteilung **Betriebe in Größenklassen** als Kleinst-, Klein-, Mittel- oder Großbetrieb den Prüfungsrhythmus. So werden bei Großbetrieben lückenlos alle Besteuerungszeiträume geprüft, bei den anderen Betrieben erfolgt dagegen nur eine Auswahl. Kleinst- und Kleinbetriebe werden nur in Stichproben geprüft.

Der Bundesfinanzhof hatte über einen Fall zu entscheiden, bei dem bei einem Freiberufler für die Jahre 1998 bis 2000 eine Außenprüfung durchgeführt wurde, die wegen des Verdachts auf leichtfertige Steuerverkürzung auf die Jahre 1996 und 1997 erweitert wurde. Entsprechend den Ergebnissen dieser Betriebsprüfung erfolgten auch Änderungen der Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2001. Dann wurde eine weitere Betriebsprüfung für die Jahre 2002 bis 2004 angeordnet. Gegen diese Prüfungsanordnung wehrte sich der Stpfl. Er hielt diese weitere Prüfung nach nur einem prüfungsfreien Jahr für willkürlich und schikanös. Diese Ansicht verwarf der Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 16.2.2011 (Aktenzeichen VIII B 246/09) ausdrücklich. Das Gericht betonte, dass die **Finanzverwaltung den Prüfungsrhythmus nach freiem Ermessen festlegen kann**. Im vorliegenden Fall war die erneute Prüfung von der Finanzverwaltung ausreichend begründet worden. Danach kann eine Betriebsprüfung dann erfolgen, wenn mit nicht unerheblichen Änderungen der Besteuerungsgrundlagen zu rechnen ist oder der Verdacht einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit besteht.

**Hinweis:**

Bei Kleinst- und Kleinbetrieben ist statistisch gesehen mit einer steuerlichen Außenprüfung nur in einem Rhythmus von mehreren Jahrzehnten zu rechnen. Dennoch kann die Finanzverwaltung auch anlassbezogen Betriebsprüfungen durchführen, daneben wird ein bestimmter Anteil der zu prüfenden Betriebe auch mittels Zufallsauswahl bestimmt. Insofern muss auch bei kleineren Betrieben mit einer steuerlichen Außenprüfung gerechnet werden. Dennoch sollte eine Prüfungsanordnung sorgfältig auf deren Rechtmäßigkeit hin überprüft werden.

Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass die Finanzverwaltung die Auswahl der zu prüfenden Betriebe umstellen will, von der starren Einteilung nach Größenklassen hin zu einer Auswahl nach dem individuellen Risiko eines Steuerausfalls. Hierzu richtet die Finanzverwaltung ein **Risikomanagementsystem** ein, mit welchem dieses Risiko ermittelt werden soll. Damit eine elektronische Auswertung erfolgen kann, müssen, wie jetzt schon die Einnahmen-Überschuss-Rechnung, zukünftig auch die Daten der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung in einer von der Finanzverwaltung vorgegebenen Datenform elektronisch an diese übermittelt werden. In die Auswahl sollen auch persönliche Risikofaktoren des Stpfl. mit einfließen, z.B. Aspekte wie die pünktliche Zahlung der Steuerschulden oder auch das Vorhandensein eines steuerlichen Beraters.

---

## Für Bezieher von Kapitaleinkünften

---

### 12 Neues Musterverfahren gegen die Einschränkung des Werbungskostenabzugs bei der Abgeltungsteuer

Unterliegen die Kapitaleinkünfte der Abgeltungsteuer, was der Regelfall ist, so können tatsächlich angefallene **Werbungskosten nicht mehr geltend gemacht werden**. Diese sind vielmehr durch den vergleichsweise niedrigen Steuersatz von 25 % und den Sparer-Pauschbetrag von 801 € (bzw. 1 602 € bei zusammenveranlagten Ehegatten) abgegolten. In Einzelfällen kann der fehlende Werbungskostenabzug äußerst nachteilig sein.

Der Bund der Steuerzahler e.V. unterstützt ein **neues Musterverfahren** gegen die Einschränkung des Werbungskostenabzugs bei der Abgeltungsteuer. Das Verfahren ist beim Finanzgericht Münster unter dem Aktenzeichen 6 K 607/11 F anhängig. Bei bisherigen Verfahren ist es letztlich nicht zu einer Entscheidung gekommen, so dass diese Frage noch nicht durch die Finanzgerichte geklärt ist.

#### **Hinweis:**

Im Einzelfall sollte nun geprüft werden, ob tatsächlich angefallene Werbungskosten, insbesondere Zinsen aus einer Fremdfinanzierung der Kapitalanlagen, bei der Steuererklärung geltend gemacht werden. Es sollte geprüft werden, ob gegen den Nichtabzug der Werbungskosten Einspruch eingelegt und im Hinblick auf das nunmehr anhängige Verfahren ein Ruhen des Einspruchsverfahrens beantragt werden. Teilweise lehnt die Finanzverwaltung allerdings ein Ruhen der Verfahren ab und erlässt vielmehr ablehnende Einspruchsentscheidungen, gegen die dann nur noch der (kostspielige) Klageweg gegangen werden kann.

---

## Für Hauseigentümer

---

### 13 Werbungskostenabzug ist gefährdet, wenn der Vermieter die Einstellung der Mietzahlung über einen längeren Zeitraum hinnimmt

Bei Vermietungsobjekten können Werbungskosten nur dann steuerlich geltend gemacht werden, wenn eine Einkünfteerzielungsabsicht besteht. Bei fremdvermieteten Objekten ist davon grundsätzlich auszugehen. Das Finanzgericht Sachsen-Anhalt hat mit Urteil vom 24.2.2010 (Aktenzeichen 2 K 894/05) entschieden, dass die Einkünfteerzielungsabsicht zu verneinen ist, wenn der Vermieter die Einstellung der Mietzahlung über einen längeren Zeitraum hinnimmt und keine geeigneten Maßnahmen ergreift, diesen Zustand zu beenden.

#### **Hinweis:**

Gegen dieses Urteil ist die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig, so dass dessen endgültige Entscheidung über diesen Streitfall abzuwarten bleibt. Dennoch ist in der Praxis in solchen Fällen Vorsicht geboten.

---

## Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

---

### 14 Zeitpunkt der Wirksamkeit der Veräußerung von GmbH-Anteil

Eine der entscheidenden Fragen der Besteuerung der Veräußerungen von GmbH-Anteilen nach § 17 EStG ist die Frage nach dem Zeitpunkt der Wirksamkeit der Veräußerung. Dazu hatte der BFH bereits mit Urteil vom 22.7.2008 (Aktenzeichen IX R 74/06) entschieden, dass der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums voraussetze, dass der Erwerber das Risiko einer Wertminderung zu tragen habe und die Chance einer Wertsteigerung wahrnehmen könne. Zudem müssen die mit den Anteilen verbundenen wesentlichen Rechte auf den Erwerber übergehen. Es genügt danach nicht, die Anteile dinglich zu übertragen, wenn die mit den Anteilen verbundenen Rechte und Pflichten (insbesondere das Gewinnbezugsrecht) erst später übergehen.

In Fortführung seiner bisherigen Rechtsprechung hat der BFH mit Urteil vom 20.7.2010 (Aktenzeichen IX R 38/09, BFH/NV 2011, 41) festgestellt: Nach Würdigung des Gesamtbilds der tatsächlichen Verhältnisse im jeweiligen Einzelfall geht das wirtschaftliche Eigentum an einem Kapitalgesellschaftsanteil erst dann auf einen Erwerber über, wenn der Käufer des Anteils

- auf Grund eines (bürgerlich-rechtlichen) Rechtsgeschäfts schon eine **rechtlich geschützte**, auf den Erwerb des Rechts gerichtete **Position** erworben hat, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann, und
- die mit dem Anteil verbundenen **wesentlichen Rechte** auf ihn übergegangen sind (insbesondere Gewinnbezugsrecht und Stimmrecht) und
- das **Risiko** einer Wertminderung und die **Chance** einer Wertsteigerung auf ihn übergegangen sind.
- Zudem setzt ein besitzloses wirtschaftliches Eigentum weiter voraus, dass der Inhaber des zivilrechtlichen Eigentums bezüglich des Wirtschaftsguts allein den Weisungen des anderen zu folgen verpflichtet ist und dieser jederzeit die Herausgabe (Übertragung des Eigentums an sich) verlangen kann.

Im Streitfall hatte ein Ehepaar eine wesentliche Beteiligung (ein Aktienpaket) auf Grundlage eines notariell beurkundeten Kauf- und Übertragungsvertrags vom 17.3.2003 veräußert. Das Verwahrdepot, auf dem die veräußerten Aktien verbucht waren, sollte zu Gunsten der Erwerber bis zum (dinglichen) Eigentumsübergang aller verkauften Aktien (dem sog. „Closing“) gesperrt werden. Bis zu diesem Zeitpunkt sollten alle Rechte an den veräußerten Aktien – einschließlich der Stimmrechte – bei den bisherigen Eigentümern verbleiben. Nach einer im Sachverhalt zusätzlich noch erforderlichen kartellrechtlichen Genehmigung erfolgten die Zahlung des Kaufpreises und die Übertragung der Aktien am 2.9.2003.

Der BFH hat diesen Sachverhalt gegen die Auffassung des Finanzamts dahingehend entschieden, dass das wirtschaftliche Eigentum nicht schon am 17.3.2003 übergegangen sei, weil die Rechte (einschließlich der Stimmrechte) aus den verkauften Aktien bis zum Zeitpunkt des dinglichen Eigentumsübergangs bei den bisherigen Eigentümern verblieben und die bisherigen Eigentümer in Bezug auf die zu übertragenden Aktien auch nicht verpflichtet waren, allein den Weisungen der Erwerberin zu folgen.

Im Urteilsfall lag die Veräußerung zwar auch nach Ansicht des Bundesfinanzhofs im Jahr 2003. Die Entscheidung, dass der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums erst am 2.9.2003 erfolgte, spielte aber deshalb eine Rolle, weil die Veräußerin zuletzt nicht mehr wesentlich beteiligt war. Es reicht zwar aus, wenn die Wesentlichkeitsschwelle in einem Moment innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung überschritten war, dieser Fünfjahreszeitraum war aber bereits am 18.8.2003 abgelaufen.

**Hinweis:**

Dieses Urteil verdeutlicht erneut die Notwendigkeit, in Beteiligungskaufverträgen den Übergang des rechtlichen und des wirtschaftlichen Eigentums mit besonderer Sorgfalt zu regeln, damit auch die gewünschten Ergebnisse erzielt werden können. Auch bei GmbH-Anteilen muss darauf geachtet werden, dass dann, wenn das wirtschaftliche Eigentum bereits vor dem rechtlichen Eigentum übergehen soll, der wirtschaftliche Eigentümer die maßgeblichen Rechte aus den Anteilen auch tatsächlich ausüben kann. Insoweit müssen auch die entsprechenden Regelungen des Gesellschaftsvertrags überprüft werden.

## **15 Bedingungen für die steuerliche Anerkennung einer stillen Beteiligung des GmbH-Gesellschafters am Unternehmen der GmbH**

Die Vereinbarung einer stillen Beteiligung zwischen einem Gesellschafter und seiner GmbH zählt zum anerkannten steuerlichen Gestaltungsinstrumentarium. Es bietet insbesondere die Möglichkeit, auch die Finanzierungssituation der GmbH zu verbessern.

Unter stiller Beteiligung ist eine Gesellschaft zu verstehen, bei der sich jemand mit einer **Vermögenseinlage** an dem Handelsgewerbe eines anderen, d.h. am Gewinn bzw. Verlust, beteiligt. Dabei kann die Verlustbeteiligung ausgeschlossen werden. Es genügt ein formloser Vertrag, eine Handelsregistereintragung ist bei der stillen Beteiligung an einer GmbH nicht erforderlich.

Wenn der stille Gesellschafter an den stillen Reserven des Betriebs beteiligt ist und/oder Mitunternehmerisiko bzw. Mitunternehmerinitiative hat, liegt eine sog. **atypisch stille Gesellschaft** vor. Aus steuerlicher Sicht können gerade mit einer atypisch stillen Gesellschaft gewerbesteuerliche Vorteile wie auch Vorteile in Verlustphasen verbunden sein. Es kann damit gelingen, Verluste der GmbH mit anderen Einkünften des Gesellschafters zu verrechnen. Die konkrete Einzelfallprüfung sollte in diesen Fällen aber keinesfalls unterbleiben.

Zu den Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung einer solchen stillen Beteiligung hat das FG Baden-Württemberg mit seinem erst in 2011 veröffentlichten Urteil vom 23.11.2009 (Aktenzeichen 10 K 282/06, EFG 2011, 243) Stellung genommen. Im Streitfall hatte ein Stpfl. im Wege der Bargründung eine GmbH errichtet. Darüber hinaus machte er steuerlich geltend, dass er an dieser GmbH auch ein stilles Beteiligungsverhältnis begründet habe, dessen Existenz allerdings streitig war. Zu dieser Problematik führt das FG aus:

- Bei der atypisch stillen Beteiligung des GmbH-Gesellschafters am Unternehmen der GmbH im Wege des Selbstkontrahierens ist als Nachweis für die tatsächliche Durchführung die zeitnahe **Einbuchung der Einlage** in der Buchhaltung der GmbH erforderlich.
- Die Zuordnung der Einlage zum Betriebsvermögen muss zeitnah in einer Art und Weise dokumentiert werden, die es einem sachverständigen Dritten ohne weitere Erklärung des Gesellschafters ermöglicht, die Zugehörigkeit des eingelegten Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen der GmbH zu erkennen.

**Hinweis:**

Auch ohne Formerfordernis empfiehlt es sich aus steuerlichen (Nachweis-)Gründen, entsprechende stille Gesellschaften erstens schriftlich zu vereinbaren und zweitens deren Vollzug auch in der Buchhaltung durch zeitnahes Einbuchen und entsprechende Belege (Kontoauszüge oder Zahlungsbelege über die Leistung der stillen Einlage) zweifelsfrei zu dokumentieren.

## 16 Zuflussbesteuerung bei Anteilsveräußerung mit Ratenzahlung und Kaufpreisstundung?

Die Vorschrift des § 17 EStG erfasst die Veräußerung von GmbH-Beteiligungen des **steuerlichen Privatvermögens** dann, 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). Ein solcher Veräußerungsgewinn entsteht grundsätzlich im Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums, und zwar unabhängig davon, wann der Kaufpreis gezahlt wird. So kann es bei einer **Kaufpreisstundung** auf der Verkäuferseite noch am Liquiditätszufluss fehlen, während andererseits die Steuerzahlung auf einen etwaigen Veräußerungsgewinn bereits zu leisten ist.

Zu dieser Problematik hat der BFH mit Urteil vom 20.7.2010 (Aktenzeichen IX R 45/09, BStBl II 2010, 969) Stellung genommen. Im Streitfall hatte ein Veräußerer durch notariellen Vertrag vom 29.12.2000 mit sofortiger Wirkung sämtliche Geschäftsanteile einer C-GmbH an einen Erwerber zum Preis von 500 000 DM veräußert. Noch vor der Kaufpreiszahlung wurde am 11.1.2001 eine privatschriftliche Zusatzvereinbarung geschlossen, nach der der Kaufpreis nicht sofort, sondern über zehn Jahre hinweg in jährlichen Raten von 50 000 DM gezahlt werden sollte, erstmalig am 3.1.2006.

Dazu führt der BFH aus, dass der entsprechende Veräußerungsgewinn grundsätzlich zu dem Zeitpunkt zu erfassen ist, in dem das rechtliche oder zumindest das wirtschaftliche Eigentum an den veräußerten Anteilen auf den Erwerber übergeht, unabhängig davon, ob dem Veräußerer zu diesem Zeitpunkt schon das Entgelt zufließt oder nicht.

Nach der Rechtsprechung besteht allerdings ein **Wahlrecht** zwischen der Erfassung des Barwerts des Rechts auf die wiederkehrenden Bezüge im Zeitpunkt der Veräußerung oder aber der sog. Zuflussbesteuerung der Summe der in den Folgejahren tatsächlich zufließenden Bezüge. Voraussetzung für die Anerkennung der Zuflussbesteuerung ist aber, dass der Veräußerungspreis in langfristig wiederkehrenden Bezügen besteht, die wagnisbehaftet sind oder die Bestimmungen hauptsächlich im Interesse des Veräußerers, um dessen Versorgung zu sichern, und nicht im Interesse des Erwerbers getroffen worden sind.

### Hinweis:

Werden GmbH-Anteile gegen wiederkehrende Zahlungen veräußert und will der Veräußerer den Veräußerungsgewinn nicht sofort, sondern erst bei Zufluss steuerlich erfassen, was auch erhebliche Liquiditätsvorteile mit sich bringt, dann ist zwingend darauf zu achten, dass die Zahlungen (von Beginn an) Versorgungscharakter haben. Im Streitfall war der Versorgungscharakter i.Ü. schon zu deshalb zu verneinen, weil die Ratenzahlungsvereinbarung erst geschlossen wurde, nachdem der Kaufpreis fällig war. Damit stellte diese Vereinbarung lediglich eine nachträgliche Umgestaltung eines bereits entstandenen Anspruchs dar. Insoweit muss im Einzelfall rechtzeitig steuerlicher Rat eingeholt werden.

## 17 Anschaffungskosten für GmbH-Beteiligung bei Gewährung einer Leibrente

Bei der steuerlichen Erfassung von Gewinnen aus der Veräußerung von GmbH-Beteiligungen werden dem Veräußerungserlös die Anschaffungskosten gegenübergestellt. Zu der Frage, welcher Wert bei einem **Erwerb gegen Gewährung einer Leibrente** anzusetzen ist, hat das FG Baden-Württemberg mit Urteil vom 28.4.2010 (Aktenzeichen 3 K 5794/08, GmbHR 2010, 1162) Stellung genommen.

Das FG kommt dabei zu dem Ergebnis, dass als Anschaffungskosten der Betrag anzusetzen ist, der dem nach § 14 BewG ermittelten, **kapitalisierten Barwert der Rentenverpflichtung** zum Zeitpunkt des Erwerbs entspricht.

Die derart ermittelten Anschaffungskosten bleiben von der Tatsache unberührt, ob der aus der Rente Berechtigte länger lebt als erwartet oder eher verstirbt. Zur Ermittlung des Rentenwerts bzw. korrespondierend dazu den Anschaffungskosten werden die maßgeblichen versicherungsmathematischen Sterbetafeln zu Grunde gelegt.

## 18 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

### a) Zuschläge für Nacht-, Sonntags- und Feiertagsarbeit für Geschäftsführer

Der BFH hat mit dem Beschluss v. 12.10.2010 (Aktenzeichen I B 45/10) seine ständige Rechtsprechung bestätigt, wonach an Gesellschafter-Geschäftsführer gezahlte Zuschläge für Nacht-, Sonntags- und Feiertagsarbeit regelmäßig vGA darstellen.

#### Hinweis:

Die Vereinbarung solcher Zuschläge führt regelmäßig zur Annahme von vGA. Nur in besonderen Ausnahmefällen werden Zuschläge für Nacht-, Sonntags- und Feiertagsarbeit als ausschließlich betrieblich veranlasst angesehen (und damit vGA verneint), z.B. wenn mittels eines betriebsinternen Fremdvergleichs nachgewiesen werden kann, dass derartige Zuschläge gleichermaßen auch mit gesellschaftsfremden leitenden Arbeitnehmern vereinbart und an sie gewährt worden sind.

### b) vGA: Änderung des Einkommensteuerbescheids zu Gunsten eines Gesellschafter-Geschäftsführers

Die Feststellung einer vGA (z.B. in Gestalt unangemessen hoher Geschäftsführerbezüge) im Rahmen einer steuerlichen Betriebsprüfung führt auf der Ebene der GmbH zu einer entsprechenden Korrektur des Aufwands und damit zu einer Erhöhung der steuerlichen Bemessungsgrundlage. Auf der **Ebene des Gesellschafters** ist der Einkommensteuerbescheid entsprechend zu korrigieren, z.B. der Betrag der Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit zu reduzieren und der Betrag der Einkünfte aus Kapitalvermögen zu erhöhen.

Allerdings schied in der Vergangenheit eine Korrektur des Einkommensteuerbescheids des Gesellschafters dann aus, wenn dieser bereits bestandskräftig war, so dass es zu einer **Mehrfachbelastung** kam.

So war auch der Fall gelagert, über den das FG Saarland mit Urteil vom 24.11.2010 (Aktenzeichen 2 K 1060/08, GmbHR 2011, 221) entschieden hat. Im Streitfall waren die Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 des Geschäftsführers nicht mehr änderbar. Zur Vermeidung der Mehrfachbelastung beantragte er eine niedrigere Festsetzung der Einkommensteuer aus **Billigkeitsgründen** und klagte gegen die Ablehnung.

Das FG wies die Klage als unbegründet zurück, da für Unbilligkeit kein Raum bestehe; der Gesetzgeber habe eine solche Mehrfachbelastung gesehen und in Kauf genommen.

#### Hinweis:

Der Gesetzgeber hat diese Problematik einer möglichen doppelten Steuerbelastung im Zuge des Jahressteuergesetzes 2007 dahingehend gelöst, indem er für Bescheide gegenüber einem Gesellschafter, die nach dem 18.12.2006 erlassen, aufgehoben oder geändert wurden bzw. werden, eine eigenständige Änderungsnorm in das Körperschaftsteuergesetz eingefügt hat.

Für möglicherweise noch einschlägige Altfälle (d.h. Betriebsprüfungen, die ggf. noch für Altjahre zur Annahme von vGA kommen) sind vor diesem Hintergrund die entsprechenden Belastungswirkungen besonders sorgfältig zu prüfen.

### c) vGA bei Veräußerung von Aktien an den Gesellschafter-Geschäftsführer

Mit rechtskräftigem Urteil vom 16.11.2010 (Aktenzeichen 8 K 943/07, GmbHR 2011, 218) hat das FG Sachsen anlässlich eines Aktienverkaufs an den alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer zu dem für die Annahme einer vGA erforderlichen Merkmal der **„Vermögensminderung oder verhinderten Vermögensmehrung“** auf der Ebene der GmbH Stellung genommen.

Im Streitfall hatte eine GmbH ihrem Gesellschafter in 1998 ein Aktienpaket verkauft, das dieser dann bereits in 1999 zum 4,6-fachen Einstandspreis weiterveräußerte. Die Finanzverwaltung nahm nun an, dass die GmbH das Aktienpaket ihrem Gesellschafter zu einem unter dem Marktwert liegenden Preis veräußert habe und damit eine vGA vorliege.

Das FG verneinte dies, weil belegt werden konnte, dass das erste Veräußerungsgeschäft einerseits auf der Basis einer Wertermittlung nach dem (mittlerweile obsoleten) sog. Stuttgarter Verfahren erfolgt war, und andererseits der Gesellschafter in zeitlicher Nähe auch von Dritten Aktien zu einem entsprechend niedrigen Preis erworben hatte. Das FG stellt dazu fest, dass

- per Ende 1998 keine Vermögenminderung bei der GmbH eingetreten war, da der Kaufpreis die Buchwertansätze der Aktien bei der GmbH überstieg, und
- es Ende 1998 auch keinen anderen Kaufinteressenten gab, der bindend ein höheres Kaufangebot als der Gesellschafter abgegeben hätte, so dass auch nicht vom Vorliegen einer verhinderten Vermögenmehrung ausgegangen werden konnte.

**Hinweis:**

Veräußerungsgeschäfte (insbesondere solche über Beteiligungen oder Immobilien) zwischen einer GmbH und ihrem Gesellschafter sollten immer sorgfältig geplant und dokumentiert werden. Sind keine Vergleichspreise oder -werte verfügbar, sollte in Zweifelsfällen die Erstellung eines ordentlichen Bewertungsgutachtens durch einen Wirtschaftsprüfer in Erwägung gezogen werden.

## 19 Rückgängigmachung einer Gewinnausschüttung

Mit der Frage der (Un-)Möglichkeit der Rückgängigmachung einer Gewinnausschüttung auch mit einkommensteuerlicher Wirkung hat sich das FG Münster befasst (rechtskräftiges Urteil vom 15.9.2010, Aktenzeichen 10 K 3460/09 E, GmbHR 2011, 150).

Im Streitfall waren zwei Brüder zu je 50 % an einer GmbH beteiligt. Sie stellten im Rahmen einer Gesellschafterversammlung am 2.1.2006 den Jahresabschluss der GmbH zum 31.12.2004 fest und beschlossen eine **Gewinnausschüttung**, die am Folgetag auch **durchgeführt** wurde. Im Rahmen einer weiteren Gesellschafterversammlung am 7.3.2006 beschlossen die Gesellschafter, den Gewinnausschüttungsbeschluss wieder aufzuheben, da diesem **irrtümlich** unzutreffende Annahmen zu Grunde lagen. Die Gesellschafter zahlten die zugeflossenen Ausschüttungsbeträge auch wieder zurück und erklärten diese in der Einkommensteuer 2006 als negative Einnahmen. Dazu stellt das FG fest, dass

- Einkünfte aus Kapitalvermögen bereits dann vorliegen, wenn dem Gesellschafter auf Grund eines Gewinnverteilungsbeschlusses der Betrag tatsächlich zufließt, er also die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Einnahmen erlangt,
- die spätere Rückzahlung den Zufluss rückwirkend auch dann nicht entfallen lässt, wenn die Ausschüttung auf einem Versehen beruht, und
- die Rückgängigmachung der Gewinnausschüttung nicht zu negativen Einkünften führt.

**Hinweis:**

Diese Entscheidung liegt auf der Linie der aktuellen Rechtsprechung des BFH, der das Vorliegen negativer Einnahmen regelmäßig selbst in den Fällen einer rechtlichen oder tatsächlichen Rückzahlungsverpflichtung verneint. Entsprechende Gewinnverteilungsbeschlüsse sind daher auch unter steuerlichen Aspekten sorgfältig vorzubereiten.

## 20 Haftungsinanspruchnahme des (faktischen) Geschäftsführers einer GmbH für Vorsteuern und innergemeinschaftliche Lieferungen mit Scheinsitzangaben

Mit einer besonderen Frage der Haftung des (faktischen) GmbH-Geschäftsführers hat sich das FG Hamburg mit dem rechtskräftigen Beschluss vom 26.10.2010 (Aktenzeichen 3 V 85/10) befasst.

Im Streitfall, in dem es um die **Aussetzung der Vollziehung** eines Haftungsbescheids ging, war ein Stpfl. als GmbH-Geschäftsführer aufgetreten, ohne als solcher bestellt zu sein. Er hatte – sehr verkürzt dargestellt – für die Autohandels-GmbH neue Kraftfahrzeuge der oberen Preisklasse über wechselnde „Firmen“ von Markenhändlern erworben. Aus den entsprechenden Einkaufsrechnungen dieser „Firmen“, die der Geschäftsführer „in die Buchführung“ der GmbH gab, machte die GmbH zu Unrecht Vorsteuern geltend. Die Finanzverwaltung nahm den Geschäftsführer für die zu Unrecht gezogenen Vorsteuern durch Haftungsbescheid in Anspruch. Aus dem Beschluss des mit diesem Fall befassten FG Hamburg lassen sich über den Einzelfall hinaus folgende Praxishinweise ableiten:

- In Haftung genommen werden kann nicht nur der ordnungsgemäß bestellte Geschäftsführer, sondern auch derjenige, der als Verfügungsberechtigter im eigenen oder fremden Namen auftritt, der also nach außen hin auftritt, als könne er umfassend über fremdes Vermögen verfügen, und faktisch die Aufgaben des Rechtsinhabers wahrnimmt (**faktischer Geschäftsführer**).

Dazu genügt es, dass der Vertretene es wissentlich geschehen lässt, dass ein anderer für ihn wie ein Vertreter auftritt und der Geschäftsgegner dieses nach Treu und Glauben so verstehen darf, dass der Handelnde bevollmächtigt ist. Es ist dabei weder erforderlich, dass der „Bevollmächtigte“ gegenüber der Finanzverwaltung auftritt, noch, dass er den ordentlichen Geschäftsführer in seiner Amtsstellung völlig verdrängt.

- Die Finanzverwaltung erkannte die **Eingangsrechnungen** der „Firmen“ nicht an, da diese nicht den umsatzsteuerlichen **Anforderungen** genügten. Danach muss eine Rechnung, die zum Abzug der ausgewiesenen Vorsteuer berechtigen soll, den Namen und die Anschrift des leistenden Unternehmers enthalten. Dazu zählt auch, dass der in der Rechnung angegebene Sitz des leistenden Unternehmens bei der Ausführung der Leistung und bei Rechnungsstellung tatsächlich bestanden hat (woran es im Streitfall fehlte, weil die „Firmen“ Adressen von Büroserviceunternehmen angegeben hatten). Die Feststellungslast für das Bestehen des Sitzes des Lieferanten trägt die GmbH als Leistungsempfänger.
- Die GmbH trägt demnach als Leistungsempfänger die Obliegenheit, sich **über die Richtigkeit** der in einer Rechnung angegebenen **Geschäftsdaten** (Anschrift, Firma, Rechtsform u.Ä.) zu **vergewissern**. Im Streitfall wäre es nach Auffassung des FG dem (faktischen) Geschäftsführer auf Grund der räumlichen Nähe zu den angegebenen Anschriften und der hohen Anzahl der getätigten Einkäufe sogar zumutbar gewesen, sich vor Ort von der Richtigkeit der angegebenen Adressen zu vergewissern. Hätte der Geschäftsführer dies getan, hätte er gesehen, dass es sich um Büroserviceunternehmen gehandelt hat, bei denen weder Büroräume angemietet wurden noch einer seiner Geschäftspartner anzutreffen war.

**Hinweis:**

Das Urteil verdeutlicht, welche hohen Anforderungen an den Vorsteuerabzug gestellt werden; der Leistungsempfänger – also der Vorsteuerabzugsberechtigte – sieht sich kontinuierlich dem Risiko ausgesetzt, auf den gezahlten Vorsteuern „sitzen zu bleiben“. In Zweifelsfällen – und insbesondere bei neuen Geschäftskontakten und bei frisch gegründeten Lieferanten – sollte die GmbH bzw. ihr Geschäftsführer die strengen Formvorschriften beachten, weitergehende Erkundigungen über den Lieferanten einholen und dies v.a. sorgfältig dokumentieren.

Mit freundlichen Grüßen