

- [1 Kosten einer gemischt beruflich und privat veranlassten Reise](#)
- [2 Verfassungsbeschwerden gegen das Erbschaftsteuerreformgesetz](#)
- [3 Begrenzte Abzugsfähigkeit von Beiträgen zur Rentenversicherung verfassungsgemäß](#)
- [4 Selbstanzeige und Steuerfahndung](#)
- [5 Abgekürzter Zahlungsweg auch bei Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen](#)
- [6 Lohnsteuerliche Konsequenzen aus der Absenkung des Mehrwertsteuersatzes bei Übernachtungsleistungen](#)
- [7 Doppelte Haushaltsführung nach Wegverlegung des Lebensmittelpunkts vom Beschäftigungsort](#)
- [8 Steuerwirksame Gestaltung des Zuflusses einer Abfindung](#)
- [9 Ermäßigter Umsatzsteuersatz für Beherbergungsleistungen](#)
- [10 Keine Besteuerung bei Verlegung des Betriebs in das Ausland](#)
- [11 Steuererlass bei Gewinnen aus einem Planinsolvenzverfahren oder einer Verbraucherinsolvenz möglich](#)
- [12 Tätigkeit von Ingenieuren auf dem Gebiet der EDV als freiberuflich eingestuft](#)
- [13 Kirchensteuer bei Veräußerungsgewinnen und Kapitaleinkünften](#)
- [14 Altlebensversicherung steuerbegünstigt trotz Sicherung eines aus anderen Mitteln zurückgeführten Policendarlehens](#)
- [15 Abschreibung nach Einlage von Privatvermögen ins Betriebsvermögen](#)
- [16 Steuerfragen bei Umwandlung einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft und Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern auf eine Schwestergesellschaft](#)
- [17 Steuererklärung 2009: Handlungsbedarf bei Kapitaleinkünften](#)
- [18 Werbungskosten bei Einkünften aus Kapitalvermögen zum Jahreswechsel 2008/2009](#)
- [19 Grunderwerbsteuer trotz Rücktritt vom Immobilienkauf](#)
- [20 Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und gewerblichem Grundstückshandel nach objektiven Kriterien](#)
- [21 Bedeutung der sog. Abgeltungsteuer für den GmbH-Gesellschafter](#)
- [22 Übergangsregelungen vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren sind verfassungswidrig](#)
- [23 Wertaufholungen sind zunächst mit vorherigen, steuerlich unwirksamen Teilwertabschreibungen zu verrechnen](#)
- [24 Keine Auswirkung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes auf die Anerkennung ertragsteuerlicher Organschaftsverhältnisse](#)
- [25 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung \(vGA\)](#)
- [26 Formwirksamkeit der Beurkundung einer Anteilsübertragung in der Schweiz](#)
- [27 Firma der GmbH mit dem Zusatz "Partner"](#)

1 Kosten einer gemischt beruflich und privat veranlassten Reise

Kosten, die beruflich oder betrieblich veranlasst sind, können grundsätzlich steuerlich geltend gemacht werden. Darunter fallen die Kosten für Arbeitsmittel oder Kosten einer dienstlichen Reise, bspw. zu einem Fachkongress. In Abgrenzung hierzu können Kosten der privaten Lebensführung steuerlich grundsätzlich nicht geltend gemacht werden. Streitig sind nun oftmals die Fälle, bei denen Kosten sowohl beruflich bzw. betrieblich als auch privat veranlasst sind. Dazu zählen die bürgerliche Kleidung, die überwiegend dienstlich, aber auch privat genutzt wird, wie der Anzug eines Bankangestellten, oder auch eine **Reise zu einer Fortbildungsveranstaltung, welche zu Erholungszwecken noch um einige Tage verlängert wird.**

In diesen Fällen der gemischt veranlassten Kosten ging die Finanzverwaltung und auch die Rechtsprechung bislang generell davon aus, dass diese Kosten auf Grund eines Aufteilungs- und Abzugsverbots, welches aus dem Einkommensteuergesetz abgeleitet wurde, steuerlich insgesamt nicht abzugsfähig seien. Dies führte bei Dienstreisen dazu, dass bei kleineren privaten Elementen die steuerliche Abzugsfähigkeit von der Finanzverwaltung in Frage gestellt wurde. Der Bundesfinanzhof hat mit Beschluss vom 21.9.2009 (Aktenzeichen GrS 1/06) eine **Grundsatzentscheidung zu Gunsten der Steuerpflichtigen** getroffen.

Im Urteilsfall besuchte ein im EDV-Bereich angestellter Mitarbeiter eine Computer-Messe in Las Vegas. Die Messe begann montags und endete donnerstags. Während der Messezeit fanden nahezu ganztägig Fachveranstaltungen und Fachdiskussionen statt, an denen der Mitarbeiter teilnahm. Allerdings flog der Mitarbeiter bereits am Freitag der Vorwoche zum Messeort und kehrte erst am Samstag zurück. Das Finanzamt wollte nur die Tagungsgebühren als Werbungskosten anerkennen. Dem Beschluss des Bundesfinanzhofs ist dagegen zu entnehmen, dass die Übernachtungskosten, Verpflegungskosten und sonstige Kosten für die beruflich veranlassten Tage und die Flugkosten absetzbar sind.

Diese Entscheidung ist von grundlegender Bedeutung. Gemischt veranlasste Aufwendungen sind aufzuteilen und somit anteilig steuerlich absetzbar, soweit es brauchbare Aufteilungsmaßstäbe gibt. Bei Reisen kann als Aufteilungsmaßstab regelmäßig der Zeitaufwand herangezogen werden. Dagegen sind Aufwendungen, die für die private Lebensführung nahezu unverzichtbar sind, wie z.B. bürgerliche Kleidung oder eine repräsentativ aussehende Armbanduhr, auch wenn diese während der beruflichen Tätigkeit genutzt werden, vom steuerlichen Abzug insgesamt ausgenommen.

Hinweis:

Anzuraten ist bei gemischt veranlassten Reisen eine genaue Dokumentation des zeitlichen Ablaufs und der Teilnahme an den fachlichen Teilen, um eine Aufteilung der Gesamtkosten vornehmen zu können. Andere nicht nur auf Reisekosten bezogene Fälle müssten in der Praxis daraufhin untersucht werden, ob geeignete Aufteilungsmaßstäbe bestehen.

2 Verfassungsbeschwerden gegen das Erbschaftsteuerreformgesetz

Gegen das Erbschaftsteuerreformgesetz werden immer stärkere verfassungsrechtliche Bedenken laut. Nun sind drei **Verfassungsbeschwerden beim Bundesverfassungsgericht** unter den Aktenzeichen 1 BvR 3196/09, 1 BvR 3197/09 und 1 BvR 3198/09 anhängig. Dabei geht es neben der Frage der Gesetzgebungskompetenz des Bundes auch um eine mögliche Verletzung des Gleichheitssatzes, da die unterschiedlichen Vermögensarten vor allem durch die verschiedenen **Verschonungsregeln** sehr ungleich belastet werden.

Hinweis:

Mit einer Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts, ob diese Streitfälle überhaupt zur Entscheidung angenommen werden und wie dann ggf. entschieden wird, ist kurzfristig nicht zu rechnen. Insoweit sollte geprüft werden, ob bei geplanten Schenkungen ein entsprechender Widerrufsvorbehalt vereinbart wird.

Ferner wird kurzfristig der Bundesfinanzhof (Aktenzeichen II B 168/09) über die abgelehnte Aussetzung der Vollziehung durch das Finanzgericht München (Aktenzeichen 4 V 1548/09) entscheiden. In diesem Fall aus dem Jahr 2008 geht es um die gleiche **Tarifbelastung in den Steuerklassen II und III.**

Hinweis:

Durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz wurde der Tarif der Steuerklasse II nun wieder deutlich abgesenkt, was für nach dem 31.12.2009 erfolgte Erwerbe gilt.

3 Begrenzte Abzugsfähigkeit von Beiträgen zur Rentenversicherung verfassungsgemäß

Die Besteuerung der Alterseinkünfte wurde mit dem Alterseinkünftegesetz auf die sog. nachgelagerte Besteuerung umgestellt. Dies bedeutet, dass in der Ansparphase Altersvorsorgebeiträge steuermindernd abgesetzt werden können und dafür aber in der späteren Leistungsphase auch eine volle steuerliche Erfassung erfolgt. Diese Systemumstellung geht mit einer langwierigen Umstellungsphase einher, in der die Abzugsfähigkeit der Vorsorgeaufwendungen und die Steuerquote der Leistungen schrittweise angehoben werden. Die Umstellungsphase begann im Jahr 2005, in dem die Vorsorgeaufwendungen (in bestimmten Höchstgrenzen) zu 60 % abzugsfähig waren. Der Abzugssatz steigt jedes Jahr um 2 %-Punkte, sodass erst im Jahr 2025 die Vorsorgeaufwendungen in vollem Umfang abzugsfähig sind. Entsprechend verhält es sich mit Renten aus der Altersvorsorge: Der steuerbare Anteil der Rente wird ausgehend von 50 % im Jahr 2005 für jeden neu hinzukommenden Rentnerjahrgang (Kohorte) in Schritten um 2 % pro Jahr bis 2020 und danach um 1 % auf 100 % im Jahr 2040 angehoben. So gilt z.B. für eine erstmals im Jahr 2020 zufließende gesetzliche Rente ein steuerbarer Anteil von 80 %, für eine im Jahr 2040 beginnende Rente ein steuerbarer Anteil von 100 %.

Nun stellt sich in vielen Fällen die Situation ein, dass die Altersvorsorgebeiträge aktuell und auch in der weiteren Übergangsphase nur beschränkt abzugsfähig sind, die Leistungen später aber in vollem Umfang der Besteuerung unterliegen. Der Bundesfinanzhof hat in drei umfangreich begründeten Urteilen (Aktenzeichen X R 28/07, X R 34/07 und X R 6/08) entschieden, dass die begrenzte Abzugsfähigkeit aus Gründen der Komplexität des Alterseinkünftegesetzes und anzuerkennenden Praktikabilitätsgründen verfassungsgemäß ist.

Hinweis:

Abzuwarten bleibt, ob Verfassungsbeschwerde gegen diese Urteile eingelegt wird. In der Literatur ist die Frage der Verfassungsmäßigkeit jedenfalls äußerst umstritten.

Für die Betroffenen wird es aber auch darum gehen, ob die später erfolgende volle Besteuerung der Rentenbezüge verfassungsgemäß ist. Die Frage einer möglichen Übermaßbelastung kann allerdings erst in der späteren Rentenphase geklärt werden. Insoweit wird geraten, die Einkommensteuerbescheide aus der Ansparphase aufzubewahren, um später nachweisen zu können, in welchem Umfang die Beiträge abzugsfähig waren bzw. sich tatsächlich steuermindernd ausgewirkt haben.

4 Selbstanzeige und Steuerfahndung

Durch den Ankauf von Bankdaten-CDs aus der Schweiz und Liechtenstein mit Daten von möglichen Steuersündern rückte das Thema Steuerfahndung und Selbstanzeige in den Blickpunkt der Öffentlichkeit. Die Ankündigung dieses Ankaufs der Daten-CDs hat offensichtlich zu einer Vielzahl an Selbstanzeigen geführt. Unter bestimmten Bedingungen, auf die noch einzugehen ist, kann mittels Selbstanzeige eine Straffreiheit erreicht werden. Insoweit bereits an dieser Stelle der Hinweis, dass eine strafbefreiende Selbstanzeige dann nicht mehr erfolgen kann, wenn die Tat bereits entdeckt wurde. Angesichts der Tatsache, dass die vom Land NRW angekauften Daten teilweise bereits ausgewertet sind, kann die Tat also bereits entdeckt sein. Auch werden aktuell vermehrt Stimmen aus der Politik laut, die die Möglichkeit der strafbefreienden Selbstanzeige zukünftig abschaffen wollen.

a) Deutlich verschärfte Rechtsprechung zum Steuerstrafrecht

In der Steuerfachwelt werden diese Themen derzeit aber auch aus anderen Gründen umfangreich diskutiert. Seitdem die Zuständigkeit für Steuerstrafsachen beim 1. Strafsenat des Bundesgerichtshofs liegt, hat sich die Rechtsprechung gegenüber Steuerhinterziehern deutlich verschärft.

Der Bundesgerichtshof hat mit Urteil vom 2.12.2008 (Aktenzeichen 1 StR 416/08) grundsätzlich zur Frage der Strafhöhe bei Steuerhinterziehung Stellung bezogen. Entscheidendes Kriterium ist danach

die Höhe des Hinterziehungsbetrags. Im Urteilsfall hatte ein Bauunternehmer weder Lohnsteuern noch Sozialabgaben abgeführt und keine Umsatzsteuererklärungen abgegeben, daneben unterstützte er die Umsatzsteuerhinterziehung seiner Auftraggeber durch die Beschaffung von Scheinrechnungen. Die Richter haben diesen Fall zum Anlass genommen, grundlegende Äußerungen zur Frage der Strafzumessung vorzunehmen. Nach dem Gesetz ist für eine Steuerhinterziehung "in großem Ausmaß" eine **Freiheitsstrafe** von sechs Monaten bis zu zehn Jahren angedroht. Der Bundesgerichtshof hat hierzu ausgeführt, dass ein "großes Ausmaß" bei ungerechtfertigten Zahlungen durch das Finanzamt, wie etwa bei Steuererstattungen durch Umsatzsteuerkarusselle, Kettengeschäfte oder durch Einschaltung von sog. Serviceunternehmen bereits bei Beträgen von über 50 000 € gegeben ist. Werden dagegen z.B. Einkünfte nicht erklärt und damit Steuern verkürzt, so ist dieses Tatbestandsmerkmal ab einer Steuersumme von 100 000 € erfüllt. Jedenfalls kommt bei einem Schaden ab 100 000 € nach Ansicht des Bundesgerichtshofs die Verhängung einer Geldstrafe nur bei Vorliegen gewichtiger Milderungsgründe in Betracht. Weiterhin führt das Gericht aus, dass bei Hinterziehungsbeträgen in Millionenhöhe eine aussetzungsfähige Freiheitsstrafe nur bei Vorliegen besonders gewichtiger Milderungsgründe in Erwägung gezogen wird.

Hinweis:

Gerade im betrieblichen Bereich, wo neben der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer regelmäßig auch die Gewerbe- und Umsatzsteuer betroffen sind, kann bei einer Steuerhinterziehung über mehrere Jahre leicht ein größerer Betrag zusammenkommen. Dass der Bundesgerichtshof in solchen Fällen nur ausnahmsweise eine Freiheitsstrafe zur Bewährung aussetzen will, sollte zu größter Vorsicht veranlassen.

Des Weiteren hat der Bundesgerichtshof mit Urteil vom 30.4.2009 (Aktenzeichen 1 StR 90/09) deutlich Stellung genommen zur Pflicht der Finanzbehörde, **die Staatsanwaltschaft über steuerstrafrechtliche Ermittlungsverfahren zu unterrichten**. Die Problematik liegt darin, dass steuerstrafrechtliche Tatbestände regelmäßig von den Finanzbehörden aufgedeckt werden, das Strafverfahren aber in den Händen der Staatsanwaltschaft liegt. Bislang wurden nicht selten steuerstrafrechtliche Fälle nicht oder nur sehr spät von den Finanzbehörden an die Staatsanwaltschaft abgegeben, was für den betroffenen Steuerpflichtigen regelmäßig positiv war. Der Bundesgerichtshof hat ausdrücklich betont, dass bei "größeren Fällen" oder bei Fällen mit öffentlichem Interesse von den Finanzbehörden frühzeitig die Staatsanwaltschaft einzuschalten ist und damit dann automatisch die Einleitung eines Strafverfahrens geprüft wird.

Hinweis:

Dies stimmt auch mit der Erfahrung aus der Praxis überein. Bei der Aufdeckung von Mehrsteuern im Rahmen von Betriebsprüfungen wird vermehrt von den Prüfern die Steuerstrafstelle des Finanzamts informiert. Steuerpflichtigen sollte klar sein, dass ein "Vergessen" von bestimmten Sachverhalten in der Hoffnung, dass die Betriebsprüfung dies nicht aufdeckt oder allenfalls die bisher nicht erklärten Steuern nachzuzahlen sind, auch ganz erhebliche steuerstrafrechtliche Risiken in sich birgt.

Letztlich ist noch auf den Beschluss des Bundesgerichtshofs vom 17.3.2009 (Aktenzeichen 1 StR 479/08) zur **Anzeige- und Berichtigungspflicht** hinzuweisen. Zunächst gilt der Rechtsgrund, dass kein Straftäter verpflichtet ist, sich selbst anzuzeigen. Allerdings sehen die Steuergesetze eine Berichtigungspflicht für die Fälle vor, in denen der Steuerpflichtige die Unrichtigkeit seiner früheren Erklärung nachträglich erkennt, sich also grundsätzlich mangels Vorsatzes bei ihrer Abgabe nicht strafbar gemacht hat. Der Bundesgerichtshof hat nun verschärfend festgestellt, dass auch dann eine Berichtigungspflicht besteht, wenn der Steuerpflichtige bei der Abgabe der Steuererklärung eine Unrichtigkeit der Angaben für möglich hält und billigend in Kauf nimmt und später die Unrichtigkeit der gemachten Angaben erfährt. Erfolgt dann keine Berichtigung, so macht sich der Steuerpflichtige strafbar.

Hinweis:

Der Urteilsfall war kein ungewöhnlicher Fall, sondern dürfte in ähnlicher Weise in der Praxis häufiger vorkommen. Er zeigt, dass eine Steuerstraftat auch unbewusst bzw. durch nicht sorgfältige Arbeit erfolgen kann: Angeklagt war ein Geschäftsführer. Eine Zeit lang entstanden in der Buchhaltung des Unternehmens Buchungsrückstände. Dies hatte zur Folge, dass die erzielten Umsätze und gezahlten Vorsteuerbeträge der EDV-Buchhaltung des Unternehmens nicht mehr entnommen werden konnten. Beim Finanzamt wurden daher Umsatzsteuervoranmeldungen von der angestellten Buchhaltungskraft anhand der vorliegenden Eingangs- und Ausgangsrechnungen manuell erstellt eingereicht, wobei ihr allerdings schwerwiegende Fehler unterliefen. Der Geschäftsführer erfuhr zwischenzeitlich von den Rückständen in der Buchhaltung. Auch wusste er, dass die Umsatzsteuervoranmeldungen manuell erstellt wurden. Gleichwohl überprüfte er die Voranmeldungen nicht.

b) Voraussetzungen für eine Selbstanzeige

Die **Selbstanzeige schützt vor einer Bestrafung** wegen einer bereits begangenen Steuerhinterziehung. Voraussetzung der Selbstanzeige ist aber, dass sie vor Eintritt bestimmter Sperrtatbestände erfolgt und die verkürzte Steuer nachgezahlt wird.

Eine Selbstanzeige ist ein komplexer Vorgang, der einer intensiven Beratung bedarf. Dazu folgende Hinweise:

- Grundsätzlich gilt, dass bei einer drohenden Entdeckung der Tat **schnell gehandelt werden muss**. Wenn die Tat von der Finanzbehörde schon entdeckt wurde, ist eine Selbstanzeige nicht mehr möglich.
- Ist die Entscheidung zu Gunsten einer Selbstanzeige gefallen, so sollte **der gesamte Sachverhalt offengelegt werden**, also nichts verborgen werden. Umfasst eine Selbstanzeige nicht alle hinterzogenen Gelder, kann dies deren Wirksamkeit gefährden.
- Die **nachzuentrichtende Steuer muss sofort bezahlt werden können**. Der Betrag kann erheblich sein. Es muss die notwendige Liquidität sichergestellt werden. Dabei ist auch zu beachten, dass die Steuerzahlungen mit 6 % p.a. verzinst werden und damit neben den eigentlichen Steuernachzahlungen auch erhebliche Zinszahlungen anfallen können.
- In jedem Fall sollte ein **erfahrener Berater hinzugezogen werden**, da Fehler zur Unwirksamkeit der Selbstanzeige führen, was dann wiederum deren strafbefreiende Wirkung beeinträchtigt - Fehler werden bei einer Selbstanzeige "nicht verziehen".
- Beamte und Angehörige des öffentlichen Dienstes sowie Ärzte, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Rechtsanwälte haben bei einer Selbstanzeige mit einem **disziplinarrechtlichen oder berufsrechtlichen Verfahren** zu rechnen.
- Sorgsam ist abzuwägen, wenn **andere Delikte wie Korruption, Geldwäsche** und Ähnliches mit der Steuerhinterziehung verbunden sind. Die Finanzbehörden sind verpflichtet, ihre Erkenntnisse an die entsprechenden Stellen weiterzuleiten.

Hinweis:

Grundsätzlich wird bei einer Selbstanzeige ein **Strafverfahren** zur Überprüfung der Selbstanzeige eingeleitet. Bei Wirksamkeit der Selbstanzeige wird dieses Verfahren wieder eingestellt. Dies gilt jedenfalls dann, wenn die Selbstanzeige als solche von der Finanzverwaltung erkannt wird. Dies ist nicht selbstverständlich, da eine Selbstanzeige nicht als solche bezeichnet werden muss und auch nicht sollte.

Von besonderer Bedeutung ist, dass eine Selbstanzeige mit strafbefreiender Wirkung unter bestimmten Bedingungen ausgeschlossen ist. Dies folgt aus dem Sinn der Selbstanzeige, nämlich dem Fiskus bisher nicht erkannte Steuerquellen zu erschließen. Hat der Fiskus nun die Quelle aber bereits ohne Zutun des Steuerpflichtigen entdeckt, so kann eine strafbefreiende Selbstanzeige nicht mehr erstattet werden. **Ausschlussgründe** sind:

- Erscheinen eines Amtsträgers der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung oder zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit,
- Bekanntgabe der Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens und
- Tatentdeckung.

Hinweis:

In der Praxis ist oftmals nicht einwandfrei zu erkennen, ob ein Ausschlussgrund für die steuerliche Selbstanzeige gegeben ist. Insoweit sollte bei drohendem Erkennen durch die Finanzbehörde die Selbstanzeige im Zweifel möglichst bald gestellt werden, da eine zu spät gestellte Selbstanzeige keine strafbefreiende Wirkung entfalten kann.

c) Inhalt und Rechtsfolgen der Selbstanzeige

Hinsichtlich des **Inhalts einer strafbefreienden Selbstanzeige** gelten folgende Grundsätze:

- Es bestehen **keine Formvorschriften**. Möglich ist eine berichtigte Steuererklärung, aber auch eine formlose schriftliche, mündliche oder auch telefonische Berichtigung oder Ergänzung. Aus Beweis Zwecken sollte im Zweifel immer eine schriftliche Form gewählt werden.
- Eine Selbstanzeige **muss nicht als solche bezeichnet** werden. Dies ist sogar eher hinderlich - eine berichtigte Steuererklärung reicht insoweit aus.

- Die Selbstanzeige besteht darin, dass frühere unrichtige oder fehlende Angaben berichtigt, ergänzt bzw. nachgeholt werden. Diese Angaben müssen so gestaltet sein, dass die Finanzverwaltung in die Lage versetzt wird, auf dieser Grundlage den Sachverhalt ohne weitere Mithilfe des Steuerpflichtigen aufklären zu können. Insoweit sollte die **Darstellung** so exakt wie möglich sein.
- Wichtig ist eine **vollständige und wahre Selbstanzeige**. Insgesamt nicht wirksam ist eine Selbstanzeige, in der zu niedrige Beträge genannt werden. Insoweit sollten im Zweifel Beträge zu hoch angesetzt werden, was eine nachträgliche Korrektur nach unten ermöglicht.
- Die Selbstanzeige muss auch **alle betroffenen Steuerarten umfassen**. So führen nicht erklärte betriebliche Einnahmen nicht nur zu einer höheren Einkommen- oder Körperschaftsteuer, sondern regelmäßig auch zu einer höheren Umsatzsteuer. Wird die Umsatzsteuer nicht in die Selbstanzeige einbezogen, so tritt insofern keine Straffreiheit ein.
- Problematisch sind z.B. die Fälle, in denen Unterlagen nicht mehr vorhanden oder verfügbar sind. In diesen Fällen sollte eine Selbstanzeige auf Basis einer **großzügigen Schätzung** erfolgen. Allerdings müssen später die Grundlagen der Schätzung dargelegt werden können.

Zwar existieren für die strafbefreiende Selbstanzeige wie dargestellt keine Formvorschriften und kein Mindestinhalt, doch handelt es sich beispielsweise in folgenden Fällen nicht um eine wirksame Selbstanzeige:

- Die schlichte Erklärung gegenüber dem Finanzamt, die eingereichten Steuererklärungen seien falsch,
- die schlichte Erklärung, "eine Selbstanzeige erstatten zu wollen",
- die anonyme Nachzahlung der Steuer, ohne gleichzeitig irgendwelche Angaben zu machen,
- die Beantragung einer Betriebsprüfung.

Hinweis 1:

Es ist ganz dringend darauf hinzuweisen, dass die Materie der Selbstanzeige äußerst komplex ist und daher **in jedem Fall eine Beratung erfordert**. Dies gilt insbesondere deshalb, weil Fehler bei der Erstellung der Selbstanzeige nicht mehr geheilt werden können. Vielmehr müssen der Zeitpunkt, die Form und der Inhalt der Selbstanzeige sehr sorgfältig abgestimmt werden.

Die Straffreiheit mittels Selbstanzeige setzt voraus, dass die verkürzte Steuer bezahlt wird. Dies betrifft die Steuern für alle verfahrensrechtlich noch offenen Jahre und anfallende Steuernachzahlungszinsen. Für die Nachzahlung der Steuern wird eine Nachzahlungsfrist gewährt, welche allerdings regelmäßig sehr kurz bemessen ist.

Hinweis 2:

Vor der Erstattung einer Selbstanzeige ist also sorgfältig zu prüfen, ob die Mittel für die notwendigen Steuernachzahlungen vorhanden sind. Die **sofortige Zahlung** ist anzuraten. Dies hat zum einen den Vorteil, dass keine weiteren Zinsen anfallen und zum anderen kann die förmliche Einleitung eines Steuerstrafverfahrens vermieden werden.

Hinsichtlich der **Steuerjahre, die für eine Selbstanzeige relevant sind**, ist zunächst die **strafrechtliche Verjährungsfrist** von fünf Jahren zu beachten. Aus strafrechtlicher Sicht macht eine Selbstanzeige nur für diesen Zeitraum Sinn, weil nur für noch nicht verjährte Zeiträume Straffreiheit erlangt wird. Nur in besonders schweren Fällen, für die eine Freiheitsstrafe von bis zu zehn Jahren verhängt werden kann, tritt die strafrechtliche Verjährung erst nach zehn Jahren ein. Die **steuerrechtliche Festsetzungsverjährung**, also der Zeitraum, in dem noch Steuern festgesetzt werden können, beläuft sich dagegen auf zehn Jahre im Falle der Steuerhinterziehung bzw. bei Steuerverkürzungen abermals auf fünf Jahre. Die Frist beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuererklärung eingereicht wurde. Wer z.B. im Mai 1999 eine unvollständige oder unrichtige Einkommensteuererklärung für das Jahr 1998 abgegeben hat, ist im Regelfall aktuell also bereits nicht mehr gefährdet, selbst wenn z.B. mit Hilfe einer der Daten-CDs noch un versteuerte Zinseinnahmen aus dem Jahr 1998 nachgewiesen werden können.

Hinweis 3:

Die im Einzelfall relevanten Verjährungs- bzw. Festsetzungsfristen sollten durch Hinzuziehung fachlicher Beratung ermittelt werden.

5 Abgekürzter Zahlungsweg auch bei Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen

Die Einkommensteuer ermäßigt sich für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die in einem inländischen Haushalt des Steuerpflichtigen erbracht werden, um 20 %, höchstens aber 1 200 € der Aufwendungen. Ausdrückliche Voraussetzung für diese Steuerermäßigung ist, dass der Steuerpflichtige für diese Aufwendungen eine Rechnung erhalten hat und die Zahlung auf das Konto des Handwerkers erfolgt. Hiermit soll der Schwarzarbeit vorgebeugt werden.

Nach dem Urteil des Finanzgerichts Sachsen vom 18.9.2009 (Aktenzeichen 4 K 645/09) ist diese Voraussetzung auch dann erfüllt, wenn im Wege des abgekürzten Zahlungswegs die **Handwerkerleistung vom Konto eines Dritten bezahlt** wird. Begründet wird dieses Ergebnis damit, dass allgemein für den Abzug von Werbungskosten oder Betriebsausgaben die Mittelherkunft unmaßgeblich ist. So kann der Steuerpflichtige Ausgaben auch dann steuerlich geltend machen, wenn ein Dritter ihm einen entsprechenden Betrag vorher geschenkt hat oder in seinem Einvernehmen die Schuld tilgt. Diese Auffassung wird nun auch von der Finanzverwaltung geteilt.

6 Lohnsteuerliche Konsequenzen aus der Absenkung des Mehrwertsteuersatzes bei Übernachtungsleistungen

Die Absenkung des Mehrwertsteuersatzes bei Beherbergungsleistungen ab dem 1.1.2010 warf Fragen der lohnsteuerlichen Behandlung auf. Dazu hat nun die Finanzverwaltung mit Schreiben vom 5.3.2010 (Aktenzeichen IV D 2 - S 7210/07/10003 und IV C 5 - S 2353/09/10008, Dok. 2010/0166200) Stellung genommen. Hinsichtlich der Folgen des abgesenkten Umsatzsteuersatzes unterscheidet die Finanzverwaltung zwischen zwei Fällen, nämlich ob die Gewährung des Frühstücks durch den Arbeitgeber veranlasst ist oder nicht:

- Ist die Gewährung des Frühstücks **durch den Arbeitgeber veranlasst**, so kann das Frühstück pauschal mit dem Sachbezugswert in Höhe von 1,57 € angesetzt werden. Für diesen Fall kommt es nicht darauf an, wie die einzelnen Kosten in der Rechnung ausgewiesen sind. Ein in Verbindung mit einer Übernachtung gewährtes Frühstück bei einer Auswärtstätigkeit ist grundsätzlich vom Arbeitgeber veranlasst (abgegeben), wenn
 - (1.) die im Interesse des Arbeitgebers unternommene Auswärtstätigkeit zu der Übernachtung mit Frühstück führt und die Aufwendungen deswegen vom Arbeitgeber dienst- oder arbeitsrechtlich ersetzt werden,
 - (2.) die Rechnung auf den Arbeitgeber ausgestellt ist und
 - (3.) der Arbeitgeber oder eine andere durch den Arbeitgeber dienst- oder arbeitsrechtlich beauftragte Person die Übernachtung mit Frühstück bucht (z.B. über das elektronische Buchungssystem des Hotels) und eine entsprechende Buchungsbestätigung des Hotels vorliegt, wobei eine Buchung durch den Arbeitnehmer unschädlich ist, wenn dies z.B. in einer Dienstanweisung geregelt ist oder es sich um eine ungeplante Übernachtungstätigkeit handelt.
- Liegt **keine Frühstücksgestellung durch den Arbeitgeber** vor und ist in einer Rechnung neben der Beherbergungsleistung ein Sammelposten für andere, dem allgemeinen Umsatzsteuersatz unterliegende Leistungen einschließlich Frühstück ausgewiesen, so ist aus Vereinfachungsgründen das Frühstück pauschal mit einem Wert von 4,80 € aus diesem Sammelposten herauszurechnen. Der verbleibende Teil dieses Sammelpostens kann als Reisenebenkosten steuerfrei ersetzt werden, wenn kein Anlass für die Vermutung besteht, dass in diesem Sammelposten etwaige nicht als Reisenebenkosten anzuerkennende Nebenleistungen enthalten sind, wie etwa Pay-TV, private Telefonate oder Massagen. Unschädlich ist es, wenn dieser Sammelposten auch mit Internetzugang oder Zugang zu Kommunikationsnetzen näher bezeichnet wird, soweit der ausgewiesene Betrag nicht offenbar den Betrag für Frühstück und steuerlich anzuerkennende Reisekosten übersteigt. Ansonsten ist der Sammelposten in voller Höhe als privat veranlasst zu behandeln und damit deren Erstattung steuerpflichtig.

Hinweis 1:

Im Grundsatz sind diese Regelungen **bei Übernachtungen ab dem 1.1.2010 anzuwenden**. Die Finanzverwaltung beanstandet es aber nicht, wenn entsprechende Dienstregelungen

(Reisekostenrichtlinien) innerhalb von drei Monaten nach Veröffentlichung dieses Schreibens der Finanzverwaltung angepasst werden.

Hinweis 2:

Erstattet der Arbeitgeber höhere Verpflegungszuschüsse als die steuerlich zulässigen Pauschbeträge, so muss er den Differenzbetrag - ggf. nach Verrechnung mit steuerfrei bleibenden Übernachtungskosten und Fahrtkosten - dem steuerpflichtigen Arbeitslohn hinzurechnen und versteuern. Insoweit kann allerdings die **Lohnsteuerpauschalierung mit 25 %** genutzt werden, was regelmäßig von Vorteil ist. Bei Lohnsteuerpauschalierung unterliegen diese Lohnanteile nicht der Sozialversicherung. Um Missbräuche zu vermeiden, gilt jedoch eine Obergrenze von 100 % der Pauschbeträge, d.h. die Pauschalversteuerung gilt nur für Verpflegungszuschüsse bis 12 €, 24 € bzw. 48 €, soweit sie die steuerfrei bleibenden Pauschbeträge übersteigen. Bei Auslandsdienstreisen gelten die doppelten Auslandstagegelder.

7 Doppelte Haushaltsführung nach Wegverlegung des Lebensmittelpunkts vom Beschäftigungsort

Eine doppelte Haushaltsführung im steuerlichen Sinne liegt klassischerweise dann vor, wenn ein Arbeitnehmer an einem außerhalb des Hausstands liegenden Ort eine Beschäftigung aufnimmt und dort einen Zweithaushalt begründet. Die Begründung des Zweithaushalts ist dann beruflich bedingt und die damit einhergehenden Kosten können in einem vorgegebenen Rahmen steuerlich als Werbungskosten geltend gemacht werden. Als Werbungskosten können insbesondere angesetzt werden:

- **Fahrtaufwendungen** bei Beginn und am Ende der doppelten Haushaltsführung (tatsächliche Kosten oder pauschal 0,30 € je gefahrenem km) und eine Familienheimfahrt wöchentlich (Entfernungspauschale, also 0,30 € je Entfernungskilometer) oder entsprechende Telefonkosten;
- **Umzugskosten** bei Begründung oder Beendigung der doppelten Haushaltsführung;
- **Mehraufwendungen für Verpflegung** entsprechend der bei Reisekosten geltenden Pauschsätze für die ersten drei Monate;
- **Aufwendungen für die Wohnung**, wie Miete, Maklerkosten, Mietnebenkosten sowie Aufwendungen für die Möblierung und für die nötige Ausstattung mit Hausrat, soweit die Kosten sich in einem angemessenen Rahmen halten.

Hinweis:

Für die Nutzung der Zweitwohnung ist nicht entscheidend, wie oft der Arbeitnehmer tatsächlich dort übernachtet. Eine doppelte Haushaltsführung kann also auch dann vorliegen, wenn die Zweitwohnung am Beschäftigungsort nur gelegentlich genutzt wird, so z.B. aus Anlass von Überstunden oder bei Bereitschaftsdiensten.

Im Einzelnen sind bestimmte Höchstgrenzen und Nachweiserfordernisse zu beachten.

Nach der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs liegt eine doppelte Haushaltsführung auch dann vor, wenn ein Steuerpflichtiger seinen **Hauptausstand aus privaten Gründen vom Beschäftigungsort wegverlegt und er daraufhin in einer Wohnung am Beschäftigungsort einen Zweithaushalt begründet**, um von dort seiner bisherigen Beschäftigung weiter nachgehen zu können (so Urteile des Bundesfinanzhofs vom 5.3.2009, Aktenzeichen VI R 23/07 und VI R 58/06). Dies wird nun auch von der Finanzverwaltung anerkannt. In dem Schreiben vom 10.12.2009 (Aktenzeichen IV C 5 - S 2352/0, Dok. 2009/0813056) wird dies ausdrücklich bestätigt. Es sind allerdings einige **Einschränkungen** zu beachten:

- Eine doppelte Haushaltsführung liegt nach Ansicht der Finanzverwaltung dann nicht vor, wenn bereits zum Zeitpunkt der Wegverlegung des Lebensmittelpunkts vom Beschäftigungsort ein Rückumzug an den Beschäftigungsort geplant ist oder feststeht. Als Beispiel wird die Nutzung eines Ferienhauses in den Sommermonaten genannt.
- Bei der Wegverlegung des Lebensmittelpunkts vom Beschäftigungsort können Unterkunftskosten am Beschäftigungsort nur insoweit steuerlich geltend gemacht werden, als diese notwendig sind. Anerkannt werden Kosten bis zum durchschnittlichen Mietzins einer 60 qm-Wohnung am Beschäftigungsort. Diese Begrenzung gilt zwar bei allen Zweitwohnungsfällen, dürfte aber in den Wegverlegungsfällen besondere Bedeutung erlangen, da am Beschäftigungsort oftmals die bisherige Privatwohnung weiter genutzt wird.

- Umzugskosten, die infolge der Wegverlegung des Lebensmittelpunkts vom Beschäftigungsort für den Umzug in die Wohnung außerhalb des Beschäftigungsortes entstehen, sind allerdings keine Werbungskosten, sondern steuerlich nicht abzugsfähige Kosten der privaten Lebensführung. Dagegen sind Umzugskosten in eine andere, am Beschäftigungsort ausschließlich aus beruflichen Gründen genutzte Unterkunft als Werbungskosten abzugsfähig.
- Verpflegungsmehraufwendungen können in diesen Wegverlegungsfällen nur sehr eingeschränkt geltend gemacht werden. Dies ist nur dann möglich, wenn und soweit der Arbeitnehmer am Beschäftigungsort zuvor nicht bereits drei Monate gewohnt hat.

8 Steuerwirksame Gestaltung des Zuflusses einer Abfindung

Abfindungen sind beim Arbeitnehmer im Zuflusszeitpunkt zu versteuern. Nicht maßgeblich ist der Zeitpunkt der Abfindungsvereinbarung oder auch der Fälligkeit. Dies bietet Gestaltungsmöglichkeiten, da der Zuflusszeitpunkt leicht beeinflussbar ist.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 11.11.2009 (Aktenzeichen IX R 1/09) bestätigt, dass wenn der Auszahlungszeitpunkt **vor Fälligkeit** der Abfindung aus steuerlichen Gründen geändert wird, in der Regel kein Gestaltungsmissbrauch gegeben ist. Im Urteilsfall hatte eine Arbeitnehmerin anlässlich ihrer betriebsbedingten Kündigung mit ihrem Arbeitgeber eine Abfindung vereinbart. Diese sollte gemäß Sozialplan zum Zeitpunkt der Beendigung des Arbeitsverhältnisses fällig sein. Kurz vor dem Fälligkeitstermin vereinbarten nun die Arbeitnehmerin und der Arbeitgeber die Auszahlung der Abfindung in zwei jährlichen Raten. Mit dieser über zwei Jahre verteilten steuerlichen Erfassung konnte die Einkommensteuerbelastung gemindert werden.

Hinweis:

Die weiteren Gestaltungsmöglichkeiten erfordern insoweit eine frühzeitige steuerliche Beratung.

9 Ermäßigter Umsatzsteuersatz für Beherbergungsleistungen

Mit dem sog. Wachstumsbeschleunigungsgesetz wurde der Umsatzsteuersatz für Beherbergungsleistungen von 19 % auf 7 % gesenkt. Dies hat eine Fülle an Zweifelsfragen aufgeworfen, zu denen die Finanzverwaltung mit Schreiben vom 5.3.2010 (Aktenzeichen IV D 2 - S 7210/07/10003 und IV C 5 - S 2353/09/10008, Dok. 2010/0166200) Stellung genommen hat. Hierzu sind folgende Aspekte hervorzuheben:

a) Erstmalige Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes

Der ermäßigte Umsatzsteuersatz ist auf Leistungen anzuwenden, die **nach dem 31.12.2009 ausgeführt** werden. Insoweit ist zu beachten, dass Beherbergungsleistungen mit ihrer **Beendigung** ausgeführt werden. Die Übernachtung vom 31.12.2009 auf den 1.1.2010 unterliegt damit bereits dem ermäßigten Umsatzsteuersatz. Unmaßgeblich sind die Zeitpunkte der Buchung, der Rechnungsausstellung und der Zahlung.

Hinweis:

Wurde die Leistung vertraglich nach dem 30.8.2009 für Zeiträume nach dem 31.12.2009 zum allgemeinen Steuersatz vereinbart, so kann der Leistungsempfänger nach den gesetzlichen Regelungen einen angemessenen Ausgleich der umsatzsteuerlichen Minderbelastung verlangen.

Die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes gilt nur für die kurzfristige Beherbergung von Fremden. Entscheidend ist, dass der Unternehmer nicht die Absicht hat, die Räume für einen dauernden Aufenthalt bereitzustellen. Als kurzfristig wird dabei eine Überlassung von nicht mehr als sechs Monaten angesehen.

b) Begünstigte Leistungen

Die Steuerermäßigung für Beherbergungsleistungen umfasst sowohl die Umsätze des klassischen Hotelgewerbes als auch kurzfristige Beherbergungen in Pensionen, Fremdenzimmern, Ferienwohnungen und vergleichbaren Einrichtungen. Ein hotelartiger Betrieb ist allerdings nicht

Voraussetzung für die Erbringung solcher Leistungen. Auch die Weiterveräußerung von eingekauften Zimmerkontingenten im eigenen Namen und für eigene Rechnung an andere Unternehmen, wie dies z.B. durch Reiseveranstalter erfolgt, unterliegt der Steuerermäßigung.

Begünstigt sind allerdings nur die Leistungen, die unmittelbar der Beherbergung dienen. Dies ist insbesondere für die folgenden Leistungen erfüllt, auch wenn diese gegen ein gesondertes Entgelt erbracht werden:

- Überlassung von möblierten und mit anderen Einrichtungsgegenständen (z.B. Fernsehgerät, Radio, Telefon, Zimmersafe) ausgestatteten Räumen,
- Stromanschluss,
- Überlassung von Bettwäsche, Handtüchern und Bademänteln,
- Reinigung der gemieteten Räume,
- Bereitstellung von Körperpflegeutensilien, Schuhputz- und Nähzeug,
- Weckdienst,
- Bereitstellung eines Schuhputzautomaten,
- Mitunterbringung von Tieren in den überlassenen Wohn- und Schlafräumen.

Dagegen sind **nicht begünstigt**, sondern unterliegen dem Regelsteuersatz der Umsatzsteuer:

- Überlassung von Tagungsräumen,
- Überlassung von Räumen zur Ausübung einer beruflichen oder gewerblichen Tätigkeit,
- gesondert vereinbarte Überlassung von Plätzen zum Abstellen von Fahrzeugen,
- Überlassung von nicht ortsfesten Wohnmobilen, Caravans, Wohnanhängern, Hausbooten und Jachten,
- Beförderungen in Schlafwagen der Eisenbahnen,
- Überlassung von Kabinen auf der Beförderung dienenden Schiffen,
- Vermittlung von Beherbergungsleistungen,
- Umsätze von Tierpensionen und
- unentgeltliche Wertabgaben (z. B. Selbstnutzung von Ferienwohnungen).

c) Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen

Nach dem ausdrücklichen Gesetzeswortlaut gilt die Steuerermäßigung nicht für Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, auch wenn es sich um Nebenleistungen zur Beherbergung handelt und diese Leistungen mit dem Entgelt für die Vermietung abgegolten sind. Insoweit muss die Leistung dann zwingend aufgeteilt werden. **Nicht begünstigt sind** danach insbesondere:

- Verpflegungsleistungen (z.B. Frühstück, Halb- oder Vollpension, "All-inklusive"),
- Getränkeversorgung aus der Minibar,
- Nutzung von Kommunikationsnetzen (insbesondere Telefon und Internet),
- Nutzung von Fernsehprogrammen außerhalb des allgemein und ohne gesondertes Entgelt zugänglichen Programms ("pay per view"),
- sog. Wellnessangebote,
- Transport von Gepäck außerhalb des Beherbergungsbetriebs,
- Überlassung von Sportgeräten und -anlagen,
- Ausflüge,
- Reinigung und Bügeln von Kleidung, Schuhputzservice,
- Transport zwischen Bahnhof oder Flughafen und Unterkunft.

d) Angaben in der Rechnung

Die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes auf die derart abgegrenzten Beherbergungsleistungen erfordert besondere Beachtung bei der **Rechnungsstellung**. In umsatzsteuerlichen Rechnungen muss das Entgelt nach Steuersätzen aufgeteilt werden. Leistungen, die dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, müssen getrennt von den Leistungen aufgeführt werden, die dem Regelsteuersatz unterliegen.

Wird für Leistungen, die nicht vom ermäßigten Steuersatz erfasst werden, kein gesondertes Entgelt berechnet, ist deren Entgeltanteil zu schätzen. Schätzungsmaßstab kann hierbei beispielsweise der kalkulatorische Kostenanteil zuzüglich eines angemessenen Gewinnaufschlags sein.

Hinweis:

Aus Vereinfachungsgründen wird es dann, wenn kein besonderes Entgelt vereinbart wurde, nicht beanstandet, dass folgende Leistungen zu einem Sammelposten (z.B. "Business-Package", "Servicepauschale") zusammengefasst werden und der darauf entfallende Entgeltanteil in einem Betrag ausgewiesen wird: Abgabe eines Frühstücks, Nutzung von Kommunikationsnetzen, Reinigung und Bügeln von Kleidung, Schuhputzservice, Transport zwischen Bahnhof oder Flughafen und Unterkunft, Transport von Gepäck außerhalb des Beherbergungsbetriebs, Überlassung von Fitnessgeräten, Überlassung von Plätzen zum Abstellen von Fahrzeugen.

Es wird von der Finanzverwaltung ebenfalls nicht beanstandet, wenn der auf diese Leistungen entfallende Entgeltanteil mit 20 % des Pauschalpreises angesetzt wird.

10 Keine Besteuerung bei Verlegung des Betriebs in das Ausland

Der Bundesfinanzhof hat seine bisherige **Rechtsprechung zur "finalen Betriebsaufgabe" bei Verlegung eines Betriebs ins Ausland aufgegeben**: Entschieden wurde mit Urteil vom 28.10.2009 (Aktenzeichen I R 99/08), dass die Verlegung des Betriebs eines Freiberuflers in das Ausland (im Streitfall nach Belgien) nicht zu einer fiktiven Betriebsaufgabe und damit Besteuerung in Deutschland führt. Dies gilt nach diesem Urteil auch dann, wenn das Besteuerungsrecht nach dem einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen zukünftig nicht Deutschland, sondern dem ausländischen Staat zusteht. Der Bundesfinanzhof will eine Besteuerung erst dann zulassen, wenn der Betrieb später tatsächlich aufgegeben wird.

Hinweis:

Diese Rechtsprechung ist äußerst positiv für die Steuerpflichtigen, da damit die Verlegung des Betriebs steuerlich nicht behindert wird. Allerdings ist damit zu rechnen, dass die Finanzverwaltung dieses Urteil über den entschiedenen Fall hinaus nicht anwenden wird.

11 Steuererlass bei Gewinnen aus einem Planinsolvenzverfahren oder einer Verbraucherinsolvenz möglich

Im Insolvenzverfahren können natürliche Personen als Schuldner einen Antrag auf Restschuldbefreiung stellen, um nach einer Wohlverhaltensperiode von sechs Jahren die Befreiung von bislang gegenüber den Insolvenzgläubigern nicht erfüllten Verbindlichkeiten zu erlangen (sog. Restschuldbefreiung). Die **Restschuldbefreiung kann** bei Land- und Forstwirten, Gewerbetreibenden und Selbständigen **zu steuerpflichtigen Gewinnen führen**, wenn betriebliche Schulden wegfallen. Eine vergleichbare Problematik ergibt sich auch im Rahmen des Planinsolvenzverfahrens und der Verbraucherinsolvenz, da diese unter bestimmten Bedingungen auch von Personen genutzt werden kann, die eine selbständige Tätigkeit ausüben.

Die Finanzverwaltung weist darauf hin, dass der Gewinn aus dem Wegfall betrieblicher Schulden im Zeitpunkt der Erteilung der Restschuldbefreiung realisiert wird. Da aber eine Besteuerung dieser Gewinne den Zielen des Insolvenzverfahrens entgegenstehen würde, kann die auf diese Gewinne entfallende **Steuer auf Antrag gestundet oder auch erlassen werden**, so das Schreiben der Finanzverwaltung vom 22.12.2009 (Aktenzeichen IV C 6 - S 2140/07/10001-01, Dok. 2009/ 860000). Voraussetzung ist allerdings, dass zunächst die steuerlichen Verlustverrechnungsmöglichkeiten voll ausgeschöpft werden.

Hinweis:

Gerade in einer finanziell schwierigen Zeit sollte die Möglichkeit des Erlasses von Steuern genutzt werden. Ein Erlass kann aber **nur auf Antrag** gewährt werden und erfordert oftmals eine steuerliche Beratung.

12 Tätigkeit von Ingenieuren auf dem Gebiet der EDV als freiberuflich eingestuft

Die Abgrenzung zwischen freiberuflicher und gewerblicher Tätigkeit wird von der Finanzverwaltung sehr restriktiv gehandhabt. Dies hat zur Folge, dass in der Regel dann eine gewerbliche Tätigkeit angenommen wird, wenn die Tätigkeit nicht ausdrücklich im Gesetz als freiberufliche genannt wird. Die Annahme einer gewerblichen Tätigkeit führt zur Gewerbesteuerpflicht. Diese wird zwar überwiegend bei der Einkommensteuer wieder durch eine Steuerermäßigung ausgeglichen, jedoch verbleibt gerade in Städten mit höheren Hebesätzen noch eine merkliche Belastung bei der Einstufung als gewerbliche Tätigkeit.

Problematisch ist diese Abgrenzung insbesondere bei EDV-Berufen, da diese Berufsfelder sich ständig weiterentwickeln und daher im Gesetz nicht entsprechend berücksichtigt sind. Der Bundesfinanzhof hat nun in drei Urteilen vom 22.9.2009 (Aktenzeichen VIII R 31/07, VIII R 79/06 und VIII R 63/06) seine **Rechtsprechung fortentwickelt und zu Gunsten der Steuerpflichtigen** folgende Tätigkeiten als freiberufliche eingestuft:

- als **Systemadministrator** tätiger Diplom-Ingenieur für technische Informatik (Berufsakademie),
- **Leitung von IT-Projekten** (ein Autodidakt, der über Kenntnisse und Fähigkeiten verfügt, die in Breite und Tiefe denen eines Diplom-Informatikers entsprechen) und
- **Einrichtung und Betreuung von Betriebs- und Datenverarbeitungssystemen** (ebenfalls ein Autodidakt).

Bislang zählte die Rechtsprechung zu den freiberuflichen Tätigkeiten auf dem Gebiet der EDV und der Informationstechnik im Wesentlichen nur die Entwicklung und Konstruktion von Hard- und Software. Nun betont der Bundesfinanzhof, dass die Tätigkeit eines Ingenieurs auch die Entwicklung von Betriebssystemen und ihre Anpassung an die Bedürfnisse des Kunden, die rechnergestützte Steuerung, Überwachung und Optimierung industrieller Abläufe, den Aufbau, die Betreuung und Verwaltung von Firmennetzwerken und -servern, die Anpassung vorhandener Systeme an spezielle Produktionsbedingungen und Organisationsstrukturen sowie die Bereitstellung qualifizierter Dienstleistungen, wie etwa Benutzerservice und Schulung umfasst.

Hinweis:

In der Praxis ist es wichtig, dass eine entsprechende Qualifikation nachgewiesen wird. Unzweifelhaft gelingt dies durch ein einschlägiges Ingenieurstudium. Autodidakten müssen nachweisen, dass sie über Kenntnisse und Fähigkeiten verfügen, die in Breite und Tiefe denen eines Diplom-Informatikers entsprechen.

13 Kirchensteuer bei Veräußerungsgewinnen und Kapitaleinkünften

Die Kirchensteuer bemisst sich im Grundsatz zu - je nach Bundesland - 8 % oder 9 % auf die Einkommensteuer. Allerdings sind dabei Besonderheiten zu beachten. Für die Berechnung der Kirchensteuer erfolgt eine **fiktive Einkommensteuerberechnung**, bei der steuerfreie Kapitaleinkünfte in vollem Umfang und daneben die Steuerermäßigungen bei Einkünften aus Gewerbebetrieb nicht berücksichtigt werden. Erster Aspekt spielt insbesondere bei der Veräußerung von GmbH-Anteilen bei einer Beteiligung von mindestens 1 % eine Rolle. Bei solchen Veräußerungen ist der entstehende Veräußerungsgewinn zu 40 % (bis 2008: 50 %) bei der Einkommensteuer steuerfrei. Der steuerfreie Teil wird nun dem zu versteuernden Einkommen bei der Berechnung der Kirchensteuer wieder hinzugerechnet.

Hinweis:

Bei privaten Kapitaleinkünften, wie z.B. der Veräußerung von Aktien oder der Vereinnahmung von Dividenden kommt seit 2009 in der Regel nicht mehr eine teilweise Freistellung, sondern der besondere Steuertarif in Form der 25 %igen Abgeltungsteuer zur Anwendung. In diesen Fällen bestehen diese Besonderheiten bei der Berechnung der Kirchensteuer nicht.

Der Bundesfinanzhof hatte nun über einen extremen Fall zu entscheiden. Auf Grund eines Verlustvortrags war die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer negativ, sodass keine Einkommensteuer festgesetzt wurde. Da aber ein großer teilweise steuerfreier Veräußerungsgewinn berücksichtigt wurde, erfolgte bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Kirchensteuer eine Hinzurechnung, welche zu einer Kirchensteuer i.H.v. 66 647 € führte. Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 1.7.2009 (Aktenzeichen I R 76/08) diese Berechnungsmethode für rechtmäßig erklärt.

Hinweis:

Drohen sehr hohe Kirchensteuerzahlungen, so kann diesen mit verschiedenen Maßnahmen begegnet werden. Zunächst kann ein rechtzeitiger Kirchenaustritt in Erwägung gezogen werden. Daneben kann aber auch ein **Antrag auf Kirchensteuereinkappung bzw. ein Antrag auf Teilerlass der Kirchensteuer** gestellt werden. Insoweit bestehen in den jeweiligen Erzbistümern bzw. Landeskirchen unterschiedliche Regelungen und Praktiken, welche vorab geklärt werden sollten.

14 Altlebensversicherung steuerbegünstigt trotz Sicherung eines aus anderen Mitteln zurückgeführten Policendarlehens

Erträge aus einer bis zum 31.12.2004 abgeschlossenen Lebensversicherung sind unter bestimmten Bedingungen steuerfrei. Ausdrücklich ausgeschlossen ist die Steuerfreiheit dann, wenn die Ansprüche aus der Lebensversicherung der Tilgung oder Sicherung eines Darlehens dienen, dessen Zinsen Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind. So kann z.B. die Lebensversicherung nicht zur Tilgung betrieblicher Schulden eingesetzt werden, ohne dass die Steuerfreiheit entfällt. Dies hat den Hintergrund, dass dann die Erträge aus der Lebensversicherung steuerfrei vereinnahmt werden könnten, obgleich sich die Darlehenszinsen steuermindernd auswirken.

Insoweit gibt es allerdings zwei **Ausnahmen, unter denen die Steuerfreiheit der Erträge aus der Lebensversicherung nicht verloren geht**. Und zwar - etwas vereinfacht gesprochen - wenn

- das Darlehen unmittelbar und ausschließlich zur Finanzierung eines Wirtschaftsguts eingesetzt wird, das zur Erzielung steuerrelevanter Einkünften dient oder
- die Ansprüche aus der Versicherung insgesamt nicht länger als drei Jahre der Sicherung betrieblich veranlasster Darlehen dienen.

Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 6.10.2009 (Aktenzeichen VIII R 7/08) entschieden, dass die zweite Ausnahmeregelung auch dann greift, wenn das Darlehen innerhalb der Dreijahresfrist aus anderen Mitteln des Steuerpflichtigen zurückgezahlt wird.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof öffnet damit einen Weg, kurzfristigen Liquiditätsbedarf durch den Einsatz von Lebensversicherungen zu decken. Da die Voraussetzungen im Einzelnen sehr kompliziert sind, sollte allerdings in diesen Fällen steuerlicher Rat eingeholt werden.

15 Abschreibung nach Einlage von Privatvermögen ins Betriebsvermögen

Werden Wirtschaftsgüter aus dem Privatvermögen in ein Betriebsvermögen eingelegt, so sind diese im Betriebsvermögen mit dem Zeitwert anzusetzen. Dieser gilt dann als Anschaffungskosten im Betriebsvermögen, damit bei einem späteren Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen auch nur die während der Zeit der Zuordnung zum Betriebsvermögen gebildeten Wertveränderungen der Besteuerung unterworfen werden.

Im Allgemeinen sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts auch die Ausgangsgröße für die Berechnung der Abschreibungen. Dies ist aber anders, wenn das Wirtschaftsgut im Privatvermögen bereits für Zwecke der Einkunftserzielung genutzt wurde und hierauf Abschreibungen steuerlich geltend gemacht wurden. Anwendungsfall sind insbesondere Gebäude, die zunächst als privates Vermietungsobjekt genutzt und später in das Betriebsvermögen eingelegt werden.

Streitig war nun, wie in diesen Fällen die Abschreibung im Betriebsvermögen zu berechnen ist. Hierzu folgendes Beispiel:

Beispiel:

Sachverhalt: Anschaffungskosten eines zunächst als Vermietungsobjekt genutzten Gebäudes sind 1 000 000 €. Abschreibungen auf das Gebäude wurden bisher in Höhe von 600 000 € getätigt. Der Wert des Gebäudes bei Einlage in das Betriebsvermögen beträgt 1 200 000 €.

Lösung Finanzverwaltung: Bemessungsgrundlage für die Abschreibung: 1 000 000 € (ursprüngliche Anschaffungskosten) abzgl. 600 000 € (bisherige Abschreibung) = 400 000 €.

Lösung Bundesfinanzhof: Bemessungsgrundlage für die Abschreibung: 1 200 000 € (Wert zum Einlagezeitpunkt) abzgl. 600 000 € (bisherige Abschreibung) = 600 000 €.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 18.8.2009 (Aktenzeichen X R 40/06) **zu Gunsten des Steuerpflichtigen** entschieden, dass im Privatvermögen gebildete Wertsteigerungen die Abschreibungsbemessungsgrundlage nach Einlage erhöhen und damit steuerlich genutzt werden können.

Im Urteilsfall betrieb ein Einzelunternehmer sein Unternehmen in einem Gebäude, das seiner Ehefrau gehörte und das er von dieser angemietet hatte. Die Ehefrau erzielte insoweit Vermietungseinkünfte. Nach dem Tod ihres Mannes führte die Ehefrau dessen Einzelunternehmen fort. Das Gebäude wurde dadurch zum Betriebsvermögen des Einzelunternehmens.

16 Steuerfragen bei Umwandlung einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft und Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern auf eine Schwestergesellschaft

Aus verschiedenen Gründen kann der Wechsel aus der Rechtsform der Personengesellschaft in die GmbH angezeigt sein. Gerade der Rechtsformwechsel von der GmbH & Co. KG in die GmbH ist in der Praxis vergleichsweise einfach umzusetzen. Dennoch treten bei solchen Gestaltungen nach wie vor steuerliche Zweifelsfragen auf. Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 25.11.2009 (Aktenzeichen I R 72/08) zwei wichtige Fragen geklärt.

Zunächst ging es um die Frage, wie die **Anteile der Kommanditisten an der Komplementär-GmbH** zu behandeln sind. Diese Anteile zählen zum steuerlichen Betriebsvermögen - sog. Sonderbetriebsvermögen - der Gesellschafter. Nach dem Umwandlungssteuerrecht kann nun der Formwechsel von der Personen- in die Kapitalgesellschaft nur dann ohne Aufdeckung und Versteuerung vorhandener stiller Reserven erfolgen, wenn alle wesentlichen Betriebsgrundlagen auf die GmbH übergehen. Fraglich war nun, ob die Anteile an der Komplementär-GmbH als wesentliche Betriebsgrundlagen anzusehen sind und daher mit auf die GmbH übergehen müssen, was die Umwandlung deutlich verkomplizieren würde. Der Bundesfinanzhof hat dies verneint.

Daneben wurden vor der Umwandlung Wirtschaftsgüter aus der Personengesellschaft auf eine Schwester-Personengesellschaft, an der die gleichen wesentlichen Gesellschafter beteiligt sind, übertragen. Diese Übertragung erfolgte ohne Aufdeckung von stillen Reserven. Insoweit bestätigte der Bundesfinanzhof allerdings die Auffassung der Finanzverwaltung, dass die **Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern auf eine Schwester-Personengesellschaft** nur unter Aufdeckung und Versteuerung der stillen Reserven möglich ist.

Hinweis:

Die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwester-Personengesellschaften ist endgültig kein Gestaltungsinstrument mehr, wenn eine Buchwertfortführung erreicht werden soll. Allerdings sind in vielen Fällen Ausweichgestaltungen möglich, für die aber steuerlicher Rat eingeholt werden sollte.

17 Steuererklärung 2009: Handlungsbedarf bei Kapitaleinkünften

Erklärtes Ziel bei der Einführung der Abgeltungsteuer ab dem 1.1.2009 war auch die Vereinfachung des Steuerrechts: Mit dem Einbehalt der 25 %igen Abgeltungsteuer (zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer) durch die die Kapitalerträge auszahlende Bank sollte die Steuerpflicht für den Anleger eigentlich abgegolten sein. Es zeigt sich allerdings immer deutlicher, dass in vielen Fällen weiterhin die Kapitalerträge in der Steuererklärung angegeben werden sollten oder auch müssen. Die wichtigsten Fälle werden anschließend kurz skizziert:

- Auf die Abgeltungsteuer ist auch **Kirchensteuer** einzubehalten, wenn der Anleger kirchensteuerpflichtig ist. Insoweit besteht allerdings für den Steuerpflichtigen die Wahl zwischen zwei Verfahren:

(1.) Die Kirchensteuerpflicht wird der Bank mitgeteilt und diese behält dann auch Kirchensteuer in der gesetzlich vorgesehenen Form ein, sodass die Steuerpflichten für den Anleger erfüllt sind oder

(2.) es erfolgt keine (freiwillige) Mitteilung an die Bank, sondern die Kapitaleinkünfte werden in der Steuererklärung erklärt mit dem ausschließlichen Zweck, dass dann bei der Steuerfestsetzung Kirchensteuer einbehalten wird. Wurde also von der auszahlenden Bank keine Kirchensteuer einbehalten und besteht Kirchensteuerpflicht, so sind die Kapitalerträge in der Steuererklärung anzugeben.

- Bestehen Konten oder Depots bei mehreren Banken und wurde der **Sparerpauschbetrag** von 801 € bzw. 1 602 € bei Ehegatten nicht voll ausgeschöpft, weil z.B. kein Freistellungsauftrag gegeben wurde, so kann der nicht ausgeschöpfte Sparerpauschbetrag bei der Veranlagung berücksichtigt werden, wenn in der Steuererklärung alle Kapitaleinkünfte angegeben werden.
- Bei bestimmten Kapitalerträgen wird keine Abgeltungsteuer einbehalten. Liegen solche vor, so sind zwingend die Kapitalerträge in der Steuererklärung anzugeben. Betroffen sind z.B. **Steuererstattungszinsen**, Erträge aus Geldanlagen im Ausland, aus sogenannten thesaurierenden ausländischen Investmentfonds, aus Darlehen zwischen Privatpersonen, aus Darlehen an die eigene GmbH (Gesellschafterdarlehen) und in besonderen Fällen auch verdeckte Gewinnausschüttungen.
- **Altverluste aus Spekulationsgeschäften** können innerhalb einer Übergangsfrist bis einschließlich 2013 mit Gewinnen aus Kapitalanlagen ausgeglichen werden. Veräußerungsgewinne aus Wertpapieren unterliegen nunmehr grundsätzlich der Abgeltungsteuer, welche vom Kreditinstitut einbehalten und abgeführt wird. Erst durch eine Verlustverrechnung im Zuge der Veranlagung erfolgt dann eine steuerliche Freistellung. Für einen Ausgleich der Altverluste aus Spekulationsgeschäften mit Kapitalerträgen ist also die Einkommensteuererklärung erforderlich.
- Auch die **Verrechnung von Verlusten über Konten und Depots bei verschiedenen Banken** ist nur im Rahmen der Steuererklärung möglich.
- Gleichfalls erfordert die **Verrechnung von gezahlten Stückzinsen** und die **Anrechnung ausländischer Quellensteuern** in manchen Fällen eine Erklärung der Kapitalerträge.
- Liegt der persönliche Steuersatz unter dem Abgeltungssatz von 25 %, so kann im Rahmen der Steuererklärung eine **Günstigerprüfung** beantragt werden, sodass der geringere persönliche Steuersatz zur Anwendung kommt. Dies betrifft Fälle, in denen aus anderen Quellen Verluste vorliegen oder auch Anleger mit geringen steuerlichen Einkünften, z.B. Pensionäre und Rentner.

Hinweis:

Im Detail ist eine Vielzahl an Besonderheiten zu beachten, sodass in einschlägigen Fällen steuerlicher Rat einzuholen ist. Auch ist zu beachten, dass die Höhe der Einkünfte aus Kapitalvermögen bei der Berechnung der Grenzen der steuerlich anzuerkennenden außergewöhnlichen Belastungen und beim Spendenabzug von Bedeutung sein kann.

18 Werbungskosten bei Einkünften aus Kapitalvermögen zum Jahreswechsel 2008/2009

Bei der Veranlagung von Kapitaleinkünften ist zu beachten, dass Werbungskosten grundsätzlich steuerlich nicht mehr abzugsfähig sind. Diese sind vielmehr mit dem Sparerpauschbetrag vollständig abgegolten. Bis 2008 waren Werbungskosten noch abzugsfähig. Bei der Abgrenzung zwischen den Jahren 2008 und 2009 ist nun zu berücksichtigen, dass regelmäßig wiederkehrende Ausgaben, wie Kosten der Ertragnisaufstellungen, Depotgebühren und Vermögensverwaltungsgebühren, welche wirtschaftlich dem Jahr 2008 zuzuordnen sind, dann auch noch in 2008 berücksichtigt werden können, wenn diese bis zum 31.1.2009 gezahlt wurden. Hierauf weist die Oberfinanzdirektion Münster mit Kurzinformation vom 16.6.2009 hin.

Hinweis:

Weiterhin macht die Oberfinanzdirektion auf ein mögliches Gestaltungsproblem aufmerksam: Danach soll die Umschichtung bestehender Kredite zur Finanzierung von Kapitalvermögen im Hinblick auf die Nichtabzugsfähigkeit der Kreditzinsen auf andere Einkunftsarten, wie Vermietungsobjekte, mit dem Ziel, dass die Kreditzinsen dann abzugsfähig sind, nur dann steuerlich anerkannt werden, wenn wirtschaftliche Gründe für die Umfinanzierung bestehen und diese entsprechend nachgewiesen werden. Insoweit sollte in der Praxis also entsprechende Vorsorge getroffen werden.

19 Grunderwerbsteuer trotz Rücktritt vom Immobilienkauf

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 18.11.2009 (Aktenzeichen II R 11/08) entschieden, dass unter bestimmten Bedingungen auch bei **Rücktritt vom Kaufvertrag** Grunderwerbsteuer anfallen kann. Im Urteilsfall wurde im Jahr 1999 ein Grundstück erworben, verbunden mit einem Rücktrittsrecht für den Fall, dass das Erschließungsverfahren für das bis dahin unerschlossene Grundstück endgültig scheitern sollte. Diese Rücktrittsklausel wurde mehrfach, aber nicht lückenlos, verlängert bzw. zivilrechtlich neu abgeschlossen. Tatsächlich scheiterte das Erschließungsverfahren endgültig im Jahr 2003 und der Rücktritt wurde erklärt. Das Finanzamt erstattete die Grunderwerbsteuer aber nicht zurück, was nach Ansicht des Bundesfinanzhofs rechtens war.

Hinweis:

Das Gesetz sieht zwei Möglichkeiten vor, nach denen die zivilrechtliche Rückgängigmachung von Grundstücksgeschäften auch grunderwerbsteuerlich nachvollzogen werden. Diese Möglichkeiten waren im Urteilsfall allerdings nicht einschlägig. Eine **Änderung der Grunderwerbsteuerfestsetzung ist danach möglich**, wenn eine Aufhebung des Kaufvertrags innerhalb von zwei Jahren seit Entstehung erfolgt oder bei nachträglich eingetretenen Umständen, insbesondere bei Wegfall der Geschäftsgrundlage. Im vorliegenden Urteilsfall konnten diese Ausnahmen nicht greifen, weil erst nach Verstreichen der vereinbarten Rücktrittsfrist eine Fristverlängerung vereinbart wurde, welche steuerlich aber nicht zurückwirkte.

Dies verdeutlicht auch, dass eine steuerliche Beratung erfolgen sollte, da Steuer- und Zivilrecht in diesen Fällen auseinanderfallen können.

20 Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und gewerblichem Grundstückshandel nach objektiven Kriterien

Die steuerliche Behandlung der privaten Vermögensverwaltung einerseits und des gewerblichen Grundstückshandels andererseits unterscheiden sich grundlegend. So unterliegen die Einkünfte aus einem gewerblichen Grundstückshandel der Gewerbesteuer und bei einem solchen werden auch Veräußerungsgewinne erfasst, welche bei privaten Vermietungsobjekten nach einer Haltedauer von mindestens zehn Jahren steuerlich nicht relevant sind.

Andererseits kann ein gewerblicher Grundstückshandel auch Vorteile mit sich bringen. Diese versuchte ein Steuerpflichtiger zu nutzen: Er erklärte einen gewerblichen Grundstückshandel und ermittelte den Gewinn durch eine Einnahmen-Überschussrechnung, was bedeutete, dass die Anschaffungskosten für die erworbenen Eigentumswohnungen im Jahr der Anschaffung in vollem Umfang als Ausgabe zu behandeln waren, sodass zunächst ein deutlicher Verlust entstand. Der Steuerpflichtige berief sich insbesondere darauf, dass er einen gewerblichen Grundstückshandel gegenüber dem Finanzamt angezeigt und diesen auch beim Bezirksamt angemeldet habe. Das Finanzamt versagte dagegen den Abzug der Verluste, da keine objektiven Anzeichen für eine baldige Veräußerung der Wohnungen gegeben waren. So war der Erwerb der Wohnungen langfristig finanziert und die Wohnungen waren unbefristet vermietet.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 18.8.2009 (Aktenzeichen X R 25/06) die Auffassung des Finanzamts bestätigt. Das Gericht führt aus, dass die eigene Einschätzung der Tätigkeit durch den Steuerpflichtigen unbeachtlich sei. Maßgeblich sind vielmehr die objektiven Kriterien.

Hinweis:

Dies bestätigt, dass der Wille des Steuerpflichtigen und die Bezeichnung einer Tätigkeit oder auch einer vertraglichen Vereinbarung für die steuerliche Einstufung unbeachtlich sind. Maßgeblich sind vielmehr die objektiv feststellbaren Gegebenheiten. Nur durch Dokumentation der tatsächlichen Gegebenheiten und Maßnahmen des Steuerpflichtigen kann eine bestimmte steuerliche Wertung abgesichert werden.

21 Bedeutung der sog. Abgeltungsteuer für den GmbH-Gesellschafter

Aktuell stehen die ersten Einkommensteuererklärungen an, in denen GmbH-Gesellschafter ggf. auch die Auswirkungen der sog. Abgeltungsteuer berücksichtigen müssen. Die Abgeltungsteuer ist bekanntlich mit der Unternehmensteuerreform 2008 als Kapitalertragsteuer mit Abgeltungswirkung auf private Einkünfte aus Kapitalvermögen und auf Gewinne aus Wertpapierveräußerungsgeschäften eingeführt worden. Daher erfolgt nachfolgend ein kurzer Überblick darüber, welche Einkünfte in Zusammenhang mit der Beteiligung an einer GmbH der Abgeltungsteuer unterliegen und welche nicht bzw. inwieweit sich Handlungsbedarf für die Einkommensteuererklärungen ab 2009 ergibt.

Steuerliches Privatvermögen: Grundsätzlich ist dabei zunächst festzuhalten, dass nur solche GmbH-Beteiligungen von der Abgeltungsteuer betroffen sind, die im steuerlichen Privatvermögen gehalten werden (sog. "Privatanleger"). Die Kapitalertragsteuer für Privatanleger führt grundsätzlich zu einer Abgeltung ohne Veranlagung ("Abgeltung an der Quelle"). Dagegen sind GmbH-Beteiligungen nicht betroffen, die in einem Unternehmensvermögen (Betriebsvermögen), z.B. von einer Mutter-GmbH, in einem Einzelunternehmen oder in einer Personengesellschaft, gehalten werden. Bei betrieblichen und bei institutionellen Anlegern stellt die Kapitalertragsteuer daher weiterhin nur eine "Vorauszahlung" auf die tatsächlich festzusetzende Steuer dar.

Veräußerung einer GmbH-Beteiligung oder von Teilen einer solchen: Als Ausnahme zu dem vorgenannten Grundsatz gilt der Gesellschafter in Veräußerungsfällen nicht als Privatanleger, sondern als betrieblicher Anleger, wenn er an einer Kapitalgesellschaft zu irgendeinem Zeitpunkt innerhalb der vergangenen fünf Jahre vor der Veräußerung mit einer Beteiligungsquote von mindestens 1 % beteiligt war. Für diesen Fall gelten auch künftig weiterhin die Regelungen des § 17 EStG; es greift also gerade nicht die Abgeltungsteuer; stattdessen kommt das Teileinkünfteverfahren zum Tragen. Nach dem Teileinkünfteverfahren werden entsprechende Veräußerungsgewinne mit 60 % steuerlich erfasst (also zu 40 % befreit) und dem individuellen Einkommensteuersatz unterworfen. Gleichfalls können im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens aber auch 60 % der im Zusammenhang mit der Beteiligung stehenden Veräußerungskosten steuerlich zum Abzug gebracht werden. Ebenso wirken sich Veräußerungsverluste zu 60 % steuerlich aus.

Empfangene Gewinnausschüttungen: Gewinnausschüttungen, die ein Privatanleger von seiner GmbH erhält, unterliegen im Regelfall der Abgeltungsteuer. Die Besteuerung ist mit Einbehalt der 25 %igen Abgeltungsteuer von der ausschüttenden GmbH für den Gesellschafter abgegolten. Diese Gewinnausschüttung muss mithin in der Einkommensteuererklärung grundsätzlich nicht mehr aufgeführt werden.

Dies bringt allerdings die im Einzelfall nachteilige Folge mit sich, dass der Abzug der tatsächlichen Werbungskosten ausgeschlossen ist; vielmehr wird nur ein Sparer-Pauschbetrag (von 801 € bei Einzelveranlagung) gewährt.

Ausnahmsweise steht den Gesellschaftern ein Wahlrecht zum Verzicht auf die Anwendung der Abgeltungsteuer zu, die entweder

- zu mindestens 25 % an der GmbH beteiligt sind oder
- zu mindestens 1 % an der GmbH beteiligt und für diese beruflich tätig sind - also z.B. als Geschäftsführer.

Solche Gesellschafter können auf Antrag auf die Anwendung der Abgeltungsteuer verzichten, was zur Folge hat, dass die Einkünfte nach dem Teileinkünfteverfahren, also unter 40 %iger Steuerfreistellung einerseits dem individuellen Steuersatz zu unterwerfen sind, andererseits aber auch der Abzug von angefallenen Werbungskosten zu 60 % möglich ist. Sinnvoll ist dies insbesondere für fremdfinanzierte Beteiligungen, um die Refinanzierungszinsen steuerlich geltend machen zu können.

Ein solcher Antrag gilt für die jeweilige Beteiligung und erstmals für den Besteuerungszeitraum, für den er gestellt worden ist. Er ist spätestens mit der Einkommensteuererklärung für den jeweiligen

Veranlagungszeitraum zu stellen und gilt (solange er nicht widerrufen wird) auch für die folgenden vier Veranlagungszeiträume. Insoweit sollte eine Antragstellung oder deren Widerruf nur unter vorheriger Hinzuziehung steuerlichen Rats erfolgen.

Empfangene Zinsen aus Gesellschafterdarlehen: Zinsen aus Gesellschafterdarlehen unterliegen dann nicht der Abgeltungsteuer, wenn sie von der GmbH an einen Gesellschafter gezahlt werden, der zu mindestens 10 % beteiligt ist (eine genau 10 %-ige Beteiligung genügt also schon). Das gilt i.Ü. auch, wenn der Gläubiger der Zinserträge eine dem in dieser Höhe beteiligten GmbH-Gesellschafter nahe stehende Person ist, z.B. also bei Zinszahlungen an Ehegatten oder andere Familienangehörige.

Hinweis:

Nach den vorgenannten gesetzlichen Regelungen stellt sich für Gesellschafter, die z.B. mit mindestens 1 %, aber weniger als 10 % an einer GmbH beteiligt sind, das bemerkenswerte Ergebnis ein, dass z.B. Zinserträge aus der Gesellschaft der Abgeltungsteuer unterliegen, Erträge aus der Veräußerung der Beteiligung jedoch dem individuellen Steuersatz.

Gesellschaftern, die die vorgenannten Optionsvoraussetzungen erfüllen (also mit mindestens 25 % beteiligt oder aber mit mindestens 1 % beteiligt und für die GmbH beruflich tätig sind), ist hinsichtlich der jetzt anstehenden Einkommensteuererklärungen anzuraten, Vor- und Nachteile der Ausübung der Option steuerlich sehr sorgfältig zu prüfen.

22 Übergangsregelungen vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren sind verfassungswidrig

In der Folge des Steuersenkungsgesetzes vom 23.10.2000 ist betreffend die Besteuerung der Kapitalgesellschaften und ihrer Gesellschafter der Systemwechsel vom Körperschaftsteuerlichen Anrechnungs- zum sog. Halbeinkünfteverfahren vollzogen worden.

Im früheren System wurde die von der Gesellschaft gezahlte Körperschaftsteuer im Ausschüttungsfall vollständig auf die Einkommensteuer des Gesellschafters angerechnet. Insoweit ruhte in noch nicht ausgeschütteten Gewinnen der GmbH ein latentes Körperschaftsteuerguthaben. Im Rahmen der insoweit vorgesehenen Übergangsregelungen auf das neue System war für die Feststellung des Körperschaftsteuerguthabens und damit des Körperschaftsteuer-Minderungspotenzials eine mehrstufige Berechnung gesetzlich vorgegeben. Dabei traten Fälle auf, in denen Körperschaftsteuer-Anrechnungsguthaben verloren ging.

Gegen diese Benachteiligung hatte eine AG geklagt und letztendlich Verfassungsbeschwerde eingelegt, der auf Grund der Umgliederung ein Anspruch auf Körperschaftsteuerminderung i.H.v. über 1 Mio. DM entzogen worden war. Das BVerfG gab dieser Verfassungsbeschwerde statt und entschied mit Beschluss vom 17.11.2009 (Aktenzeichen 1 BvR 2192/05, DStR 2010, 434), dass diese Vernichtung von Körperschaftsteuer-Minderungspotenzial gegen den Gleichheitssatz verstößt und die Übergangsregelungen mit Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes unvereinbar sind.

Das BVerfG hat zugleich den Gesetzgeber verpflichtet, spätestens mit Wirkung zum 1.1.2011 für die noch nicht bestandskräftig abgeschlossenen Verfahren eine Neuregelung zu treffen, die den Erhalt des im Zeitpunkt des Systemwechsels realisierbaren Körperschaftsteuer-Minderungspotenzials gleichheitsgerecht sicherstellt.

Hinweis:

Auch diese Entscheidung verdeutlicht wieder einmal die materielle Bedeutung des steuerlichen Verfahrensrechts. Denn nur diejenigen Kapitalgesellschaften, die die entsprechenden Feststellungsbescheide verfahrensmäßig offen gehalten haben, können jetzt noch von dieser Entscheidung des BVerfG profitieren. Daher sollte auch künftig bei Bedenken gegen gesetzliche Neuregelungen und deren Auslegung (i.d.R. mit fachlicher Unterstützung) dahingehend geprüft werden, ob entsprechende Rechtsmittel einzulegen sind.

23 Wertaufholungen sind zunächst mit vorherigen, steuerlich unwirksamen Teilwertabschreibungen zu verrechnen

Hält eine GmbH Anteile an einer anderen Kapitalgesellschaft und musste der Wertansatz in früheren Jahren wertberichtigt werden ("Teilwertabschreibung"), so ist zu jedem folgenden Bilanzstichtag zu prüfen, ob der Grund für die vorgenommene Wertberichtigung noch gegeben ist; ansonsten muss eine Wertaufholung erfolgen. Nach neuerer Rechtslage mindern Teilwertabschreibungen auf Anteile an einer anderen Kapitalgesellschaft den steuerlichen Gewinn nicht mehr, andererseits erhöhen Wertaufholungen den steuerlichen Gewinn auch nicht mehr. Nach altem Recht waren dagegen die Teilwertabschreibungen regelmäßig steuermindernd und entsprechend führten dann Wertaufholungen auch zu einer höheren Steuer. Streitig war nun, wie zu verfahren ist, wenn in früheren Jahren sowohl steuerwirksame als auch steuerunwirksame Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert vorgenommen wurden und es nun zu einer teilweisen Wertaufholung kommt.

Der BFH hat mit Urteil vom 19.8.2009 (Aktenzeichen I R 2/09, DStR 2009, 2483 = HFR 2010, 136) gegen die Auffassung der Finanzverwaltung und zu Gunsten des Steuerpflichtigen entschieden, dass die Wertaufholungen solange steuerfrei bleiben, bis die steuerlich unwirksamen Teilwertabschreibungen vollständig ausgeglichen sind. Erst dann sollen die steuerlich wirksamen Teilwertabschreibungen steuerwirksam ausgeglichen werden. Nach Ansicht des BFH ist allein diese Reihenfolge sachgerecht und mit dem dargestellten Regelungszweck des Gesetzes korrespondierend. Zweck der Regelung war und ist es, nach dem Systemwechsel zum sog. Halbeinkünfteverfahren eine steuerfreie Realisation der stillen Reserven zu verhindern, die nach früherer Rechtslage steuerpflichtig gewesen wären. Dem entspricht es, die Verrechnungsreihenfolge an einer Zeitenreihenfolge zu orientieren und dabei die zuletzt eingetretene Wertminderung als zuerst ausgeglichen anzusehen.

24 Keine Auswirkung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes auf die Anerkennung ertragsteuerlicher Organschaftsverhältnisse

Eine steuerliche Organschaft liegt dann vor, wenn eine GmbH (Organgesellschaft) in ein anderes Unternehmen (Organträger) eingegliedert ist und sich über einen Gewinnabführungs- oder Beherrschungsvertrag für mindestens fünf volle Jahre verpflichtet hat, ihren **ganzen Gewinn** an den Organträger abzuführen und der Verpflichtung tatsächlich auch nachkommt. Im Gegenzug ist der Organträger zur Verlustübernahme verpflichtet. Vorteilhaft ist eine solche steuerliche Organschaft insbesondere wegen der Möglichkeit der Verrechnung von Gewinnen und Verlusten zwischen diesen Unternehmen (d.h. im Organkreis), also wegen der unmittelbaren Minderung der Steuerlast. Dies ist allerdings an strenge formale und inhaltliche Voraussetzungen gebunden, so muss z.B. der ganze Gewinn abgeführt werden.

Mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz sind Änderungen einzelner Bilanzierungsvorschriften eingeführt worden, die sich auf die steuerliche Anerkennung ertragsteuerlicher Organschaftsverhältnisse auswirken könnten. Einerseits ist der Höchstbetrag der möglichen Gewinnabführung um den ausschüttungsgesperrten Betrag, der z.B. bei der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögenswerte des Anlagevermögens zu bilden ist, vermindert worden. Andererseits kann eine Rücklagenzuführung (die bei Organschaften regelmäßig unzulässig ist) durch schlichte Umgliederung der sog. Aufwandsrückstellungen im Rahmen des Übergangs auf die neuen Bilanzierungsregeln erreicht werden.

Für beide Tatbestände stellt das Bundesfinanzministerium mit Schreiben vom 14.1.2010 (Aktenzeichen IV C 2 - S 2770/09/10002, Dok. 2009/086 1137, BStBl I 2010, 65) fest, dass diese gesetzlichen Änderungen keinen Einfluss auf die Anerkennung bestehender Gewinnabführungsverträge haben.

Hinweis:

Bestehende Gewinnabführungsverträge brauchen daher nicht angepasst zu werden, die neuen Regelungen müssen aber bei der Durchführung der Organschaft beachtet werden. Bei neu abzuschließenden Gewinnabführungsverträgen wird auf Grund der besonderen formalen und inhaltlichen Anforderungen fachlicher Rat unerlässlich sein.

25 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

a) vGA bei Beherrschung der GmbH durch Minderheitsgesellschafter

Eine vGA wird nach der ständigen Rechtsprechung des BFH auch dann angenommen, wenn eine GmbH eine Leistung an ihren beherrschenden Gesellschafter erbringt, für die es an einer klaren und eindeutigen, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehlt. Diese Rechtsprechung hat der BFH mit Beschluss vom 29.7.2009 (Aktenzeichen I B 12/09, BFH/NV 2010, 66) anlässlich der Gehaltsleistungen an zwei Minderheitsgesellschafter, die beide auf Grund gleich lautender Anstellungsverträge zu Geschäftsführern bestellt waren, fortgeführt.

Im Streitfall verfügten die beiden Minderheitsgesellschafter-Geschäftsführer gemeinsam über die Mehrheit der Stimmrechte. In ihren Geschäftsführerverträgen waren die Arbeitszeiten allerdings nicht klar und eindeutig geregelt. Das Maß der von diesen Arbeitnehmern zu erbringenden Leistungen ließ sich auch nicht aus anderen Umständen bestimmen. Dazu übten beide Geschäftsführer in nicht unerheblichem Ausmaß Nebentätigkeiten aus; neben der Tätigkeit als Geschäftsführer unterhielten beide auch eigene Arztpraxen.

Dazu hat der BFH festgestellt, dass die Rechtsprechungsgrundsätze der vGA über beherrschende Gesellschafter auch auf Minderheitsgesellschafter anzuwenden sind, wenn diese die Gesellschaft dadurch beherrschen, dass sie mit anderen Gesellschaftern gleichgerichtete Interessen verfolgen. Hiervon ist insbesondere auszugehen, wenn mit allen Minderheitsgesellschaftern zeit- und inhaltsgleiche Vereinbarungen getroffen wurden. Dies hatte im Streitfall zur Folge, dass die Gehaltszahlungen wegen fehlender klarer Regelungen in den Arbeitsverträgen vom BFH als vGA behandelt wurden.

Hinweis:

Auch bei Vereinbarungen über den Leistungsaustausch mit Minderheitsgesellschaftern sollte im Grundsatz darauf geachtet werden, dass für die Bestimmungen über die Vergütung wie auch über die zu erbringenden Gegenleistungen kein Diskussionspielraum besteht.

b) vGA bei Versorgungszahlungen und Umsatzantieme

In dem Sachverhalt, über den der BFH mit Urteil vom 4.3.2009 (Aktenzeichen I R 45/08, BFH/NV 2010, 244) zu entscheiden hatte, war der Ansatz von vGA im Zusammenhang mit einer Altersversorgung des ehemaligen Gesellschafter-Geschäftsführers streitig. Konkret war dem Gesellschafter-Geschäftsführer neben der laufenden Vergütung eine Altersversorgung zugesagt worden, die sich zunächst nur auf das Festgehalt bezog. Im Rahmen einer undatierten Zusatzvereinbarung und eines Nachtrags zum Geschäftsführervertrag wurde die Zusage erweitert, danach sollte auch die Umsatzantieme in die Bemessungsgrundlage der Versorgung eingehen.

Zu diesen Vereinbarungen stellt die Finanzverwaltung im Rahmen einer Außenprüfung fest, dass die Einbeziehung der Umsatzantieme mit Blick auf das Alter des Geschäftsführers nicht mehr erdienbar gewesen sei; daher sei eine vGA anzunehmen. Damit bezieht sich die Finanzverwaltung auf die ständige BFH-Rechtsprechung, nach der die steuerliche Anerkennung einer Pensionszusage an einen Gesellschafter-Geschäftsführer die Einhaltung einer zehnjährigen Erdienbarkeitsfrist voraussetzt; zwischen der Zusage und dem vorgesehenen Eintritt in den Ruhestand müssen also mindestens zehn Jahre liegen.

Der BFH führt aus, dass neben dem Zeitpunkt der Zusage (sog. Erdienensdauer) auch der Umfang der Versorgung zu einer vGA führen kann. Daher stellt er im Streitfall unmittelbar auf die Einbeziehung der Umsatzantieme ab: Gehaltsbestandteile, die als vGA zu qualifizieren sind und dazu zählt der BFH unter bestimmten Voraussetzungen die Umsatzantiemen, gehören nicht zu den Gehaltsbezügen und scheiden daher bei der Berechnung der Pensionsrückstellung aus. Danach ist die Versorgung als vGA anzusehen, soweit sie auf die Berücksichtigung der Umsatzantieme entfällt, weil mit Umsatzbeteiligungen das Risiko einer Gewinnabsaugung verbunden ist und sie daher jedenfalls durch das Gesellschaftsverhältnis mitveranlasst sind.

Hinweis:

Umsatzantiemen werden von der Rechtsprechung nur in besonderen Ausnahmefällen steuerlich anerkannt, z.B. wenn die angestrebte Leistungssteigerung des Geschäftsführers durch eine Gewinnantieme nicht zu erreichen wäre. Ausnahmsweise wird daher z.B. die Vereinbarung einer Umsatzantieme in einer ertragsschwachen Aufbauphase des Unternehmens anerkannt, wenn dies lediglich zeitlich begrenzt erfolgt und die eingeschränkten Erkenntnismöglichkeiten über die künftige

Umsatzentwicklung bei der Tantiembemessung (z.B. durch eine höhenmäßige Begrenzung) berücksichtigt werden.

c) Bewertung einer vGA bei Pkw-Nutzungsüberlassung

Mit Beschluss vom 16.9.2009 (Aktenzeichen I B 70/09, BFH/NV 2010, 247) hat der BFH seine ständige Rechtsprechung zur Bewertung einer vGA in Form einer Nutzungsüberlassung eines Pkw unterstrichen. Danach ist bei der Bewertung davon auszugehen, dass der Nutzungsüberlassende und der Nutzungsempfänger gemeinhin auf Kostenbasis abrechnen und sich etwaige Gewinnaufschläge teilen.

Im Streitfall lag kein Fahrtenbuch vor, sodass die Richter des erstinstanzlichen Finanzgerichts in einem ersten Schritt einen privaten Nutzungsanteil von 30 % für die in der Gewinnermittlung angesetzten Kosten schätzten; in einem zweiten Schritt wurde dann ein Gewinnaufschlag von 10 % vorgenommen.

Hinweis:

Für einen konkreten Streitfall ist zu beachten, dass die Höhe des Gewinnaufschlags allein Sache des Finanzgerichts als Tatsacheninstanz ist. Dies bedeutet, dass alle Argumente und Nachweise des Steuerpflichtigen für seinen Standpunkt spätestens vor dem Finanzgericht vorgetragen werden müssen.

26 Formwirksamkeit der Beurkundung einer Anteilsübertragung in der Schweiz

Verschiedene eine GmbH betreffende Rechtsgeschäfte (z.B. die Anteilsübertragung) bedürfen der Beurkundung durch einen Notar. Da die Beurkundung im Einzelfall mit hohen Kosten verbunden sein kann, hat sich in der Vergangenheit ein sog. "Beurkundungstourismus" entwickelt, d.h. die Beurkundungen erfolgten häufig in der Schweiz, wo diese Leistungen zumindest bei größeren Fällen deutlich günstiger abgewickelt werden. Fraglich ist, ob diese Auslandsbeurkundungen im Inland rechtswirksam sind, also den Erfordernissen des GmbH-Gesetzes genügen.

Zu dieser nicht unumstrittenen Frage hat jüngst das Landgericht Frankfurt mit Urteil vom 7.10.2009 (Aktenzeichen 3-13 O 46/09, BB 2009, 2500) Stellung genommen. Betreffend den Streitfall einer Anteilsübertragung aus dem Jahr 2005 mit einer Beurkundung in Basel stellt das Landgericht unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des BGH fest, dass dieser Kauf- und Übertragungsvertrag wirksam ist.

In seinen weiteren Ausführungen stellt das Landgericht dann aber auf die "jetzige Fassung des § 40 Abs. 2 GmbHG [ab, nach dem], eine andere Einschätzung nicht nur möglich, sondern sogar wahrscheinlich ist". Angesprochen ist die durch das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts in 2008 erfolgte Aufwertung der Gesellschafterliste: Nach dem neuen § 40 Abs. 2 GmbHG hat der Notar nämlich eine geänderte Gesellschafterliste mit Bescheinigung über deren "Richtigkeit" zum Handelsregister einzureichen. Dazu stellt das Landgericht fest, dass ein Baseler Notar dieser Einreichungsverpflichtung "wegen Fehlens von Amtsbefugnissen in Deutschland nicht nachkommen können" wird.

Hinweis:

Im Fachschrifttum ist die aktuelle Rechtslage weiterhin umstritten, sodass in der Praxis sorgfältig abzuwägen ist, ob - und vor allem: welche - Rechtsgeschäfte noch im Ausland beurkundet werden sollen.

27 Firma der GmbH mit dem Zusatz "Partner"

Eine die Firmierung der GmbH betreffende Entscheidung hat das OLG Düsseldorf mit Beschluss vom 9.10.2009 (Aktenzeichen I-3 Wx 182 u. 183/09, GmbHR 2010, 38) getroffen. Im Streitfall hatte die Beschwerdeführerin die Eintragung der Änderung ihrer Firma in "Partner Logistics Immobilien GmbH" beantragt.

Dazu stellt das OLG Düsseldorf fest, dass durch eine solche Firmierung eine Verwechslung mit dem Rechtsformzusatz einer Partnerschaftsgesellschaft nicht ausgeschlossen wird, es fehlte an hinreichenden wesentlichen Unterscheidungsmerkmalen zu jener Rechtsformbezeichnung fehlt.

Nach dem Partnerschaftsgesellschaftsgesetz dürfen aber ausschließlich Partnerschaftsgesellschaften, also Zusammenschlüsse von Freiberuflern, den Zusatz "Partnerschaft" oder "und Partner" führen. Allen Gesellschaften mit einer anderen Rechtsform als der Partnerschaft, die nach Inkrafttreten des Partnerschaftsgesellschaftsgesetzes gegründet oder umbenannt werden, ist die Führung dieser Zusätze deshalb verwehrt (i.Ü. gilt ein Bestandsschutz). Verschiedene Oberlandesgerichte legen die Vorschrift dahingehend aus, dass der Begriff "Partner" auch ohne die Verknüpfung mit "und" oder einem entsprechenden Zeichen von der Verwendung durch andere Gesellschaften ausgeschlossen sein kann, soweit eine Verwechslung mit dem Rechtsformzusatz einer Partnerschaftsgesellschaft nicht auszuschließen ist.

Eine Verwendung des Worts "Partner" ist daher nur dann möglich, wenn es in einer Verbindung gewählt wird, die wesentliche Unterscheidungsmerkmale zur Rechtsformbezeichnung enthält.

Hinweis:

Angesichts dieser sehr differenzierten Rechtsprechung sind (Um-)Firmierungen sorgfältig zu planen.