

- [1 Neuregelung der steuerlichen Berücksichtigung eines häuslichen Arbeitszimmers verfassungswidrig](#)
- [2 Teilselbstanzeige bewirkt keine Straffreiheit](#)
- [3 Berücksichtigung von Unterhaltsaufwendungen als außergewöhnliche Belastung](#)
- [4 Verlängerung des Zeitraums für den Bezug von Kindergeld wegen Zivildienstes](#)
- [5 Heimkosten des nicht pflegebedürftigen Ehegatten keine außergewöhnlichen Belastungen](#)
- [6 Verkauf einer Internet-Domain regelmäßig nicht steuerpflichtig](#)
- [7 Finanzverwaltungsschreiben zur steuerlichen Beurteilung gemischt veranlasster Aufwendungen](#)
- [8 Reisekosten als Mitglied der Wirtschaftsdelegation auf Auslandsreisen des Ministerpräsidenten](#)
- [9 Aufwendungen für einen Konzertflügel als Werbungskosten einer Musiklehrerin](#)
- [10 Zu den Voraussetzungen eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs](#)
- [11 Doppelte Haushaltsführung in sog. Wegverlegungsfällen bei nicht ehelichen Lebensgemeinschaften](#)
- [12 Werbungskostenabzug für Fahrtkosten bei einem Leasingfahrzeug](#)
- [13 Aufwendungen für das Statusfeststellungsverfahren nach § 7a SGB IV sind Werbungskosten](#)
- [14 DBA-Polen: Anwendung der Freistellungsmethode auf Vergütungen an Geschäftsführer polnischer Gesellschaften](#)
- [15 Steuerliche Herstellungskostenuntergrenze beim Vorratsvermögen](#)
- [16 Berichtigung von umsatzsteuerlichen Rechnungen mit rückwirkender Wirkung möglich?](#)
- [17 Steuerliche Geltendmachung eines Veräußerungsverlusts von unmittelbar zuvor geschenkten Anteilen an einer Kapitalgesellschaft](#)
- [18 Kein Vorsteuerabzug für Errichtung eines Schuppens bei bloßer Nutzung für eine auf dem Dach montierte Photovoltaikanlage](#)
- [19 Grundstückstausch als Anschaffung](#)
- [20 Eine fehlgeschlagene GmbH-Vorgesellschaft ist nicht körperschaftsteuerpflichtig](#)
- [21 Nachträgliche Anschaffungskosten bei Aufwendungen eines Arbeitnehmers aus einer für die Arbeitgeber-GmbH übernommenen Bürgschaft](#)
- [22 Disquotale Einlage in GmbH keine Schenkung an Mitgesellschafter](#)
- [23 Keine körperschaftsteuerliche Organschaft bei nur zeitweiliger finanzieller Eingliederung](#)
- [24 Organschaft: Ausgleichszahlungen an außenstehende Anteilseigner](#)
- [25 Zufluss der Tantiemeforderung eines beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers](#)
- [26 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung \(vGA\)](#)
- [27 Notwendigkeit der Regelung der Unternehmensnachfolge](#)
- [28 Gestaltungsmöglichkeit durch Übertragung von Familienvermögen gegen Versorgungsleistungen](#)
- [29 Begünstigte Wirtschaftseinheiten](#)
- [30 Dauer der Versorgungsleistungen](#)

[31 Anforderungen an den Vertrag](#)

[32 Anwendung auf Altfälle](#)

[33 Schenkungsteuer](#)

1 Neuregelung der steuerlichen Berücksichtigung eines häuslichen Arbeitszimmers verfassungswidrig

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer einschließlich der Kosten für die Ausstattung können seit 1996 im Regelfall nicht mehr steuerlich als Werbungskosten berücksichtigt werden. Ein Abzug bis höchstens 1 250 € im Jahr war in den Jahren 1996 bis 2006 zulässig, wenn

- die berufliche Nutzung des Arbeitszimmers mehr als 50 % der gesamten beruflichen und betrieblichen Tätigkeit des Arbeitnehmers ausmachte oder
- der Arbeitgeber den für die berufliche Tätigkeit erforderlichen Arbeitsplatz nicht zur Verfügung gestellt hatte.

Ab dem Jahr 2007 wurde diese begrenzte Abzugsmöglichkeit, die besonders für Lehrer Bedeutung hatte, gestrichen. Ein (voller) Abzug ist nur noch möglich, wenn das häusliche Arbeitszimmer ausnahmsweise den Mittelpunkt der gesamten beruflichen und betrieblichen Betätigung des Steuerpflichtigen bildet.

Hinweis:

Nicht vom Abzugsverbot erfasst sind die Aufwendungen für die beruflich genutzten **Einrichtungsgegenstände** im Arbeitszimmer (z.B. Schreibtisch, Bücherregale, Computer), bei denen es sich im steuerlichen Sinne um Arbeitsmittel handelt.

Diese ganz deutliche Einschränkung der Abzugsfähigkeit der Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer war sehr umstritten. Für eine wichtige Fallgruppe hat nun das **Bundesverfassungsgericht zu Gunsten der Steuerpflichtigen entschieden**. Das Gericht hat festgestellt, dass die seit 2007 geltende Abzugsbeschränkung mit dem Gleichheitsgrundsatz des Grundgesetzes unvereinbar ist, soweit das Abzugsverbot Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer auch dann erfasst, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit **kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht**. Dass für die Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, lässt sich durch eine **Bescheinigung des Arbeitgebers** nachweisen.

Geklagt hatte ein Lehrer, der sein häusliches Arbeitszimmer täglich ca. zwei Stunden zur Unterrichtsvorbereitung nutzt.

Hinweis:

Der Gesetzgeber muss rückwirkend ab 1.1.2007 eine verfassungskonforme Regelung schaffen. Im Regelfall sind entsprechende Steuerbescheide insoweit vorläufig ergangen, sodass eine Änderung erfolgen kann. Ob dies eines Antrags durch den Steuerpflichtigen bedarf, muss abgewartet werden.

In Erweiterung der verfassungsrechtlichen Prüfung hat das Bundesverfassungsgericht jedoch entschieden, dass die Ausdehnung des Abzugsverbots nicht gegen den allgemeinen Gleichheitssatz verstößt, soweit davon nun auch Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer erfasst sind, das zu mehr als 50 % der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit ausschließlich betrieblich oder beruflich genutzt wird. Der Nutzungsumfang des Arbeitszimmers sei allenfalls ein schwaches Indiz für dessen Notwendigkeit, wenn dem Steuerpflichtigen von seinem Arbeitgeber ein weiterer Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt werde. Es fehle zudem an leicht nachprüfbaren objektiven Anhaltspunkten für die Kontrolle der Angaben des Steuerpflichtigen zum Umfang der zeitlichen Nutzung des Arbeitszimmers.

2 Teilselbstanzeige bewirkt keine Straffreiheit

Es ist eine weitere deutliche Verschärfung der Rechtsprechung im Steuerstrafrecht zu beachten. Der Bundesgerichtshof hat mit Beschluss vom 20.5.2010 (Aktenzeichen 1 StR 577/09) im Kern folgende Aspekte zur Selbstanzeige festgestellt:

- Die Selbstanzeige schützt nachträglich vor einer Bestrafung wegen einer bereits begangenen Steuerhinterziehung. Der Bundesgerichtshof schränkt diese Voraussetzung aber ein, sodass eine **Teilselbstanzeige nicht die gewünschte Straffreiheit bewirkt**. Wer also z.B. von mehreren verschwiegenen Konten nicht alle aufdeckt, wird auch nicht hinsichtlich der aufgedeckten Konten straffrei. Voraussetzung für die Straffreiheit ist nach dieser neuen Rechtsprechung, dass der Steuerpflichtige in der

Berichtigungserklärung vollständig und umfassend alle unrichtigen Angaben berichtigt, fehlende nachholt und unvollständige Angaben ergänzt.

Hinweis:

Der vom Bundesgerichtshof ausgesprochene Ausschluss der Teilselbstanzeige führt dazu, dass jede Selbstanzeige eine sehr große Gefahr in sich birgt. Vor einer Selbstanzeige muss somit sehr sorgfältig geprüft werden, ob nicht noch weitere Sachverhalte offenbart werden müssen, die möglicherweise zunächst nicht als strafrechtlich relevant eingestuft worden sind. Können die bisher nicht angegebenen Einnahmen nicht sicher quantifiziert werden, so sollte die Selbstanzeige auf einer sehr großzügigen Schätzung beruhen. Fällt die Schätzung zu niedrig aus, so droht die Einstufung der Selbstanzeige als Teilselbstanzeige.

In den Fällen, in denen der Steuerpflichtige in der Vergangenheit eine unvollständige Selbstanzeige für einen strafrechtlich noch nicht verjährten Zeitraum abgegeben hat, bewirkt die Änderung der Rechtsprechung, dass die ursprünglich gewährte Straffreiheit rückwirkend entfällt, wenn die Finanzverwaltung den Fall wieder aufgreift. Die Auswirkungen des Urteils sind auf alle noch nicht verjährten Sachverhalte und damit alle noch offenen Selbstanzeigen anwendbar.

- Eine strafbefreiende Selbstanzeige kann nicht mehr erstattet werden, wenn ein Sperrtatbestand eingetreten ist. Ein solcher ist z.B. das **Erscheinen eines Amtsträgers zur steuerlichen Prüfung**. Der Bundesgerichtshof stellt nun fest, dass sich dieser Sperrtatbestand nicht nur auf Taten erstreckt, die vom Ermittlungswillen des Amtsträgers getragen sind, sondern auch auf solche Taten, die mit dem bisherigen Ermittlungsgegenstand in sachlichem Zusammenhang stehen. Insoweit ist es gefährlich, wenn sich im Rahmen der Prüfung herausstellt, dass aus derselben Einkunftsquelle auch in anderen Jahren nicht angegebene Einkünfte vereinnahmt wurden.
- Nach den Ausführungen des Bundesgerichtshofs **führt eine sog. "Selbstanzeige in Stufen" nicht zur Straffreiheit**. Von einer solchen wird gesprochen, wenn in einem ersten Schritt lediglich die bisher nicht angegebenen Einkunftsquellen angegeben werden und die Höhe der nicht erklärten Einkünfte erst später nachgereicht wird.

Hinweis:

Zwingend muss bei der Selbstanzeige auch die Höhe der hinterzogenen Einkünfte genannt werden. Notfalls muss eine (großzügig bemessene) Schätzung vorgenommen werden, welche ggf. später wieder korrigiert werden kann.

Des Weiteren ist darauf hinzuweisen, dass auch von Seiten der Bundesregierung Bestrebungen bestehen, das steuerliche Instrument der Selbstanzeige einzuschränken. Insoweit muss die weitere Entwicklung beobachtet werden.

3 Berücksichtigung von Unterhaltsaufwendungen als außergewöhnliche Belastung

In einem ausführlichen Schreiben vom 7.6.2010 (Aktenzeichen IV C 4 - S 2285/07/0006:001, Dok. 2010/0415733) hat die Finanzverwaltung zur steuerlichen Behandlung von **Unterhaltsaufwendungen als außergewöhnliche Belastung** Stellung genommen. Die wichtigsten Aspekte stellen wir im Folgenden dar.

a) Begünstigter Personenkreis

Nach den gesetzlichen Vorgaben sind Aufwendungen für den Unterhalt und die Berufsausbildung einer dem Steuerpflichtigen oder seinem Ehegatten gegenüber **gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen** bis zu dem vorgesehenen Höchstbetrag als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Gesetzlich unterhaltsberechtig sind seit dem 1.8.2001 auch die Partner einer eingetragenen Lebenspartnerschaft.

Den gesetzlich Unterhaltsberechtigten stehen Personen gleich,

- bei denen die inländische öffentliche Hand ihre Leistungen (z.B. Sozialhilfe oder Arbeitslosengeld II) wegen der Unterhaltsleistungen des Steuerpflichtigen ganz oder teilweise nicht gewährt oder
- wenn bei einer sog. **sozialrechtlichen Bedarfsgemeinschaft** bei einem entsprechenden Antrag Leistungen der öffentlichen Hand ganz oder teilweise nicht gewährt würden.

Hinweis:

Unterhaltsleistungen des Steuerpflichtigen für seinen bedürftigen im Inland lebenden ausländischen Lebensgefährten können steuerlich abziehbar sein, wenn der Lebensgefährte bei Inanspruchnahme von Sozialhilfe damit rechnen müsste, keine Aufenthaltsgenehmigung zu erhalten oder ausgewiesen zu werden.

b) Besonderheiten bei gleichgestellten Personen

Als Personen, die gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen gleichstehen, kommen insbesondere Partner einer **eheähnlichen Gemeinschaft oder in Haushaltsgemeinschaft** mit dem Steuerpflichtigen lebende Verwandte und Verschwägerte in Betracht. Ob eine Gemeinschaft in diesem Sinne vorliegt, ist ausschließlich nach sozialrechtlichen Kriterien zu beurteilen (**sozialrechtliche Bedarfsgemeinschaft**).

Hat die unterhaltene Person Leistungen der inländischen öffentlichen Hand erhalten, die zur Bestreitung des Unterhalts bestimmt oder geeignet sind, sind diese Beträge als Bezüge der unterhaltenen Person zu berücksichtigen. Bei Vorliegen einer sozialrechtlichen Bedarfsgemeinschaft zwischen der unterhaltenen Person und dem Steuerpflichtigen werden typischerweise Sozialleistungen gekürzt oder nicht gewährt, da bei Prüfung der Hilfsbedürftigkeit der unterhaltenen Person nicht nur deren eigenes Einkommen und Vermögen, sondern auch das Einkommen und Vermögen der mit ihm in der Bedarfsgemeinschaft lebenden Personen berücksichtigt wird. Deshalb sind in die Prüfung eines Anspruchs auf Arbeitslosengeld II die Einkünfte und das Vermögen des Partners einer eheähnlichen oder lebenspartnerschaftsähnlichen Gemeinschaft einzubeziehen.

Wird auf die Vorlage eines Kürzungs- oder Ablehnungsbescheids verzichtet, setzt die steuermindernde Berücksichtigung der Unterhaltsleistungen voraus, dass **die unterstützte Person schriftlich versichert**,

- dass sie für den jeweiligen Veranlagungszeitraum keine zum Unterhalt bestimmten Mittel aus inländischen öffentlichen Kassen erhalten und auch keinen entsprechenden Antrag gestellt hat,
- dass im jeweiligen Veranlagungszeitraum eine sozialrechtliche Bedarfsgemeinschaft mit dem Steuerpflichtigen bestand und
- über welche anderen zum Unterhalt bestimmten Einkünfte und Bezüge sowie über welches Vermögen sie verfügt hat.

c) Abzugsbeschränkung/Ermittlung der abzugsfähigen Unterhaltsaufwendungen unter Berücksichtigung des verfügbaren Nettoeinkommens

Eine Beschränkung der Abziehbarkeit von Aufwendungen für den Unterhalt kann sich durch die Berücksichtigung der Verhältnisse des Steuerpflichtigen selbst ergeben. Es ist zu prüfen, inwieweit der Steuerpflichtige zur Unterhaltsleistung unter Berücksichtigung seiner persönlichen Einkommensverhältnisse verpflichtet ist bzw. bis zu welcher Höhe ihm die Übernahme der Unterhaltsleistungen überhaupt möglich ist. Hierfür ist es notwendig, das **verfügbare Nettoeinkommen des Steuerpflichtigen** zu ermitteln.

Bei der **Ermittlung des verfügbaren Nettoeinkommens** sind alle steuerpflichtigen Einkünfte, alle steuerfreien Einnahmen (z.B. Kindergeld und vergleichbare Leistungen, Leistungen nach dem Bundeserziehungsgeldgesetz, ausbezahlte Arbeitnehmer-Sparzulagen, Eigenheimzulage, steuerfreier Teil der Rente) sowie etwaige Steuererstattungen (Einkommensteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag) anzusetzen. Abzuziehen sind die entsprechenden Steuervorauszahlungen und -nachzahlungen sowie die Steuerabzugsbeträge (Lohn- und Kirchensteuer, Kapitalertragsteuer, Solidaritätszuschlag).

Ferner sind die **unvermeidbaren Versicherungsbeiträge mindernd zu berücksichtigen** (gesetzliche Sozialabgaben bei Arbeitnehmern, gesetzliche Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge bei Rentnern, für alle Übrigen ab dem Veranlagungszeitraum 2010 die Beiträge zu einer Basiskranken- und Pflegepflichtversicherung). Darüber hinaus sind die Pauschbeträge (vor allem der Arbeitnehmer-Pauschbetrag) abzuziehen, auch wenn der Steuerpflichtige keine Werbungskosten hatte.

d) Anwendung der Opfergrenze auf das verfügbare Nettoeinkommen (keine Haushaltsgemeinschaft)

Unter Berücksichtigung seiner Verhältnisse ist ein Steuerpflichtiger nur insoweit zur Unterhaltsleistung verpflichtet, als die Unterhaltsaufwendungen in einem vernünftigen Verhältnis zu seinen Einkünften stehen und ihm nach Abzug der Unterhaltsaufwendungen genügend Mittel zur Bestreitung des Lebensbedarfs für sich und ggf. für seinen Ehegatten und seine Kinder verbleiben - sog. **Opfergrenze**.

Soweit keine Haushaltsgemeinschaft mit der unterhaltenen Person besteht, sind Aufwendungen für den Unterhalt im Allgemeinen höchstens insoweit als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, als sie einen bestimmten Prozentsatz des verfügbaren Nettoeinkommens nicht übersteigen. Dieser beträgt 1 % je volle 500 € des verfügbaren Nettoeinkommens, höchstens 50 %, und ist um je 5 % für den (ggf. auch geschiedenen) Ehegatten und für jedes Kind, für das der Steuerpflichtige Anspruch auf Kinderfreibeträge und Kindergeld hat, zu kürzen, höchstens um 25 %.

Die **Opfergrenzenregelung gilt nicht** bei Aufwendungen für den **Unterhalt an den (ggf. auch geschiedenen) Ehegatten**.

Beispiel:

Sachverhalt: A unterstützt seinen im Kalenderjahr 2010 nicht mit ihm in einer Haushaltsgemeinschaft lebenden eingetragenen Lebenspartner B im Sinne des Lebenspartnerschaftsgesetzes. A erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 30 000 € und einen Verlust aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 5 000 €. Hierauf entfallen Einkommensteuervorauszahlungen in Höhe von 5 000 € und eigene Beiträge zu einer Basiskranken- und Pflegepflichtversicherung in Höhe von 6 000 €. Des Weiteren erhält A im April 2010 eine Einkommensteuererstattung für den Veranlagungszeitraum 2008 in Höhe von 1 000 €. B hat keine eigenen Einkünfte und Bezüge.

Lösung:

gesetzlicher Höchstbetrag		8 004 €
Nettoeinkommen des A:		
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	30 000 €	
Verlust aus Vermietung und Verpachtung	- 5 000 €	
zuzüglich Einkommensteuererstattung	1 000 €	
abzüglich Beiträge zur Basiskranken- und Pflegepflichtversicherung	- 6 000 €	
abzüglich Einkommensteuervorauszahlung	- 5 000 €	
verfügbares Nettoeinkommen für die Berechnung der Opfergrenze:		15 000 €
Opfergrenze: 1 % je volle 500 €		30 %
30 % von 15 000 €		4 500 €

A kann maximal Unterhaltsleistungen in Höhe von 4 500 € als außergewöhnliche Belastung geltend machen.

e) Ermittlung der abziehbaren Unterhaltsaufwendungen bei einer Haushaltsgemeinschaft

Bei einer **bestehenden Haushaltsgemeinschaft** mit der unterhaltenen Person (sozialrechtliche Bedarfsgemeinschaft) ist die **Opfergrenze nicht mehr anzuwenden**. Für die Ermittlung der maximal abziehbaren Unterhaltsaufwendungen sind vielmehr die verfügbaren Nettoeinkommen des Unterhaltsleistenden und der unterhaltenen Person(en) zusammenzurechnen und dann nach Köpfen auf diese Personen zu verteilen. Besonderheiten gelten bei der Berücksichtigung von Kindern.

Beispiel 1:

Sachverhalt: A und B leben zusammen mit dem leiblichen Kind von B in eheähnlicher Gemeinschaft und bilden eine Haushaltsgemeinschaft. A ist nicht der leibliche Vater des Kindes.

Im Kalenderjahr 2010 erzielt A Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 30 000 € und einen Verlust aus privaten Veräußerungsgeschäften in Höhe von 5 000 €. Hierauf entfallen Steuern in Höhe von 5 000 € und Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von 6 200 €. Des Weiteren erhält A im April 2009 eine Einkommensteuererstattung für den Veranlagungszeitraum 2007 in Höhe von 1 000 €. B erhält Kindergeld und hat darüber hinaus keine eigenen Einkünfte und Bezüge.

Lösung:

gesetzlicher Höchstbetrag		8 004 €
Nettoeinkommen des A:		
Arbeitslohn	30 000 €	
abzüglich Arbeitnehmer-Pauschbetrag	- 920 €	
	<u>29 080 €</u>	
Verlust aus privaten Veräußerungsgeschäften	- 5 000 €	
zuzüglich Einkommensteuererstattung	1 000 €	
abzüglich Sozialversicherung	- 6 200 €	
abzüglich Lohnsteuer	- 5 000 €	
Nettoeinkommen des A:		13 880 €
Nettoeinkommen der B:		<u>0 €</u>
gemeinsames verfügbares Nettoeinkommen:		13 880 €
Aufteilung des Nettoeinkommens nach Köpfen		: 2
maximal als Unterhaltszahlung zur Verfügung stehender Betrag		6 940 €

A kann maximal Unterhaltsleistungen in Höhe von 6 940 € als außergewöhnliche Belastung geltend machen. Die Opfergrenze ist nicht anzuwenden. Bei der Ermittlung und Verteilung des verfügbaren Nettoeinkommens ist das Kind von B nicht zu berücksichtigen.

Beispiel 2:

Sachverhalt: Der Steuerpflichtige A lebt im Kalenderjahr 2010 mit seiner Lebensgefährtin B in einer eheähnlichen Gemeinschaft. A hat zwei leibliche Kinder (Kind X vollendet im Mai 2010 das sechste Lebensjahr, Kind Y vollendet im Juni 2010 das fünfzehnte Lebensjahr) mit in den Haushalt gebracht, die zu B in keinem Kindschaftsverhältnis stehen. Gleiches gilt für die zwei von B mit in die Haushaltsgemeinschaft gebrachten Kinder. Für alle Kinder wird noch Kindergeld gezahlt. A erzielt im Jahr 2010 Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 39 000 € (Sozialversicherungsbeträge und einbehaltene Lohnsteuer jeweils 8 000 €) sowie einen Überschuss aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 1 000 €. Außerdem hat A im Jahr 2010 Steuervorauszahlungen in Höhe von 2 000 € und eine Steuernachzahlung für das Jahr 2007 in Höhe von 4 000 € geleistet. B hat keine weiteren Einkünfte oder Bezüge und kein eigenes Vermögen.

Lösung:

Berechnung des Mindestunterhalts: $1\,932\text{ €} \times 2 = 3\,864\text{ €}$, davon $1/12 = 322\text{ €}$ (monatlicher Ausgangswert)

Kind X:

monatlicher Mindestunterhalt von Januar bis Mai nach der ersten Altersstufe:

$87\% \text{ von } 322\text{ €} = 280,14\text{ €}$ (* 5 = gesamt 1 400,70 €)

monatlicher Mindestunterhalt von Juni bis Dezember nach der zweiten Altersstufe:

$100\% \text{ von } 322\text{ €} = 322\text{ €}$ (* 7 = gesamt 2 254 €)

Jahresmindestunterhalt für Kind X = 3 654,70 €

davon hälftiger Anteil des A = 1 827 €

Kind Y:

monatlicher Mindestunterhalt von Januar bis Dezember nach der dritten Altersstufe:

$117\% \text{ von } 322\text{ €} = 376,74\text{ €}$

Jahresmindestunterhalt für Kind Y = 4 520,88 €

davon hälftiger Anteil des A = 2 260 €

Berechnung der außergewöhnlichen Belastung:

gesetzlicher Höchstbetrag		8 004 €
Nettoeinkommen des A:		
Arbeitslohn	39 000 €	
abzüglich Arbeitnehmer-Pauschbetrag	<u>- 920 €</u>	
	38 080 €	
abzüglich Sozialversicherung	- 8 000 €	
abzüglich Lohnsteuer	- 8 000 €	
Überschuss aus Vermietung und Verpachtung	1 000 €	
abzüglich Steuernachzahlung	- 4 000 €	
abzüglich Steuervorauszahlungen	- 2 000 €	
zuzüglich hälftiges Kindergeld für die Kinder des A	<u>2 068 €</u>	
Nettoeinkommen des A:		19 148 €
Nettoeinkommen der B:		0 €
gemeinsames Nettoeinkommen von A und B:		19 148 €
abzüglich Mindestunterhalt für 2 Kinder des A (1 827 € + 2 260 € =)		- 4 087 €
gemeinsames verfügbares Nettoeinkommen:		15 061 €
Aufteilung des Nettoeinkommens nach Köpfen auf A und B		: 2
maximal als Unterhaltszahlung zur Verfügung stehender Betrag		7 531 €

A kann maximal Unterhaltsleistungen in Höhe von 7 531 € als außergewöhnliche Belastung geltend machen. Die Obergrenze ist nicht anzuwenden. Bei der Ermittlung und Verteilung des verfügbaren Nettoeinkommens sind die leiblichen Kinder von B nicht zu berücksichtigen.

Beispiel 3:

Sachverhalt: A und B sind miteinander verwandt und bilden eine Haushaltsgemeinschaft. Im Kalenderjahr 2010 erzielt A Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 20 000 €. Hierauf entfallen Lohnsteuer in Höhe von 2 000 € und Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von 4 000 €. Des Weiteren erhält A im April 2010 eine Einkommensteuererstattung für den Veranlagungszeitraum 2007 in Höhe von 1 000 €. B erhält eine - wegen des Vorliegens einer Haushaltsgemeinschaft - gekürzte Sozialhilfe in Höhe von 4 000 €.

Lösung:

gesetzlicher Höchstbetrag		8 004 €
Bezüge des B:		
Sozialhilfe	4 000 €	
Kostenpauschale	- 180 €	
anrechnungsfreier Betrag	- 624 €	
anzurechnende Bezüge	3 196 €	- 3 196 €
verbleibender Höchstbetrag		4 808 €
Nettoeinkommen des A:		
Arbeitslohn	20 000 €	
abzüglich Arbeitnehmer-Pauschbetrag	- 920 €	
	19 080 €	
zuzüglich Einkommensteuererstattung	1 000 €	
abzüglich Sozialversicherung	- 4 000 €	
abzüglich Lohnsteuer	- 2 000 €	
Nettoeinkommen des A:		14 080 €
Nettoeinkommen der B:		4 000 €
gemeinsames verfügbares Nettoeinkommen:		18 080 €
Aufteilung des Nettoeinkommens nach Köpfen		: 2
maximal als Unterhaltszahlung zur Verfügung stehender Betrag		9 040 €

Die Unterhaltsleistungen des A können bis zur Höhe von 4 808 € als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden.

4 Verlängerung des Zeitraums für den Bezug von Kindergeld wegen Zivildienstes

Im Grundsatz wird Kindergeld unter den sonstigen Voraussetzungen höchstens bis zur Vollendung des 25. Lebensjahres gezahlt. Nach den gesetzlichen Regelungen wird ein Kind jedoch über die Vollendung des 25. Lebensjahres hinaus berücksichtigt, wenn es sich in Berufsausbildung befindet und u.a. Zivildienst geleistet hat.

Der Bundesfinanzhof stellt nun mit Urteil vom 20.5.2010 (Aktenzeichen III R 4/10) heraus, dass der Verlängerungszeitraum auch dann der Dienstzeit (im Streitfall zehn Monate) entspricht, wenn im ersten Monat des Dienstes noch Kindergeld bezogen wurde, weil der Dienst nicht am Monatsersten begann. Insoweit hat das Gericht also zu Gunsten des Steuerpflichtigen entschieden.

5 Heimkosten des nicht pflegebedürftigen Ehegatten keine außergewöhnlichen Belastungen

Die Aufwendungen für die **krankheitsbedingte Aufnahme in ein Pflegeheim** sind als außergewöhnliche Belastungen steuerlich absetzbar - jedenfalls soweit diese die zumutbare Belastung und die abzuziehende Haushaltsersparnis übersteigen. Ein steuerlicher Abzug wird jedoch nicht zugelassen, soweit Heimkosten dadurch entstehen, dass der **nicht pflegebedürftige Ehegatte** mit in das Wohnstift übersiedelt und beide gemeinsam dort ein Appartement nutzen. Dies entschied der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 15.4.2010 (Aktenzeichen VI R 51/09).

Das Gericht vermisst insoweit die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen. Er sah für die Begleitung des kranken Ehepartners in das Wohnstift - auch aus der Verpflichtung zur ehelichen Gemeinschaft heraus - weder eine Rechtspflicht noch eine sittliche Verpflichtung.

6 Verkauf einer Internet-Domain regelmäßig nicht steuerpflichtig

Aus dem Verkauf einer Internet-Domain können nicht selten beachtliche Erlöse erzielt werden. Das Finanzgericht Köln hatte über den Fall zu entscheiden, bei dem eine Privatperson 1999 bei der DENIC eine Internet-Domain registriert und diese 2001 für 15 000 DM verkauft hatte. Das Finanzamt wollte diesen Gewinn der Einkommensteuer

unterwerfen. Das Finanzgericht entschied dagegen mit Urteil vom 20.4.2010 (Aktenzeichen 8 K 3038/08) zu Gunsten des Steuerpflichtigen. Entscheidend war, dass die Übertragung einer Domain einer Kündigung bei der DENIC bedarf. Der bisherige Rechteinhaber gibt also seine Rechte endgültig auf, es kommt somit nicht zur entgeltlichen Überlassung eines Vermögensgegenstands. Die Übertragung einer Internet-Domain wird einkommensteuerlich allerdings dann erfasst, wenn zwischen Registrierung der Domain und deren Aufgabe ein Zeitraum von weniger als einem Jahr liegt und damit ein sog. "privates Veräußerungsgeschäft" gegeben ist.

7 Finanzverwaltungsschreiben zur steuerlichen Beurteilung gemischt veranlasster Aufwendungen

Nachdem der Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 21.9.2009 (Aktenzeichen GrS 1/06) das strikte Aufteilungs- und Abzugsverbot für sowohl beruflich als auch privat veranlasste Aufwendungen aufgegeben hat, haben nachgehende Urteile gezeigt, dass die Spielräume für die Steuerpflichtigen deutlich größer geworden sind. Dies gilt insbesondere für **Aufwendungen für Fortbildungsreisen**. Von besonderer Bedeutung für die Praxis ist die **Stellungnahme der Finanzverwaltung** vom 6.7.2010 (Aktenzeichen IV C 3 - S 2227/07/10003:002, Dok.2010/0522213) anhand derer sie mit verschiedenen Beispielen die Anwendung der geänderten Rechtsprechung erläutert.

a) Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen

Die Finanzverwaltung erkennt im Grundsatz den teilweisen steuerlichen Abzug gemischt veranlasster Aufwendungen an. Herausgestellt wird allerdings, dass eine Aufteilung solcher Aufwendungen in steuerlich abziehbare Betriebsausgaben oder Werbungskosten einerseits und in nicht abziehbare privat veranlasste Aufwendungen andererseits nur in Betracht kommt, wenn der Steuerpflichtige die betriebliche oder berufliche Veranlassung im Einzelnen **umfassend dargelegt und nachgewiesen hat**. Bestehen gewichtige Zweifel an einer betrieblichen oder beruflichen (Mit-)Veranlassung der Aufwendungen, so kommt für die Aufwendungen schon aus diesem Grund nach Ansicht der Finanzverwaltung ein Abzug insgesamt nicht in Betracht.

Die Aufteilung gemischt veranlasster Aufwendungen hat nach einem an objektiven Kriterien orientierten Maßstab der Veranlassungsbeiträge zu erfolgen. Soweit dies nur mit unverhältnismäßigem Aufwand möglich ist, kann die Aufteilung im Wege der Schätzung erfolgen. Fehlt es allerdings an einer geeigneten Schätzungsgrundlage oder sind die Veranlassungsbeiträge nicht trennbar, gelten die Aufwendungen als insgesamt privat veranlasst und damit steuerlich nicht abzugsfähig.

Hinweis:

In der Praxis sollten diese **Mitwirkungspflichten** sehr ernst genommen werden. **Zu dokumentieren** sind die Kriterien für die Aufteilung der Gesamtaufwendungen. So sollten z.B. bei einer Fortbildungsreise der zeitliche und inhaltliche Verlauf der Fortbildungsreise sehr sorgfältig aufgezeichnet werden.

b) Nicht abziehbare Aufwendungen der Lebensführung

Zunächst sind **Aufwendungen der privaten Lebensführung** gesetzlich ausdrücklich vollständig vom Betriebsausgaben- bzw. Werbungskostenabzug ausgeschlossen und demzufolge nicht in einen abziehbaren und nicht abziehbaren Teil aufzuteilen. Diese Aufwendungen sind durch die Vorschriften zur Berücksichtigung des steuerlichen Existenzminimums (Grundfreibetrag, Freibeträge für Kinder) pauschal abgegolten oder als Sonderausgaben oder als außergewöhnliche Belastungen abziehbar.

Kosten der Lebensführung in diesem Sinne sind insbesondere Aufwendungen für

- Wohnung, Ernährung und Kleidung,
- allgemeine Schulausbildung,
- Kindererziehung,
- persönliche Bedürfnisse des täglichen Lebens, z.B. Erhaltung der Gesundheit, Pflege, Hygieneartikel,
- Zeitung, Rundfunk oder Besuch kultureller und sportlicher Veranstaltungen.

Hinweis:

Die genannten Aufwendungen sind allerdings insoweit als Betriebsausgaben oder Werbungskosten steuerlich abzugsfähig, als sie ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich/beruflich veranlasst sind. Dies gilt z.B. für Arbeitsmittel, typische Berufskleidung.

Daneben besteht ein ausdrückliches gesetzliches **Abzugsverbot für Repräsentationsaufwendungen**. Dies sind solche Aufwendungen für die Lebensführung, die zwar der Förderung des Berufs oder der Tätigkeit dienen können, die aber grundsätzlich die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt. Hierbei handelt es sich um Aufwendungen, die mit dem persönlichen Ansehen des Steuerpflichtigen in Zusammenhang stehen, d.h. der Pflege der sozialen Verpflichtungen dienen. Ob Aufwendungen Repräsentationsaufwendungen in

diesem Sinne oder (zumindest teilweise) Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten darstellen, ist stets durch eine Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls festzustellen. Bei Veranstaltungen, die vom Steuerpflichtigen ausgerichtet werden, stellt ein persönlicher Anlass (z.B. Geburtstag, Trauerfeier) regelmäßig ein bedeutendes Indiz für die Annahme nicht abziehbarer Repräsentationsaufwendungen dar. Auch Aufwendungen für gesellschaftliche Veranstaltungen fallen nach Ansicht der Finanzverwaltung in der Regel unter das Abzugsverbot.

c) Grundsätze der Aufteilung gemischter Aufwendungen

Als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben werden Aufwendungen berücksichtigt, die durch die Einkunftsart veranlasst sind. Aufwendungen, die eindeutig und klar abgrenzbar ausschließlich betrieblich bzw. beruflich oder privat veranlasst sind, sind unmittelbar dem betrieblichen/beruflichen oder privaten Teil der Aufwendungen zuzuordnen. Aufwendungen, die nicht eindeutig zugeordnet werden können, aber einen nachgewiesenen abgrenzbaren betrieblichen oder beruflichen Anteil enthalten, sind nach dem **jeweiligen Veranlassungsanteil** in abziehbare und nicht abziehbare Aufwendungen aufzuteilen.

Bei einer **untergeordneten betrieblichen bzw. beruflichen Mitveranlassung**, was bei einem Anteil von weniger als 10 % angenommen wird, sind die Aufwendungen in vollem Umfang nicht als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten abziehbar. In diesen Fällen ist aber immer zu prüfen, ob nicht eine abgegrenzte ausschließlich betrieblich bzw. beruflich veranlasste Tätigkeit vorliegen kann.

Beispiel:

Sachverhalt: Ein Steuerpflichtiger nimmt während seiner 14-tägigen Urlaubsreise an einem eintägigen Fachseminar teil.

Lösung: Die Aufwendungen für die Urlaubsreise sind nicht abziehbar. Die Aufwendungen, die unmittelbar mit dem Fachseminar zusammenhängen (Seminargebühren, Fahrtkosten vom Urlaubsort zum Tagungsort, ggf. Pauschbetrag für Verpflegungsmehraufwendungen), sind als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten abziehbar.

Umgekehrt gilt aber auch, dass bei einer **untergeordneten privaten Mitveranlassung** die Kosten insgesamt als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten abzugsfähig sind.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer nimmt auf Grund einer Weisung seines Arbeitgebers einen ortsgebundenen Pflichttermin wahr oder ein Nichtarbeitnehmer tätigt einen ortsgebundenen Geschäftsabschluss oder ist Aussteller auf einer auswärtigen Messe, was mit einem vorangehenden oder nachfolgenden Privataufenthalt verbunden wird.

d) Höhe der abziehbaren Aufwendungen

Die Aufteilung gemischt veranlasster Kosten hat möglichst anhand der Veranlassungsbeiträge zu erfolgen. Es ist ein geeigneter, den Verhältnissen im Einzelfall gerecht werdender Aufteilungsmaßstab zu finden. Der Maßstab muss nach objektivierbaren, d.h. **nach außen hin erkennbaren und nachvollziehbaren Kriterien** ermittelt und hinsichtlich des ihm zu Grunde liegenden Veranlassungsbeitrags dokumentiert werden. Der betrieblich/beruflich und privat veranlasste Teil der Aufwendungen kann beispielsweise nach Zeit-, Mengen- oder Flächenanteilen oder auch durch eine Aufteilung nach Köpfen ermittelt werden.

Beispiel 1:

Sachverhalt: An der Feier zum 30. Firmenjubiläum des Einzelunternehmens Y nehmen 100 Personen teil und zwar 80 Kunden und Geschäftsfreunde und 20 private Gäste des Firmeninhabers. Die Gesamtkosten der Feier betragen 5 000 €, auf Essen und Getränke entfallen dabei 4 000 €.

Lösung: Auf Grund der Teilnahme privater Gäste handelt es sich um eine gemischt betrieblich und privat veranlasste Veranstaltung. Zwar liegt der Anlass der Veranstaltung im betrieblichen Bereich (Firmenjubiläum). Die Einladung der privaten Gäste erfolgte allerdings ausschließlich aus privaten Gründen, sodass die Kosten der Verköstigung und Unterhaltung der privaten Gäste als privat veranlasst zu behandeln sind. Sachgerechtes objektivierbares Kriterium für eine Aufteilung ist eine Aufteilung nach Köpfen. 80 Personen nehmen aus betrieblichen Gründen an dem Firmenjubiläum teil, 20 aus privaten Gründen. Damit sind 1 000 € (20 % des Gesamtkosten), die anteilig auf die privaten Gäste entfallen, nicht als Betriebsausgaben abziehbar. Von den verbleibenden betrieblich veranlassten Kosten in Höhe von 4 000 € sind unter Berücksichtigung der speziellen Abzugsbeschränkungen für Bewirtungsaufwendungen 3 040 € (80 % von 1 000 € + 70 % von 80 % von 4 000 €) als Betriebsausgaben abziehbar.

Beispiel 2:

Sachverhalt: Ein niedergelassener Arzt besucht einen Fachkongress in London. Er reist Samstagfrüh an. Die Veranstaltung findet ganztägig von Dienstag bis Donnerstag statt. Am Sonntagabend reist er nach Hause zurück.

Lösung: Die Kosten für zwei Übernachtungen (von Dienstag bis Donnerstag) sowie die Kongressgebühren sind ausschließlich dem betrieblichen Bereich zuzuordnen und daher vollständig als Betriebsausgaben abziehbar. Die Flugkosten sind gemischt veranlasst und entsprechend den Veranlassungsbeiträgen aufzuteilen. Sachgerechter Aufteilungsmaßstab ist das Verhältnis der betrieblichen und privaten Zeitanteile der Reise (betrieblich veranlasst sind 3/9). Ein Abzug der Verpflegungskosten als Betriebsausgaben ist nur in Höhe der Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen für die betrieblich veranlassten Tage zulässig.

Beispiel 3:

Sachverhalt: Wie Beispiel 2, aber der Arzt fährt nicht als Zuhörer, sondern als Mitveranstalter zu dem Fachkongress.

Lösung: Die Kosten für die Hin- und Rückreise sind vollständig dem betrieblichen Bereich zuzurechnen und daher nicht aufzuteilen.

Hinweis:

Bestehen keine Zweifel daran, dass ein nach objektivierbaren Kriterien abgrenzbarer Teil der Aufwendungen betrieblich/beruflich veranlasst ist, bereitet seine Quantifizierung aber Schwierigkeiten, so ist dieser Anteil unter Berücksichtigung aller maßgeblichen Umstände zu schätzen. Ist also zweifelsfrei ein betrieblicher/beruflicher Kostenanteil entstanden, kann aber dessen jeweiliger Umfang mangels geeigneter Unterlagen nicht belegt werden, ist wie bisher eine Schätzung geboten.

e) Nicht aufteilbare gemischte Aufwendungen

Ein Abzug der Aufwendungen kommt dagegen insgesamt nicht in Betracht, wenn die - für sich gesehen jeweils nicht unbedeutenden - betrieblichen/beruflichen und privaten Veranlassungsbeiträge so ineinandergreifen, dass eine **Trennung nicht möglich** und eine Grundlage für die Schätzung nicht erkennbar ist. Das ist insbesondere der Fall, wenn es an objektivierbaren Kriterien für eine Aufteilung fehlt.

Beispiel:

Sachverhalt: Ein Steuerberater begehrt die hälftige Anerkennung der Kosten eines Abonnements einer überregionalen Zeitung, die er neben der regionalen Tageszeitung bezieht, als Betriebsausgaben, weil die überregionale Zeitung umfassend auch über die steuerrechtliche Entwicklung informiere.

Lösung: Die Kosten sind insgesamt nicht als Betriebsausgaben abziehbar. Die betrieblichen und privaten Veranlassungsbeiträge greifen so ineinander, dass eine Trennung nicht möglich ist. Soweit die Zeitung nicht bereits durch das steuerliche Existenzminimum abgegolten ist, fehlt es an einer Aufteilbarkeit der Veranlassungsbeiträge. Denn keine Rubrik oder Seite einer Zeitung kann ausschließlich dem betrieblichen Bereich zugeordnet werden, sondern dient stets auch dem privaten Informationsinteresse. Es fehlt damit an einer Möglichkeit zur Aufteilung nach objektivierbaren Kriterien.

Des Weiteren vertritt die Finanzverwaltung die Meinung, dass soweit der Bundesfinanzhof bisher die Abziehbarkeit anderer gemischter Aufwendungen mangels objektiver Aufteilungskriterien abgelehnt hat, weiterhin von der Nichtabziehbarkeit auszugehen sei. Als Beispiele werden genannt:

- Aufwendungen für Sicherheitsmaßnahmen eines Steuerpflichtigen zum Schutz von Leben, Gesundheit, Freiheit und Vermögen seiner Person,
- Aufwendungen eines in Deutschland lebenden Ausländers für das Erlernen der deutschen Sprache,
- Aufwendungen einer Landärztin für einen Schutzhund und
- Kosten für den Erwerb eines Führerscheins.

8 Reisekosten als Mitglied der Wirtschaftsdelegation auf Auslandsreisen des Ministerpräsidenten

Streitig war die steuerliche Behandlung von Auslandsreisekosten. Eine GmbH (später AG), die selbst hergestellte und im In- und Ausland zugekaufte Waren über eine Filialkette vertrieb, trug vereinbarungsgemäß die Reisekosten für ihren alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer (später Vorstand) sowie dessen Ehefrau (zunächst kaufmännische Angestellte, später Vorstand). Umstritten war die Anerkennung dieser von der Gesellschaft als Betriebsausgaben angesetzten Reisekosten in zwei Bereichen. Zum einen ging es um die wiederholte **Teilnahme als Mitglied der Wirtschaftsdelegation auf Auslandsreisen des Ministerpräsidenten** des Ansässigkeitsbundeslandes nach

Argentinien, Brasilien, Chile, China, Indien, Südafrika, Singapur, Indonesien und Malaysia, zum anderen um die jährliche **Teilnahme der Ehegatten am Weltwirtschaftsforum in Davos**.

Das Finanzamt wollte diese Kosten bei den Arbeitnehmern als geldwerten Vorteil steuerlich erfassen, das Finanzgericht sah darin verdeckte Gewinnausschüttungen. Beide Wertungen erfordern, dass ein etwaiger privater Vorteil der Arbeitnehmer bzw. Gesellschafter an den Auslandsreisen die betrieblichen Vorteile deutlich überlagert. Der Bundesfinanzhof verwarf nun diese Ansicht (Urteil vom 9.3.2010, Aktenzeichen VIII R 32/07), konnte letztlich allerdings den Fall noch nicht entscheiden, sondern verwies diesen zur weiteren Sachaufklärung an das Finanzgericht zurück.

Der Bundesfinanzhof kam zu dem Ergebnis, dass im Streitfall eine **Aufteilung der Reisekosten** nach den beruflichen und privaten Zeitanteilen der Reise nicht in Betracht kommt. Den Reisen liege auch kein unmittelbarer betrieblicher Anlass, wie z.B. ein Kundenbesuch o.Ä. zu Grunde. Deshalb sei die betriebliche Veranlassung anhand einer umfassenden Abwägung aller für und gegen sie sprechenden Umstände zu prüfen.

Hierzu führt der Bundesfinanzhof aus: "Dabei wird zu beachten sein, dass die Anbahnung von Kontakten zu Politikern und Unternehmern in den besuchten Ländern zumindest dann über ein "Interesse an allgemeinen politischen oder wirtschafts- oder gesellschaftspolitischen Informationen" hinausreicht, wenn nicht auszuschließen ist, dass der Teilnehmer die erwarteten Informationen und Kontakte für seine unternehmerischen Ziele nutzen kann. Ein solcher Nutzen ist nicht nur gegeben, wenn der Reiseteilnehmer auf Grund der Besuchskontakte geschäftliche Beziehungen tatsächlich aufnimmt; er kann die auf einer solchen Reise gewonnenen Informationen geschäftlich auch in der Weise nutzen, dass er von entsprechenden Aktivitäten absieht. Auf Grund der Vorauswahl der Teilnehmer durch das zuständige Ministerium kann im Regelfall davon ausgegangen werden, dass es sich um Repräsentanten von Unternehmen handelt, die international ausgerichtet sind oder dies anstreben. Hinzu kommt, dass bereits die offizielle Einladung eines Unternehmers zu einem Staatsbesuch einen besonderen Werbewert für das Unternehmen hat, der über die mitreisenden Journalisten auch im Inland wirksam werden kann. Außerdem können sich in der vom Ministerium zusammengestellten Reisegruppe Geschäftskontakte ergeben, die auf andere Weise nicht zustande gekommen wären."

Hinweis:

Dieses Urteil dürfte über den entschiedenen Einzelfall hinaus verdeutlichen, dass der betriebliche Bezug von Reisekosten auch in einer nur mittelbaren Förderung der betrieblichen Belange begründet sein kann. Insoweit steht der Steuerpflichtige aber besonders in der Pflicht, alle Argumente, die die unternehmerischen Ziele fördern können, zu dokumentieren und vorzubringen.

9 Aufwendungen für einen Konzertflügel als Werbungskosten einer Musiklehrerin

Das Finanzgericht München hat mit rechtskräftigem Urteil vom 27.5.2009 (Aktenzeichen 9 K 859/08) entschieden, dass die Kosten für die Anschaffung und das Stimmen eines Flügels als Werbungskosten einer **am Gymnasium tätigen Musiklehrerin** anzuerkennen sind, wenn der Flügel nachweislich zur Vorbereitung des Unterrichts eingesetzt wird und sich keine Anhaltspunkte für eine mehr als unerhebliche private Nutzung ergeben.

Die Lehrerin erteilte Klavierunterricht, daneben aber auch Saxofon- und Klarinettenunterricht. Geltend gemacht wurden u.a. die Abschreibung für den für 30 000 € erworbenen Flügel. Die Abschreibung wurde über 15 Jahre vorgenommen. Des Weiteren wurden Aufwendungen für das Stimmen des Flügels angesetzt.

Das Finanzgericht ordnete den Flügel als Arbeitsmittel ein und ließ damit den steuerlichen Abzug der Aufwendungen zu. Entscheidend war der Nachweis, dass der Flügel für die Vorbereitung des Unterrichts verwendet wurde. Allein die - nach Ansicht des Finanzamts - hohen Ausgaben sprachen nach Ansicht des Finanzgerichts nicht für eine private Nutzung.

10 Zu den Voraussetzungen eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs

Aktuell sind einige Urteile zur Frage der Voraussetzungen eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs ergangen. Exemplarisch sei das Urteil des Finanzgerichts des Landes Sachsen-Anhalts vom 10.6.2009 (Aktenzeichen 2 K 1404/05) herausgegriffen. Entschieden wurde, dass kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch vorliegt, wenn nur der Kilometerstand am Anfang der jeweiligen Seite und der Kilometerstand am Ende der letzten Fahrt der jeweiligen Seite eingetragen, Reiseziele häufig nicht angegeben und auch aus anderen Unterlagen, z.B. den Kostenrechnungen, der Tag und die gefahrenen Kilometer nicht ersichtlich sind. **Bestätigt werden die hohen Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch**, welche im Urteilsfall nicht erfüllt waren und deshalb der private Nutzungsanteil anhand der 1 %-Regelung zu ermitteln war.

Hinweis:

Deutlich dürfte werden, dass die Führung eines steuerlichen Fahrtenbuchs großer Sorgfalt bedarf.

11 Doppelte Haushaltsführung in sog. Wegverlegungsfällen bei nicht ehelichen Lebensgemeinschaften

Der Bundesfinanzhof hat in der jüngeren Vergangenheit eine aus beruflichem Anlass begründete doppelte Haushaltsführung auch dann bejaht, wenn ein Arbeitnehmer seinen Haupthausstand 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.

Dies wurde nun mit Urteil vom 10.3.2010 (Aktenzeichen VI R 47/09) bestätigt. Im Urteilsfall war die ledige Klägerin bei Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in X beschäftigt und erzielte aus diesen Tätigkeiten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Ab Oktober 2003 nutzte sie neben ihrer 60 qm großen Wohnung in X auch die Wohnung ihres Lebenspartners in Z und beteiligte sich an den Kosten des gemeinsamen Haushalts. Zum 1.9.2004 bezogen die Klägerin und ihr Lebenspartner als gemeinsame Mieter eine größere Wohnung in Z. Anstelle der ursprünglichen Wohnung in X mietete die Klägerin ab 1.10.2004 eine 44 qm große Wohnung am Beschäftigungsort in X. Finanzamt und Finanzgericht verweigerten den Abzug der Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung, weil die Klägerin ihren Hauptwohnsitz aus privaten Gründen vom Beschäftigungsort wegverlegt habe. Dies lehnte der Bundesfinanzhof dagegen ab und bestätigte, dass eine steuerlich relevante doppelte Haushaltsführung vorliege.

12 Werbungskostenabzug für Fahrtkosten bei einem Leasingfahrzeug

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 15.4.2010 (Aktenzeichen VI R 20/08) entschieden, dass eine **Leasingsonderzahlung durch die Entfernungspauschale und pauschale Kilometersätze abgegolten** ist. Im Urteilsfall nutzte der Arbeitnehmer einen privaten Pkw auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und für berufliche Fahrten. Am 27.12.2004 entrichtete er für ein neues Leasingfahrzeug eine Leasingsonderzahlung i.H.v. ca. 23 000 €, die er mit dem von ihm ermittelten beruflichen Anteil i.H.v. 95,12 % als Werbungskosten geltend machte. Das Finanzamt versagte zunächst den Werbungskostenabzug in vollem Umfang und ließ im Rahmen der Einspruchsentscheidung einen Werbungskostenabzug i.H.v. 14,95 % zu, soweit die Leasingsonderzahlung nach den Berechnungen des Klägers auf die Auswärtstätigkeiten entfiel. Das Finanzgericht schloss sich dem an.

Der Bundesfinanzhof bestätigte hinsichtlich des Anteils der Leasingsonderzahlung, die auf die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte entfiel, dass diese Kosten durch die Entfernungspauschale in vollem Umfang abgegolten sind.

Hinsichtlich des Anteils der Leasingsonderzahlung, der auf die beruflichen Fahrten entfiel, ist dagegen zu differenzieren:

- Werden die Fahrtkosten nach den **pauschalen Kilometersätzen** (0,30 € je gefahrenem Kilometer) geltend gemacht, so sind mit diesen pauschalen Kilometersätzen sämtliche mit dem Betrieb des Fahrzeugs verbundenen Kosten abgegolten, sodass die Leasingsonderzahlung nicht weiter zu berücksichtigen ist.
- Werden die beruflichen Fahrten dagegen mit den **tatsächlichen Kosten** angesetzt, so ist die anteilige Leasingsonderzahlung zu berücksichtigen. Ob die Leasingsonderzahlung - bei Geltendmachung der tatsächlichen Pkw-Kosten - allerdings mit dem gesamten anteiligen Betrag oder nur mit dem entsprechenden AfA-Betrag Berücksichtigung findet, richtet sich danach, ob sie zu Anschaffungskosten führt oder nicht.

13 Aufwendungen für das Statusfeststellungsverfahren nach § 7a SGB IV sind Werbungskosten

Die Frage, ob eine sozialversicherungspflichtige Beschäftigung besteht, ist nicht immer einfach zu beantworten. Dies gilt insbesondere für Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH. Um insoweit Klarheit zu erlangen, kann eine Anfrage bei den Sozialversicherungsträgern erfolgen - ein sog. Statusfeststellungsverfahren. In einem solchen Verfahren wird über die Frage, ob Sozialversicherungspflicht besteht, endgültig entschieden. Nicht selten führt eine solche Anfrage dazu, dass für die Vergangenheit abgeführte Sozialversicherungsbeiträge wieder erstattet werden.

Die Verneinung der Sozialversicherungspflicht und damit der entsprechende Ausgang des Statusfeststellungsverfahrens ist für viele Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH interessant. Auf solche Verfahren haben sich bestimmte Beratungsgesellschaften spezialisiert. Im Streitfall, über den der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 6.5.2010 (Aktenzeichen VI R 25/09) entschieden hat, hatte der Steuerpflichtige ein solches Beratungsunternehmen beauftragt. Die Sozialversicherungspflicht wurde verneint, was auch zur Erstattung erheblicher Beträge aus den Vorjahren führte. Streitig war nun allerdings, ob der Steuerpflichtige die Kosten für die Beratung steuerlich geltend machen konnte. Die Finanzverwaltung lehnte dies ab. Der Bundesfinanzhof entschied dagegen zu Gunsten des Steuerpflichtigen für einen Werbungskostenabzug der aufgewendeten Beratungskosten für die Begleitung des Statusfeststellungsverfahrens.

Hinweis:

Allgemein weist der Bundesfinanzhof darauf hin, dass Kosten der Rechtsverfolgung, wie Beratungs-, Vertretungs- und Prozesskosten als Werbungskosten abzugsfähig sind, wenn der Gegenstand des Prozesses mit den Lohneinkünften zusammenhängt. So können Kosten aus bürgerlich-rechtlichen oder arbeitsrechtlichen Streitigkeiten bei den

Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit als Werbungskosten geltend gemacht werden. Gleiches gilt auch für Rechtsberatungskosten, so z.B. im Zusammenhang mit der Ausformulierung des Arbeitsvertrags.

14 DBA-Polen: Anwendung der Freistellungsmethode auf Vergütungen an Geschäftsführer polnischer Gesellschaften

Die Finanzverwaltung bestätigt (Schreiben des Bayerischen Landesamtes für Steuern vom 22.1.2010, Aktenzeichen S 1301.1.1-15/4 St 32), dass für Vergütungen an in Deutschland ansässige Geschäftsführer einer in Polen ansässigen Gesellschaft nach dem Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) das Besteuerungsrecht Polen zusteht und in Deutschland diese Einkünfte von der Besteuerung freigestellt sind. In Polen erfolgt die Besteuerung mittels 20 %iger Abgeltungsteuer, die die polnische Gesellschaft anmelden und abführen muss.

Hinweis:

Gerade in den Fällen, in denen die Geschäftsführer auch in Deutschland tätig sind und hierfür Bezüge erhalten, stellt diese Regelung eine Möglichkeit dar, über Vergütungen durch die polnische Gesellschaft eine günstige Steuerbelastung zu erreichen. Bedeutsam ist dies gerade bei mittelständischen Unternehmen, die in Polen eine Tochter-Kapitalgesellschaft haben.

15 Steuerliche Herstellungskostenuntergrenze beim Vorratsvermögen

Selbst hergestellte Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens sind sowohl in der Handels- als auch in der Steuerbilanz mit den Herstellungskosten anzusetzen. Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz hat insoweit eine **Angleichung zwischen Handels- und Steuerrecht** gebracht, als ab dem Jahresabschluss zum 31.12.2010 (bzw. bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Geschäftsjahr dem Jahresabschluss für das Geschäftsjahr 2010/2011) auch in der Handelsbilanz als Herstellungskosten mindestens die Material- und Fertigungseinzelkosten und daneben die Fertigungs- und Lohngemeinkosten angesetzt werden müssen.

Handelsrechtlich können daneben angemessene Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebes, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung bei der Berechnung der Herstellungskosten einbezogen werden. Die **Finanzverwaltung** vertritt nun die Auffassung, dass diese Kostenbestandteile steuerlich zwingend einbezogen werden müssen, was gegenüber dem bisherigen Recht zu einer **höheren Herstellungskostenuntergrenze** führt. Diese Auffassung wird in der Fachliteratur nahezu einhellig nicht geteilt. Dennoch hält die Finanzverwaltung daran fest, lässt aber aus Billigkeitsgründen zu, dass diese Kostenbestandteile bis zu einer Änderung der Einkommensteuer-Richtlinien noch außen vor gelassen werden können.

Im Überblick stellen sich die Bestandteile der Herstellungskosten nach Handels- und Steuerrecht wie folgt dar:

	Handelsrecht (nach BilMoG, ab 2010)	Steuerrecht
Einzelkosten der Fertigung: <ul style="list-style-type: none"> • Materialeinzelkosten (z.B. Rohstoffe, Einbauteile) • Fertigungseinzelkosten (z.B. Löhne und Lohnnebenkosten in der Fertigung beschäftigter Mitarbeiter) • Sondereinzelkosten der Fertigung (z.B. Modell, Spezialwerkzeuge) 	Pflicht	Pflicht
angemessene Teile der: <ul style="list-style-type: none"> • Materialgemeinkosten (z.B. Personal- und Raumkosten der Materialverwaltung/-lagerung) • Fertigungsgemeinkosten (z.B. Kosten für Werkstattverwaltung, Kraftanlagen) • durch die Fertigung verursachte Abschreibung 	Pflicht	Pflicht
angemessene, auf den Zeitraum der Herstellung entfallende Teile der Aufwendungen für: <ul style="list-style-type: none"> • die allgemeine Verwaltung (z.B. Geschäftsleitung, Personalbüro, Betriebsrat, Rechnungswesen) • die sozialen Einrichtungen des Betriebs • die freiwilligen sozialen Leistungen • die betriebliche Altersversorgung 	Wahlrecht	Pflicht (nach Ansicht Finanzverwaltung)

	Handelsrecht (nach BilMoG, ab 2010)	Steuerrecht
Vertriebskosten	Verbot	Verbot
Forschungskosten	Verbot	Verbot

Hinweis:

Die Herstellungskosten können im Regelfall nur anhand einer Kostenrechnung ermittelt werden. Gerade **mit der Umstellung auf das BilMoG ab 2010 ist eine Neuermittlung bzw. Neubewertung erforderlich**. Dies gilt zwar im Grundsatz erst für den Jahresabschluss zum 31.12.2010, jedoch sollten bereits jetzt die Auswirkungen geprüft werden.

Die angemessenen Gemeinkostenzuschläge sollten in regelmäßigen Abständen überprüft werden.

16 Berichtigung von umsatzsteuerlichen Rechnungen mit rückwirkender Wirkung möglich?

Zum Vorsteuerabzug berechtigten - unter den sonstigen Bedingungen - nur Rechnungen im umsatzsteuerlichen Sinne, die also alle nach dem Umsatzsteuergesetz geforderten Merkmale aufweisen. Jüngst hat auch der Bundesfinanzhof die **strengen Leitlinien der Finanzverwaltung hinsichtlich der Anforderungen an umsatzsteuerliche Rechnungen** in mehreren Urteilen bestätigt. Dies führt nun vielfach in steuerlichen Betriebsprüfungen dazu, dass der Vorsteuerabzug aus einzelnen Rechnungen, die diesen Anforderungen nicht gerecht wurden, verworfen wird. Der Leistungserbringer kann in diesen Fällen die Rechnung noch berichtigen oder die fehlenden Merkmale ergänzen. Nach bisherigem Verständnis können allerdings Mängel in einer umsatzsteuerlichen Rechnung nicht mit Wirkung für die Vergangenheit beseitigt werden. Der Vorsteuerabzug ist vielmehr erst in dem Zeitpunkt möglich, in dem die ergänzte oder berichtigte Rechnung vorliegt. Dies hat zur Folge, dass dann, wenn eine Rechnung z.B. im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung verworfen wird und erst später eine berichtigte bzw. ergänzte Rechnung beigebracht werden kann, für den Zwischenzeitraum Steuernachzahlungszinsen anfallen.

Nach dem **Urteil des Europäischen Gerichtshofs** vom 15.7.2010 (Rechtssache C-368/09) ist diese bisherige Rechtsauffassung nicht mit EU-Recht vereinbar. Vielmehr **kommt der Rechnungsberichtigung eine Rückwirkung zu**. Hinsichtlich der technischen Durchführung der Berichtigung hält es der EuGH für unschädlich, dass der leistende Unternehmer die zunächst erteilte Rechnung durch eine Gutschrift storniert und eine neue Rechnung ausstellt, wobei Stornogutschrift und neue Rechnung unter Verwendung unterschiedlicher Nummerierungen erteilt werden dürfen.

Hinweis:

Diese Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs zu einem Fall aus Ungarn gilt wegen des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems in der EU auch für Deutschland. Mit Spannung bleibt abzuwarten, wie die Finanzverwaltung auf dieses Urteil reagiert. In der Praxis würde eine Umsetzung der Leitlinien dieses Urteils zu **deutlichen Entlastungen** führen. Hervorzuheben ist allerdings, dass dieses Urteil eine **Vielzahl an Folgefragen** aufwirft, so z.B. bis zu welchem Zeitpunkt eine Rechnungsberichtigung möglich ist und wie die Fälle einer Rechnungsberichtigung von denen einer erstmaligen Erteilung einer Rechnung abzugrenzen sind, also welche Mindestanforderungen an die Rechnung zu stellen sind, damit eine Berichtigung in Frage kommt.

In der Praxis sollte nach wie vor eine sehr sorgfältige Kontrolle der Eingangsrechnungen erfolgen. Dies allein schon, weil eine Rechnungsberichtigung im Nachhinein nicht selten daran scheitert, dass der Vorlieferant nicht mehr greifbar ist. Vorläufig sollte diese Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs nur dann eingesetzt werden, wenn im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung Rechnungen nicht anerkannt werden und eine Rechnungsberichtigung mit deutlicher zeitlicher Verzögerung notwendig wird.

17 Steuerliche Geltendmachung eines Veräußerungsverlusts von unmittelbar zuvor geschenkten Anteilen an einer Kapitalgesellschaft

Werden Anteile an einer Kapitalgesellschaft bei wesentlicher Beteiligung zunächst verschenkt und unmittelbar darauf von dem Beschenkten mit steuerlich geltend gemachtem Verlust veräußert, liegt darin nach Ansicht des Finanzgerichts München (Urteil vom 15.12.2009, Aktenzeichen 2 K 2608/06) kein Gestaltungsmissbrauch zur Umgehung der Steuerpflicht vor. Das Finanzamt wollte den Veräußerungsvorgang dagegen steuerlich dem Schenker zurechnen.

Hinweis:

Das Urteil betrifft das Streitjahr 2001 und damit ist fraglich, ob dieses Ergebnis auch für die Neufassung des § 42 AO, welche ab 2008 anzuwenden ist, gilt. Dennoch zeigt dieser Fall, dass Gestaltungsmöglichkeiten bestehen, um

Wertminderungen in GmbH-Anteilen im Familienverbund steuerlich sinnvoll verwerten zu können. Im Einzelnen bedarf dies allerdings steuerlicher Beratung.

Auch ist zu beachten, dass die maßgebliche Vorschrift des Einkommensteuergesetzes für zwei Fälle eine Verlustverrechnung ausdrücklich ausschließt. Im Urteilsfall waren diese Fälle nicht gegeben, im Praxisfall muss insoweit aber eine individuelle Prüfung erfolgen.

18 Kein Vorsteuerabzug für Errichtung eines Schuppens bei bloßer Nutzung für eine auf dem Dach montierte Photovoltaikanlage

Der Betrieb einer Photovoltaikanlage, deren Strom in das öffentliche Netz eingespeist und nach dem Erneuerbare-Energie-Gesetz (EEG) vergütet wird, ist eine unternehmerische Tätigkeit, sodass aus dem Erwerb bzw. der Errichtung der Anlage die in den Rechnungen ausgewiesenen Vorsteuern geltend gemacht werden können.

Im Streitfall hatte der Steuerpflichtige extra einen Schuppen errichtet, um auf dessen Dach die Photovoltaikanlage zu montieren und begehrte den Vorsteuerabzug aus der in den Rechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuer für die Errichtung des Schuppens. Dies lehnte das Finanzgericht München mit Urteil vom 27.7.2009 (Aktenzeichen 14 K 1164/07) ab. Begründet wurde dies damit, dass der Schuppen selbst nicht unternehmerisch genutzt wird. Die Nutzung des Daches gehört nicht zu der für die unternehmerische Nutzung maßgeblichen bestimmungsgemäßen Verwendung des Gebäudes.

Hinweis:

Gegen dieses Urteil wurde beim Bundesfinanzhof die Revision eingelegt.

19 Grundstückstausch als Anschaffung

Wird ein Grundstück innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb veräußert, so unterliegt der Veräußerungsgewinn als privates Veräußerungsgeschäft der Einkommensteuer. Nach Ablauf der Zehnjahresfrist können Grundstücke im Privatvermögen - soweit kein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt - ohne Steuerbelastung veräußert werden. Für langfristige Investoren ist daher die Investition in Immobilien steuerlich durchaus sehr attraktiv, da Wertsteigerungen in der Substanz ohne Steuerbelastung vereinnahmt werden können.

Dass ein der Besteuerung unterliegendes privates Veräußerungsgeschäft aber auch unbeabsichtigt ausgelöst werden kann, zeigt der vom Bundesfinanzhof mit Urteil vom 13.4.2010 (Aktenzeichen IX R 36/09) entschiedene Fall.

Im Urteilsfall erwarben der Kläger und sein Bruder mit Schenkungsvertrag vom Dezember 1994 zu je einhalb von ihrem Vater ein 16 365 qm großes unbebautes Grundstück (Acker-Grünland und Waldfläche) im Wege der vorweggenommenen Erbfolge (Flur 2, Flurstück 001). Mit notariellem Kaufvertrag vom 2.7.1997 übertrugen der Kläger und sein Bruder das Grundstück als Ganzes auf die Stadt P, die sich verpflichtete, jedem von ihnen nach Vermessung der Grundstücksfläche ein ca. 700 qm großes Baugrundstück nach Wahl aus dem übertragenen Bestand entschädigungslos und ohne Bauauflage zurückzuübertragen. Zurückübertragene Mehr- oder Minderflächen sollten mit 50 DM je qm ausgeglichen werden. Der Kaufpreis berechnete sich wie folgt: Für eine ca. 4 700 qm große Teilfläche, die Bauland werden sollte, wurden 50 DM je qm angesetzt. Von dieser Fläche wurden 1 400 qm abgezogen und nicht in Ansatz gebracht. Dies entspricht einer Fläche, die als Baugrundstücke auf den Kläger und dessen Bruder zurückübertragen werden sollte. Für die ca. 11 665 qm große Restfläche wurde ein Kaufpreis von 15 DM je qm angesetzt. Der Kaufpreis wurde nach der Umschreibung des Eigentums fällig. Besitz, Nutzen und Lasten sollten auf die Stadt P mit dem Tag der Kaufpreiszahlung übergehen. Die Stadt P wurde als Eigentümerin des Grundstücks Flur 2, Flurstück 001 in das Grundbuch eingetragen.

Nachdem die Stadt P den relevanten Bebauungsplan beschlossen und die erworbenen Grundstücksflächen vermessen hatte, übertrug sie mit notariellem Vertrag vom 3.2.2003 dem Kläger das unbebaute Grundstück Flur 2, Flurstück 002 (zuvor Teil des Flurstücks 001) mit einer Fläche von 844 qm. Hinsichtlich der übertragenen Mehrfläche von 144 qm verpflichtete sich der Kläger zur Zahlung von 3 680,64 € (7 200 DM) als Ausgleichsbetrag. Dabei gingen die Beteiligten von einem Wert des übertragenen Grundstücks von 50 DM/25,56 € je qm aus.

Mit notariellem Vertrag vom 23.12.2003 verkaufte der Kläger das unbebaute Grundstück Flur 2, Flurstück 002 an die L GmbH für 83 000 €, wovon ihm am 30.12.2003 61 427 € als Teilzahlung gutgeschrieben wurden.

Das Finanzamt sah in der Veräußerung des Grundstücks an die L GmbH einen steuerpflichtigen Veräußerungsvorgang bereits am 2.7.1997 und setzte einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 60 000 € an. Dabei ging das FA von Anschaffungskosten in Höhe von 21 572,64 € aus. Mit Einspruch hiergegen machte der Kläger insbesondere Erwerbsaufwendungen von 15 391 € geltend. Im geänderten Einkommensteuerbescheid für 2003 (Streitjahr) berücksichtigte das Finanzamt einen Veräußerungsgewinn von 23 035 €. Der Bundesfinanzhof bestätigte diese Sichtweise.

Hinweis:

Um die Versteuerung eines privaten Veräußerungsgewinns zu vermeiden, hätte der Kläger die Zehnjahresfrist abwarten müssen. Daneben hätte ein privates Veräußerungsgeschäft auch dann vermieden werden könne, wenn dargelegt werden könnte, dass der Tausch zur Vermeidung einer Enteignung oder Umlegung durchgeführt wurde.

20 Eine fehlgeschlagene GmbH-Vorgesellschaft ist nicht körperschaftsteuerpflichtig

Mit Urteil vom 18.3.2010 (Aktenzeichen IV R 88/06, DStR 2010, 1072) hat der BFH entschieden, dass eine GmbH in Gründung nach der notariellen Beurkundung des Gesellschaftsvertrags (sog. GmbH-Vorgesellschaft), die später nicht als GmbH in das Handelsregister eingetragen wird, z.B. weil die Gründung aufgegeben wird oder scheitert, nicht körperschaftsteuerpflichtig ist. Die **Besteuerung** solcher GmbH-Vorgesellschaften erfolgt vielmehr nach dem Recht der Personengesellschaften bzw. des Einzelunternehmens, also unmittelbar **bei den beteiligten Gesellschaftern**.

Zur Begründung seiner Auffassung führt der BFH aus, dass das Körperschaftsteuerrecht hinsichtlich der Steuerpflicht an die zivilrechtliche Rechtsform anknüpft und die GmbH erst mit der Eintragung in das Handelsregister als juristische Person entsteht. Insbesondere weise die Vorgesellschaft auch Elemente einer Personenunternehmung auf. Die Gründer einer gescheiterten Vorgesellschaft haften nämlich - wie bei einem Personenunternehmen - unbeschränkt.

Im Zuge der Gründung einer GmbH müssen demnach aus gesellschaftsrechtlicher wie auch aus steuerlicher Sicht maximal drei Phasen unterschieden werden:

- **Vorgründungsgesellschaft** - erste Phase von der Aufnahme der Geschäftstätigkeit bis zum Abschluss des notariellen Gesellschaftsvertrags: Die Besteuerung dieser Vorgründungsgesellschaft erfolgt unabhängig von einer späteren Handelsregistereintragung immer nach dem Recht der Personengesellschaften bzw. des Einzelunternehmens. Die auf die Vorgründungsgesellschaft entfallenden positiven und negativen Einkünfte werden also niemals der späteren GmbH zugerechnet, sondern einheitlich und gesondert festgestellt und sodann anteilig den Gesellschaftern zugerechnet und bei diesen der Besteuerung unterworfen.
- **Vorgesellschaft** - zweite Phase vom Abschluss des notariellen Gesellschaftsvertrags bis zur Eintragung in das Handelsregister: Die Vorgesellschaft wird für die Einkommensbesteuerung mit allen Konsequenzen als Kapitalgesellschaft behandelt, sofern sie **später auch eingetragen** wird. So kann die später eingetragene Vorgesellschaft z.B. bereits verdeckte Gewinnausschüttungen bewirken. Ein von ihr erwirtschafteter Verlust ist bei der eingetragenen GmbH im Wege des Verlustvortrags abzugsfähig.
- **In das Handelsregister eingetragene GmbH** - Phase nach der Eintragung: Die eingetragene GmbH unterliegt als Kapitalgesellschaft der Körperschaftsteuer. Die Eintragung führt i.Ü. nicht zur Beendigung des laufenden Wirtschaftsjahrs, da die Vorgesellschaft und die eingetragene GmbH ein und dasselbe Körperschaftsteuersubjekt sind.

Hinweis:

Schon aus zivilrechtlichen Überlegungen (Haftungsbeschränkung!) ist Unternehmensgründern dringend zu empfehlen, den Geschäftsbetrieb nicht vor der notariellen Beurkundung des GmbH-Gesellschaftsvertrags aufzunehmen. Steuerlich würde eine frühere Geschäftstätigkeit zudem eine (zumindest zeitlich begrenzte) Besteuerung als Personengesellschaft nach sich ziehen. Besonderheiten ergäben sich in diesem Fall insbesondere für entstehende steuerliche Verluste.

Entscheidender Aspekt nach der notariellen Beurkundung des GmbH-Gesellschaftsvertrags ist dann die tatsächliche Eintragung in das Handelsregister. Erfolgt diese Eintragung, dann tritt eine "Rückwirkung" dergestalt ein, dass die Vorgesellschaft schon mit Wirkung vom Zeitpunkt des Abschlusses des notariellen Gesellschaftsvertrags an als körperschaftsteuerpflichtig zu behandeln ist. Zwischen der Vorgesellschaft und der eingetragenen GmbH besteht dann also grundsätzlich Identität. Scheitert die Eintragung hingegen (sog. "fehlgeschlagene Vorgesellschaft"), dann erfolgt die Besteuerung nach dem Recht der Personengesellschaften.

Zu beachten ist ferner, dass abweichend von der Körperschaftsteuerpflicht die Gewerbesteuerpflicht erst mit Beginn der nach außen gerichteten geschäftlichen Tätigkeit - spätestens mit Eintragung der GmbH in das Handelsregister - beginnt. Vor diesem Zeitpunkt anfallende Aufwendungen können gewerbesteuerlich nicht geltend gemacht werden.

21 Nachträgliche Anschaffungskosten bei Aufwendungen eines Arbeitnehmers aus einer für die Arbeitgeber-GmbH übernommenen Bürgschaft

§ 17 EStG erfasst Gewinne und Verluste insbesondere aus Veräußerungen von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft. Den Veräußerungsgewinn mindernde Anschaffungskosten sind auch durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste nachträgliche Anschaffungskosten, die z.B. dann vorliegen, wenn ein Gesellschafter zu Gunsten seiner GmbH eine Bürgschaft übernommen hat und daraus in Anspruch genommen wird.

Bislang ungeklärt war in diesem Zusammenhang die Frage der steuerlichen Würdigung, wenn nicht ein Gesellschafter bürgt, sondern ein Arbeitnehmer, der sich erst zukünftig wesentlich an der GmbH beteiligen will.

Zu dieser Problematik hat das FG Berlin-Brandenburg mit Urteil vom 16.3.2010 (Aktenzeichen 6 K 1328/05, DStZ 2010, 509) entschieden, dass es darauf ankommen soll, ob die angestrebte wesentliche Beteiligung auch zustande kommt. Scheitert die angestrebte wesentliche Beteiligung, so kann der Arbeitnehmer die späteren Aufwendungen aus der Inanspruchnahme aus der Bürgschaft weder nach § 17 EStG noch als Werbungskosten bei den Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit (oder gar bei den Einkünften aus Kapitalvermögen) steuerlich geltend machen.

Hinweis:

Die Übernahme einer Bürgschaft zu Gunsten des Arbeitgebers bedarf also in jedem Fall einer sorgfältigen steuerlichen Beratung. Ansonsten besteht die Gefahr, dass bei einer Inanspruchnahme des Bürgen dieser Vermögensverlust steuerlich nicht geltend gemacht werden kann.

22 Disquotale Einlage in GmbH keine Schenkung an Mitgesellschafter

Der Schenkungsteuer unterliegt als Schenkung unter Lebenden jede Zuwendung, soweit der Beschenkte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Erforderlich ist hierfür eine Vermögensminderung auf Seiten des Zuwendenden (Schenkers) und eine Vermögenmehrung auf Seiten des Beschenkten. Der Gegenstand der Schenkung richtet sich dabei nach dem bürgerlichen Recht, sodass es nach Auffassung des Bundesfinanzhofs ausschließlich auf die Zivilrechtslage ankommt und nicht etwa darauf, wem nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise Vermögen oder Einkommen zuzurechnen ist.

Auf dieser Grundlage hat der BFH mit Urteil vom 9.12.2009 (Aktenzeichen II R 28/08, BStBl II 2010, 566) die Frage entschieden, ob eine disquotale Einlage in eine GmbH eine Schenkung an die Mitgesellschafter darstellt. Unter disquotaler Einlage ist ein Vorgang zu verstehen, bei der ein GmbH-Gesellschafter Vermögen in die GmbH einbringt, ohne eine dessen Wert entsprechende Gegenleistung in Form von Gesellschaftsanteilen zu erhalten. Daher ist zwingende Folge einer solchen disquotalen Einlage, dass sich der Wert der GmbH-Beteiligung insgesamt erhöht, und zwar auch zu Gunsten der übrigen (nicht einbringenden) Gesellschafter.

Im Urteilsfall waren Gesellschafter der GmbH neben weiteren Personen die Eheleute E. Mit notariellem Beschluss erfolgte nun eine Erhöhung des Stammkapitals, wobei die zwei neu geschaffenen Einlagen ausschließlich vom Ehemann E und einer weiteren Person übernommen und durch die Einbringung von anderen GmbH-Anteilen (Sacheinlage) erbracht wurden. Weil der Wert der Sacheinlage höher war als die Kapitalerhöhung, erhöhte sich der Wert der GmbH-Anteile. Das Finanzamt sah in der Werterhöhung der GmbH-Anteile von der Ehefrau des E eine Schenkung des Ehemanns an die Ehefrau und wollte diese der Schenkungsteuer unterwerfen.

In dieser Werterhöhung ist dagegen nach Auffassung des Bundesfinanzhofs (gegen die Auffassung der Finanzverwaltung) keine freigiebige Zuwendung des einbringenden Gesellschafters an den anderen Gesellschafter zu sehen, d.h. es liegt kein schenkungsteuerpflichtiger Sachverhalt vor. Da das Gesellschaftsvermögen der GmbH eigenständig sei, komme es letztendlich nicht zu einer zivilrechtlichen Vermögensverschiebung zwischen den Gesellschaftern.

Hinweis:

Mit diesem Urteil eröffnet der BFH weitreichende Gestaltungsmöglichkeiten hinsichtlich der steuerneutralen Übertragung von Vermögen. Daher ist damit zu rechnen, dass die Finanzverwaltung dieses Urteil mit einem sog. Nichtanwendungserlass belegen, d.h. es nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus anwenden wird. Insoweit muss die Reaktion der Finanzverwaltung beobachtet werden.

Im Übrigen muss differenziert werden: Die Gestaltungsmöglichkeiten bestehen nur für disquotale Einlagen in Kapitalgesellschaften, denn disquotale Einlagen in Personengesellschaften führen nach Auffassung des Bundesfinanzhofs zu einer steuerlich relevanten Bereicherung der Mitgesellschafter.

23 Keine körperschaftsteuerliche Organschaft bei nur zeitweiliger finanzieller Eingliederung

Die Anerkennung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft ist an strenge formale Voraussetzungen gebunden. Dazu zählt auch das Erfordernis der finanziellen Eingliederung. Dies hat das Sächsische FG mit seinem jüngst veröffentlichten Urteil vom 26.8.2009 (Aktenzeichen 6 K 2295/06, DStZ 2010, 508) hervorgehoben. Es stellte fest, dass die Anerkennung der Organschaft eine ununterbrochene finanzielle Eingliederung der Organ-GmbH in den Organträger seit Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft voraussetze. Dabei stellt die finanzielle Eingliederung auf die Mehrheit der Stimmrechte ab und soll gewährleisten, dass der Organträger in den im regelmäßigen Geschäftsverkehr auftretenden Fragen seinen Willen durchsetzen kann.

Die Besonderheit im Streitfall lag darin, dass die Organ-GmbH im April eines Wirtschaftsjahres durch Ausgliederung aus der Mutter-GmbH (Organträger) entstanden war - und zwar mit steuerlich zulässiger Rückwirkung zum 1.1. des Wirtschaftsjahres. Diese steuerliche Rückwirkung erkannte das Sächsische FG für Zwecke der Organschaft nicht an, da der Organträger zwischen Januar und April keinen Einfluss auf die geschäftlichen Fragen der Organ-GmbH nehmen konnte. Die Organ-GmbH bestand nämlich zu Beginn des Wirtschaftsjahrs am 1.1. noch nicht als eigenständige Kapitalgesellschaft.

Hinweis:

Gegen dieses Urteil ist nun die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig. Bis zur Entscheidung des Bundesfinanzhofs ist für Zwecke der Organschaft das Erfordernis der vom Beginn des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft an bestehenden "ununterbrochenen Beteiligung" sehr eng auszulegen. Dies ist insbesondere bei Umwandlungsvorgängen von besonderer Bedeutung.

24 Organschaft: Ausgleichszahlungen an außenstehende Anteilseigner

Die steuerliche Anerkennung einer Organschaft setzt auch den Abschluss eines **Gewinnabführungsvertrags** voraus, mit dem sich die Organ-Kapitalgesellschaft zur Abführung ihres gesamten Gewinns an den Organträger verpflichtet. Soweit nun aber an der Organ-Kapitalgesellschaft weitere Gesellschafter beteiligt sind (sog. außenstehende Gesellschafter), sind diesen nach § 304 Abs. 2 AktG Ausgleichszahlungen zu leisten. Als fester Ausgleich ist mindestens der Betrag zuzusichern, den der außenstehende Gesellschafter nach der bisherigen Ertragslage und den künftigen Ertragsaussichten der Gesellschaft als durchschnittlichen Gewinnanteil erhalten hätte.

Darüber hinausgehende (feste oder variable) Ausgleichszahlungen sind zwar zivilrechtlich zulässig, werden aber bislang vom BFH steuerrechtlich nicht anerkannt. Denn der BFH hat mit Urteil vom 4.3.2009 (Aktenzeichen I R 1/08, BStBl II 2010, 407) entschieden, dass eine zusätzliche variable Ausgleichszahlung der Anerkennung eines Gewinnabführungsvertrags und damit der Anerkennung der Organschaft insgesamt entgegensteht.

Dazu hat nun das Bundesministerium der Finanzen zu Gunsten der Steuerpflichtigen mit Schreiben vom 20.4.2010 (BStBl I 2010, 372) ausgeführt, dass diese Rechtsprechungsgrundsätze nicht allgemein anzuwenden sind. Vielmehr erkennt die Finanzverwaltung variable Ausgleichszahlungen auch weiterhin an.

Hinweis:

In der Praxis besteht daher keine Veranlassung, etwaige Vereinbarungen über Ausgleichszahlungen anzupassen. Unverändert von entscheidender Bedeutung ist aber, dass der feste Betrag der Ausgleichszahlung den Mindestausgleich nach § 304 Abs. 2 AktG nicht unterschreitet. Im Einzelfall sollte dringend steuerlicher Rat eingeholt werden, um bestehende Verträge zu überprüfen bzw. neue Gewinnabführungsverträge auszuformulieren.

25 Zufluss der Tantiemeforderung eines beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers

Eine für beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer (regelmäßig bei einer Beteiligungsquote von über 50 %) wichtige Entscheidung betreffend einen Gehaltsverzicht bzw. eine Gehaltsumwandlung hat das FG Nürnberg mit Urteil vom 12.11.2009 (Aktenzeichen 4 K 1570/2008, EFG 2010, 801) getroffen.

Danach ist bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern der Zufluss eines Vermögensvorteils nicht erst im Zeitpunkt der Gutschrift auf dem Konto des Gesellschafters, sondern bereits im Zeitpunkt der Fälligkeit der Forderung anzunehmen. Denn ein beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer hat es regelmäßig in der Hand, sich geschuldete Beiträge auszahlen zu lassen. Insoweit entsteht der Anspruch auf eine "Gewinntantieme" grundsätzlich mit dem Ende des Geschäftsjahrs und wird mit Feststellung des Jahresabschlusses fällig. Diese Zuflussregel gilt dann, wenn der Anspruch eindeutig, unbestritten und fällig ist und sich gegen eine zahlungsfähige Gesellschaft richtet.

Verzichtet nun ein beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer nach Feststellung des Jahresabschlusses auf seine Tantieme oder wandelt er diese in Anwartschaften auf Versorgungsleistungen um, so fällt gleichwohl Lohnsteuer an, weil der Zufluss der Tantieme bereits mit Fälligkeit anzunehmen ist, der Gesellschafter also über eine bereits bestehende Forderung gegen die Gesellschaft verfügt hat.

Hinweis:

Betreffend die beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer ist anlässlich dieser Rechtsprechung ganz allgemein darauf hinzuweisen, dass vertragliche Vereinbarungen zwischen diesen und ihrer GmbH zwar im Grundsatz anerkannt werden, dass dies aber nur für Vereinbarungen gilt, die im Vorhinein getroffen werden. So ist z.B. in Krisenzeiten der nachträgliche Gehaltsverzicht eines beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers unter steuerlichen Gesichtspunkten nicht hilfreich; hilfreich wäre allein eine Gehaltsreduzierung für die Zukunft.

Gegen die vorliegende Entscheidung des Finanzgerichts ist beim BFH die Revision unter dem Aktenzeichen VI R 66/09 anhängig, sodass die weitere Entwicklung abzuwarten ist. Der Vollständigkeit halber ist noch anzumerken, dass dann, wenn - wie im Urteils Sachverhalt - mit Fälligkeit der Tantieme der Lohnsteuerabzug und die Lohnsteuerabführung nicht erfolgt, die GmbH als Haftungsschuldner in Anspruch genommen werden kann.

26 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

a) Angemessenheit von Geschäftsführervergütungen - Erstattung von Einkommensteuernachzahlungen

Mit Beschluss vom 17.2.2010 (Aktenzeichen I R 79/08, DB 2010, 1432) hat der BFH seine bisherige Rechtsprechung fortgeführt, wonach bei der Prüfung der Angemessenheit der Geschäftsführer-Gehälter einer GmbH die Gesamtausstattung des Gesellschafter-Geschäftsführers auf einen **betriebsexternen Fremdvergleich** (Gehaltsstrukturuntersuchung unter Berücksichtigung einer Bandbreitenbetrachtung) abgestellt werden kann. Hinsichtlich der Bandbreite bestätigt der BFH seine bisherige Auffassung,

- dass der angemessene Betrag der Gesamtausstattung im Einzelfall durch Schätzung zu ermitteln ist,
- dass sich der Bereich des Angemessenen auf eine gewisse Bandbreite erstreckt und
- dass unangemessen im Sinne einer vGA nur die Bezüge sind, die den oberen Rand dieser Bandbreite übersteigen.

Hinweis:

Als maßgebende Kriterien bei der Schätzung der angemessenen Gesamtausstattung sind aus der älteren Rechtsprechung abzuleiten: Art und Umfang der Tätigkeit, Risikobereitschaft, Verhältnis des Geschäftsführergehalts zum Gesamtgewinn, Umsatz, Gewinn, Umsatzentwicklung, Gewinnaussichten, Umfang des Kundenkreises und Anzahl der Mitarbeiter.

Von allgemeinem Interesse sollten zudem die folgenden beiden Aspekte des Streitfalls sein:

- Der Gesellschafter-Geschäftsführer hatte mit seiner GmbH eine gesonderte "**Know-how-Vergütung**" für die Überlassung der Geschäftsidee vereinbart und auch erhalten. Diese Zahlungen hat das FG aus der Angemessenheitsprüfung ausdrücklich ausgesondert und nicht als vGA qualifiziert. Es ist aber davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung - wie schon im Streitfall - derartige Vergütungen auch zukünftig nicht anerkennen wird.
- Die GmbH hatte dem Gesellschafter-Geschäftsführer zudem dessen **Einkommensteuer-Nachzahlungen auf Grund der Nachversteuerung der "Know-how-Vergütung" erstattet**. Die zusätzliche Einkommensteuerbelastung des Gesellschafters war auf die Anpassung des Vertrages über die "Know-how-Vergütung" zurückzuführen. Der BFH führt aber ausdrücklich aus, dass es nicht fremdüblich ist, wenn dem als Vertragspartner der Kapitalgesellschaft auftretenden Gesellschafter-Geschäftsführer das Risiko einer steuerrechtlichen Anerkennung einer Vereinbarung durch einen Ausgleich von nachträglich entstandenen Einkommensteuerschulden abgenommen wird. Eine solche Erstattung der Einkommensteuer ist nach Auffassung des Bundesfinanzhofs als vGA anzusehen.

b) Keine Rückstellung für Pensionsleistungen in Abhängigkeit von künftigen gewinnabhängigen Bezügen

Die Zusage von Pensionsleistungen gegenüber dem Gesellschafter-Geschäftsführer zählt zum gängigen Instrumentarium der steuerlichen Gestaltung, da in den Wirtschaftsjahren der Ansammlung der Rückstellung eine steuermindernde Wirkung eintritt und die Versteuerung beim Gesellschafter erst mit Bezug der Pensionsleistungen erfolgt.

Zur Höhe einer steuerlich anzuerkennenden Pensionsrückstellung hat der BFH mit Urteil vom 3.3.2010 (Aktenzeichen I R 31/09, HFR 2010, 577) Stellung genommen. Im Streitfall war eine Pensionszusage erteilt worden, wonach dem Gesellschafter-Geschäftsführer 70 % der Bezüge des Jahres vor seiner Pensionierung zustehen sollten. Zudem sollte sich die Pension in dem Umfang erhöhen oder vermindern, in dem die Gehälter der aktiven Gesellschafter-Geschäftsführer eine Änderung erfahren. Da den Gesellschafter-Geschäftsführern auch eine Gewinnantanteile zugesagt war, wurde diese von der GmbH auch bei der Rückstellungsberechnung einbezogen.

Finanzverwaltung und BFH erkannten im Ergebnis keine gewinnmindernde Rückstellungsbildung an, weil Pensionsrückstellungen nur insoweit zulässig sind, wie die Zusage keine Abhängigkeit von künftigen gewinnabhängigen Bezügen vorsieht.

Hinweis:

Die Formulierung einer Pensionszusage ist also im jeweiligen Einzelfall genau zu prüfen; ggf. ist fachlicher Rat unverzichtbar.

c) VGA durch Veräußerung eigener Anteile zum Buchwert an Gesellschafter

Mit Beschluss vom 3.3.2010 (Aktenzeichen I B 102/09, BFH/NV 2010, 1131) hat der BFH seine bisherige Rechtsprechung (Beschluss vom 3.3.2009, Aktenzeichen I B 51/08, DStZ 2009, 627) fortgeführt, wonach die zum Nennwert erfolgende **Veräußerung eigener Anteile** durch die GmbH an ihre Gesellschafter eine vGA darstellt. Zur Begründung führt der BFH aus, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer die eigenen Anteile der GmbH "gewinnbringend an Dritte" veräußert hätte.

Hinweis:

Die Veräußerung eigener Anteile hat nach der ständigen Rechtsprechung grundsätzlich zum gemeinen Wert zu erfolgen. Im Zweifelsfall sollte der Wert der Anteile durch ein ordentliches Bewertungsgutachten ermittelt werden.

27 Notwendigkeit der Regelung der Unternehmensnachfolge

Regelmäßig besteht der Wunsch, dass das erarbeitete Vermögen, sei dies Unternehmensvermögen oder Immobilienbesitz, in der Familie verbleibt. Gerade bei Unternehmensvermögen ist eine **Unternehmensnachfolgeplanung notwendig**. Dabei sind verschiedenste Aspekte zu berücksichtigen:

- Sicherzustellen ist ein nahtloser Übergang der **Unternehmensführung**. Dies betrifft sowohl den operativen Bereich, also die Geschäftsführung, als auch die strategische Unternehmensführung. Ob die Juniorgeneration zum Eintritt in die Geschäftsführung bereit und in der Lage ist, muss im Einzelfall sorgfältig geprüft werden. Ansonsten ist auch eine Fremdgeschäftsführung in Erwägung zu ziehen. Im Bereich der gesellschaftsrechtlichen Einflussnahme müssen gerade bei größeren Familien und entsprechend vielen Gesellschaftern bestimmte Strukturen geschaffen werden, um eine effiziente Führung zu ermöglichen. So kann z.B. ein Beirat oder die Errichtung einer Holdinggesellschaft in Betracht gezogen werden.
- Der Übergang des Unternehmensvermögens auf die nächste Generation löst regelmäßige **Liquiditätsbelastungen** aus. Wesentliche Gefahrenpunkte sind Pflichtteils- und Zugewinnausgleichsansprüche, Ausgleichszahlungen an weichende oder verzichtende Erben, Vermächtnisse und die aus der Unternehmensnachfolge resultierende Steuerbelastung. Gerade letzterer Aspekt bedarf einer sorgfältigen Planung.
- Nicht zu unterschätzen sind die **psychologischen Aspekte** der Unternehmensnachfolge. An erster Stelle sollte die Streitvermeidung stehen. Konfliktpotenziale im Unternehmen und in der Familie sollten durch eine klare Erbfolgeplanung vermieden werden.

Hinweis:

Gerade das Letztgenannte ist in der Praxis von besonderer Bedeutung. Vielfach ist die Nachfolgeregelung in erster Linie eine menschliche und erst in zweiter Linie eine betriebswirtschaftliche oder juristische Aufgabe. Zur Lösung dieser Problematik kann oftmals ein erfahrener Berater, der als neutraler Dritter diese Fragen angeht, maßgeblich beitragen.

28 Gestaltungsmöglichkeit durch Übertragung von Familienvermögen gegen Versorgungsleistungen

Ein **gängiges Instrument der vorweggenommenen Erbfolge** ist die Übertragung von Vermögen gegen wiederkehrende Leistungen. Hiermit können **verschiedene Ziele erreicht werden**:

- Das Vermögen wird frühzeitig auf die nächste Generation übertragen, womit diese für eine Fortführung des Betriebes gewonnen werden kann, und
- dem Übertragenden verbleibt eine ausreichende Einkommensquelle.

Dabei ist hinsichtlich der steuerlichen Wirkungen zwischen drei Arten von Gegenleistungen im Zuge der Vermögensübertragung zu unterscheiden:

1. **Versorgungsleistungen**: Die steuerliche Besonderheit dieser Vermögensübertragungen besteht darin, dass diese trotz der Vereinbarung der Rentenzahlungen als ein unentgeltlicher Vorgang angesehen wird, sodass der Übertragende keinen Veräußerungsgewinn zu versteuern hat und der Übernehmende die steuerlichen Buchwerte fortführt. Im Ergebnis wird damit die Besteuerung bislang gebildeter Wertsteigerungen hinausgeschoben. Die laufenden Rentenzahlungen sind beim Zahlenden steuerlich in voller Höhe als Sonderausgaben abzugsfähig, müssen beim Empfänger andererseits als sonstige Einkünfte versteuert

werden. Dennoch ist dies vielfach vorteilhaft, da der Übertragende nach der Vermögensübertragung oftmals einen niedrigeren Steuersatz hat als der die Rente zahlende Übernehmer des Vermögens.

2. **Unterhaltsleistungen:** Liegen ganz ausnahmsweise Unterhaltsleistungen (Zuwendungen) vor, so dürfen diese steuerlich nicht abgezogen werden, sind aber auch beim Empfänger steuerlich unbeachtlich.
3. Wiederkehrende Leistungen im Austausch mit einer **Gegenleistung:** In diesem Fall liegt eine entgeltliche oder teilentgeltliche Vermögensübertragung vor. Entgelt ist der Barwert der wiederkehrenden Leistungen. Beim Übertragenden entsteht - soweit es sich um steuergebundenes Vermögen handelt - ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn. Beim Übernehmer ergibt sich ein entsprechender Anschaffungsvorgang, sodass bei steuerrelevantem Vermögen, wie z.B. fremd vermieteten Immobilien auch eine erhöhte Abschreibungsbemessungsgrundlage gegeben ist.

In vielen Fällen wird eine **Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen** angestrebt. Voraussetzung ist, dass der Übernehmende ein besonderes Interesse an der Versorgung des Übergebers hat. Dies wird insbesondere dann angenommen, wenn der Übernehmende ein Abkömmling des Übergebers oder ein gesetzlich erbberechtigter Verwandter ist. In diesen Fällen wird grundsätzlich angenommen, dass sich die Höhe der wiederkehrenden Leistungen nicht nach dem Wert des übertragenen Vermögens, sondern nach dem Versorgungsbedürfnis des Berechtigten und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Verpflichteten bemisst. Mithin liegt dann - wenigstens teilweise - eine unentgeltliche Zuwendung vor.

Hinweis:

Das Instrument der Vermögensübergabe gegen Versorgungszusagen bietet in vielen Fällen **ganz erhebliche Steuervorteile**, ist aber an sehr enge Voraussetzungen geknüpft. Deshalb ist eine steuerliche Beratung dringend anzuraten.

Die engen Voraussetzungen für die steuerlich begünstigte Übertragung und die damit einhergehenden Risiken hinsichtlich der steuerlichen Einordnung machen es sinnvoll, vorsorglich in den Übergabeverträgen eine **Steuerklausel** zu vereinbaren, in der eine bestimmte steuerliche Folge unterstellt wird (z.B. vollumfänglicher Sonderausgabenabzug einerseits und Besteuerung als laufende Rentenzahlungen andererseits) und ein angemessener Ausgleich erfolgen soll, wenn sich die Steuerbelastung durch anderweitige Beurteilung verändert.

Die **Finanzverwaltung** hat den einschlägigen Erlass zu den Voraussetzungen für die Anerkennung von begünstigten Versorgungsleistungen und deren Rechtsfolgen mit Schreiben vom 11.3.2010 (Aktenzeichen IV C 3 - S 2221/09/10004, Dok. 2010/0188949, BStBl I 2010, 227) aktualisiert. Insbesondere wurden die zwischenzeitlichen Gesetzesänderungen berücksichtigt. Dieser sog. **4. Rentenerlass** nimmt zu wichtigen Zweifelsfragen Stellung und hat in der Praxis eine äußerst hohe Bedeutung.

29 Begünstigte Wirtschaftseinheiten

a) Einschränkung auf unternehmerisches Vermögen

Eine Versorgungsleistung in diesem Sinne wird von der Finanzverwaltung nur dann anerkannt, wenn eine **ausreichend ertragbringende Wirtschaftseinheit** übertragen wird. Nach früherem Recht konnten diese Wirtschaftseinheit neben Unternehmensvermögen auch Immobilien, Wertpapierdepots und dergleichen sein. Mit Wirkung ab dem 1.1.2008 hat der Gesetzgeber das Recht der Versorgungsleistung nun aber **auf unternehmerisches Vermögen begrenzt**.

Der **Anwendungsbereich der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen** erstreckt sich im Überblick - zu Details vgl. die folgenden Gliederungspunkte - auf die Übergabe folgenden Vermögens:

- Betrieb oder Teilbetrieb,
- Anteile an gewerblichen, freiberuflichen oder land- und forstwirtschaftlich tätigen Personengesellschaften und ggf. auch Teile von solchen Gesellschaftsanteilen,
- Anteile an GmbH, wenn mindestens ein 50 %iger GmbH-Anteil übergeben wird, der Übertragende Geschäftsführer der GmbH war und der Übernehmer diese Tätigkeit fortsetzt.

In diesen Fällen, wenn der Betrieb, Teilbetrieb oder die GmbH vom Übernehmer tatsächlich fortgeführt wird, besteht die widerlegbare Vermutung, dass es sich um ausreichend ertragbringendes Vermögen handelt.

b) Begünstigter Betrieb bzw. Teilbetrieb

Zunächst ist die Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs begünstigt, sofern in diesem eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt wird.

Hinweis:

Von einem Teilbetrieb wird dann gesprochen, wenn ein abgrenzbarer, selbständig lebensfähiger Teilbereich vorliegt. Diese rein steuerliche Abgrenzung sollte nur unter Zuhilfenahme einer steuerlichen Beratung vorgenommen werden.

c) Begünstigte Mitunternehmeranteile

Begünstigt sind Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit der Übertragung eines sog. Mitunternehmeranteils. Dies liegt bei einer Beteiligung an einer Personengesellschaft vor, bei der der Gesellschafter auf Grund seines unternehmerischen Risikos und seiner Einflussmöglichkeiten steuerlich als Mitunternehmer angesehen wird. Erfasst werden grundsätzlich sowohl Mitunternehmeranteile an land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen als auch an freiberuflich tätigen Gesellschaften.

Hinweis:

Ebenfalls begünstigt ist die Übertragung eines **Teils eines Mitunternehmeranteils**. Soweit sog. steuerliches Sonderbetriebsvermögen vorliegt, also z.B. ein im Eigentum des Gesellschafters stehendes Grundstück, welches der Gesellschaft zur Nutzung überlassen wird, muss dieses anteilig mitübertragen werden. Besteht steuerliches Sonderbetriebsvermögen, so kann dies erhebliche Steuerrisiken verursachen, sodass vor der Übertragung dringend eine steuerliche Beratung erfolgen sollte.

Der Übertragung eines Mitunternehmeranteils steht die unentgeltliche **Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen** (was zur Gründung einer Personengesellschaft führt) gleich, sodass auch dieser Vorgang begünstigt sein kann.

Soweit aus dem Einzelunternehmen oder der Personengesellschaft gewerbliche Einkünfte bezogen werden, liegt allerdings nur dann begünstigtes Vermögen vor, wenn eine **gewerbliche Tätigkeit** ausgeübt wird. Nicht begünstigt sind rein vermögensverwaltend tätige Personengesellschaften. Auch nicht ausreichend ist eine gewerbliche "Prägung", also eine vermögensverwaltende GmbH & Co. KG, auch wenn diese einkommensteuerlich gewerbliche Einkünfte vermittelt.

Hinweis:

Wird nur eine **vermögensverwaltende Tätigkeit** ausgeübt, so kann begünstigtes Vermögen ggf. durch einen Formwechsel in eine GmbH geschaffen werden - jedenfalls soweit die unten dargestellten Begünstigungsvoraussetzungen für die Übertragung von GmbH-Anteilen gegeben sind.

d) Begünstigte GmbH-Beteiligung

Daneben kann im Grundsatz die Übertragung von GmbH-Anteilen (einschließlich Anteilen an einer Unternehmergesellschaft oder einer der GmbH vergleichbaren Rechtsform eines anderen EU- oder EWR-Staates - nicht dagegen Anteile an einer Aktiengesellschaft) begünstigt sein. Insoweit bestehen aber ganz deutliche Einschränkungen. Voraussetzung für die begünstigte Übertragung ist,

- dass die Übertragung einer **mindestens 50 %igen Beteiligung** erfolgt und
- dass der Übertragende als **Geschäftsführer** tätig war, seine Geschäftsführertätigkeit aufgibt und der Übernehmer diese nach der Übertragung übernimmt.

Hinweis:

Bei der Übertragung von GmbH-Anteilen ist **unerheblich, ob die GmbH eine gewerbliche Tätigkeit ausübt**. Begünstigt ist unter den obigen Voraussetzungen vielmehr auch die Übertragung von Anteilen an einer vermögensverwaltenden GmbH. Somit kann Immobilien- oder Kapitalvermögen in eine GmbH eingebracht werden und die Anteile dann Gegenstand einer begünstigten Vermögensübertragung sein. Allerdings müssen die weiteren steuerlichen Folgen der Übertragung des Vermögens in die GmbH, wie die Gewerbesteuerpflicht und die Nichtanwendung der Abgeltungsteuer auf die Erträge aus dem Vermögen der GmbH bedacht werden. Daneben sind Gewinne aus Immobilienverkäufen einer GmbH unabhängig von der Haltedauer steuerpflichtig.

Begünstigt sind auch **Teilanteilsübertragungen**, wenn im Rahmen der gleichen Übertragung die 50 %-Hürde erreicht wird. Nicht begünstigt ist dagegen, wenn ein Erwerber in der Vergangenheit z.B. einen 30 %igen Anteil erhalten hat und dieser nun auf 50 % aufgestockt wird, da die Finanzverwaltung jeden Übertragungsvorgang einzeln betrachtet. Stufenweise vorgenommene Übertragungen werden somit nicht begünstigt.

Beispiel:

Sachverhalt: Vater V ist alleiniger Anteilseigner einer GmbH. Im Jahr 01 überträgt dieser gegen eine lebenslange Rente einen Anteil von 30 % auf die Tochter. Im Jahr 03 wird ein weiterer Anteil über 30 % gegen Rentenzusage auf die Tochter übertragen.

Lösung: Die Übertragungen im Jahr 01 und im Jahr 03 sind separat zu betrachten. Keiner der beiden Übertragungsvorgänge erfüllt die Bedingung, dass mindestens ein 50 %-Anteil übertragen wird. Damit liegt in beiden Fällen kein begünstigter Übertragungsvorgang vor.

Auch die Zusammenrechnung der Anteile von mehreren Zuwendenden wird nicht akzeptiert.

Beispiel:

Sachverhalt: An einer GmbH sind die Ehegatten V und M zu je 50 % beteiligt. Diese übertragen jeweils gegen Versorgungszusage einen Anteil von 25 % auf den Sohn.

Lösung: Der Sohn erhält zwar insgesamt eine 50 %ige Beteiligung, da die Übertragungsvorgänge nicht zusammen, sondern getrennt betrachtet werden, liegt aber keine begünstigte Übertragung vor.

Hinweis:

Die Mindestbeteiligungsquote ist eine wesentliche Hürde, welche besonderer Beachtung bedarf. Im Einzelfall können **Gestaltungen** helfen, um diese Hürde zu überwinden. So reicht es in der Regel aus, wenn der nicht 50 % erreichende Anteil in einer anderen begünstigten Einheit wie einer GmbH gehalten wird, deren Anteile dann übertragen werden.

Hinsichtlich der Fortführung der **Geschäftsführertätigkeit** durch den Übernehmer erkennt es die Finanzverwaltung an, wenn er bereits vor der Übertragung Geschäftsführer der Gesellschaft war. Dies kommt der Praxis entgegen, da sich der Übernehmer regelmäßig zunächst als Geschäftsführer "bewähren" muss, bevor eine Übertragung erfolgt. Allerdings muss der Übergeber seine bisherige Geschäftsführungstätigkeit zwingend vollständig aufgeben.

Hinweis:

Die Finanzverwaltung lässt es allerdings zu, wenn der Übergeber nach der Anteilsübergabe für die GmbH "in anderer Weise als der eines Geschäftsführers tätig" bleibt. Möglich ist damit eine einfache Angestelltentätigkeit oder auch die Tätigkeit als Berater.

Gleichsam bedarf es der dauernden Geschäftsführertätigkeit des Übernehmers für die Gesellschaft, damit die Finanzverwaltung die Abzugsfähigkeit der geleisteten Versorgungszahlungen als Sonderausgaben beim Übernehmer dauerhaft anerkennt.

Hinweis:

Ausreichend dürfte sein, dass der Übernehmer zum Geschäftsführer bestellt ist. Unmaßgeblich ist hingegen, ob dieser für seine Tätigkeit ein Gehalt bezieht.

Werden GmbH-Anteile übertragen, ohne dass die strengen Voraussetzungen erreicht werden, so liegt ein entgeltliches Rechtsgeschäft vor. D.h. der Übertragende realisiert einen zu versteuernden Gewinn aus der Übertragung der Anteile, wobei als Veräußerungserlös der Barwert der Versorgungsleistungen angesetzt werden dürfte. Die Rentenzahlungen wären dann als steuerlich unbeachtliche Unterhaltsleistungen einzustufen.

Hinweis:

Welche Steuerzahlungen sich bei Annahme eines entgeltlichen Geschäfts ergeben, kann nur für den Einzelfall ermittelt werden.

e) Übertragung von anderem Vermögen (Privatvermögen)

Konsequenz der Neuregelungen ab 1.1.2008 ist, dass aus dem Anwendungsbereich der steuerbegünstigten Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen die **Übergabe von Immobilienvermögen und von Kapitalvermögen** des Privatvermögens herausgefallen ist. Wird solches Vermögen gegen Vereinbarung einer lebenslänglichen Rentenzahlung übergeben, so liegt für den **Übernehmer** ein Anschaffungsvorgang vor. Die Rentenzahlungen sind steuerlich unbeachtliche Unterhaltsleistungen. Der enthaltene Zinsanteil kann als Werbungskosten steuerlich abzugsfähig sein, so z.B. bei der Übertragung einer vermieteten Immobilie.

Auf Seiten des **Übergebers** führt die Übergabe nicht begünstigten Vermögens, wie bei nicht selbst genutzten Immobilien innerhalb von zehn Jahren nach der Anschaffung und bei wesentlichen GmbH-Beteiligungen zu einem Veräußerungsgewinn, wenn das Vermögen steuerlich verhaftet ist.

Hinweis 1:

Als **Alternative** zur Übergabe gegen lebenslängliche Rentenzahlungen kann die Übertragung gegen Vorbehalt eines Nießbrauchs in Erwägung gezogen werden. Dies führt bei entsprechender Ausgestaltung dazu, dass die laufenden Erträge - z.B. aus der übertragenen Immobilie - weiterhin dem Übertragenden zustehen. Somit ist nicht nur die Absicherung des Übertragenden gewährleistet, sondern oftmals werden auch positive Steuersatzeffekte erzielt, da unverändert der Nießbrauchsberechtigte und nicht der Eigentümer den Ertrag versteuern muss.

Hinweis 2:

Wird **gleichzeitig begünstigtes und nicht begünstigtes Vermögen** übertragen, so ist für die Zuordnung der Versorgungsleistung die konkrete Vereinbarung im Übertragungsvertrag maßgeblich. Die Finanzverwaltung räumt den Betroffenen dabei einen sehr weiten Gestaltungsspielraum ein und beanstandet es nicht, wenn die wiederkehrenden Leistungen in vollem Umfang der Übertragung des begünstigten Vermögens zugeordnet werden.

f) Umstrukturierungsfälle

Auch die Übertragung von nicht begünstigtem Immobilienvermögen oder Barvermögen mit der Verpflichtung, dieses Vermögen in Betriebe, Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile oder begünstigte GmbH-Beteiligungen **umzuschichten** ist - entgegen früherem Recht - nicht mehr begünstigt.

Die steuerliche Sonderbehandlung der Versorgungszahlungen bei der Übertragung von Unternehmensvermögen wird grundsätzlich nur so lange gewährt, wie das begünstigt übertragene Vermögen behalten wird. Im **Veräußerungsfall** geht damit die Begünstigung für die Zukunft verloren.

Hinweis:

Die Finanzverwaltung erkennt allerdings an, wenn im Veräußerungsfall der Erlös zeitnah in grundsätzlich begünstigtes Vermögen reinvestiert wird.

Zu beachten ist, dass in **Umwandlungsfällen** im Detail Risiken für die Anerkennung begünstigter Versorgungsleistungen liegen.

30 Dauer der Versorgungsleistungen

Weiterhin ist zu beachten, dass **nur noch Versorgungsleistungen auf Lebenszeit** des Empfängers als Sonderausgaben beim Verpflichteten anerkannt werden.

Hinweis:

Spätere Änderungen der Versorgungsleistung werden steuerlich nur anerkannt, wenn sie einer veränderten Versorgungsbedürftigkeit des Übergebers oder einer veränderten Leistungsfähigkeit des Übernehmers Rechnung tragen.

Nicht begünstigt sind dagegen z.B. Mindestzeitrenten, abgekürzte Leibrenten oder dauernde Lasten. In diesen Fällen wird eine Gegenleistung angenommen und es liegt ein (ggf. teilentgeltliches) Veräußerungsgeschäft vor.

31 Anforderungen an den Vertrag

Typischerweise (aber nicht zwingend) erfolgen Vermögensübertragungen durch Versorgungszusage zur vorweggenommenen Erbfolge durch eine einzelvertragliche Regelung unter Lebenden. Für den Übergabevertrag sind die jeweiligen **Formvorschriften** einzuhalten. Bei der Übertragung von Mitunternehmeranteilen ist keine besondere Form vorgesehen, wobei eine schriftliche Vereinbarung dringend zu empfehlen ist. Die Übertragung von GmbH-Anteilen bedarf der notariellen Beurkundung.

In dem **Übergabevertrag** sind die gegenseitigen Rechte und Pflichten klar zu regeln. Dies gilt insbesondere für den Umfang des übertragenen Vermögens und die Versorgungsleistung nach Art, Höhe und Zahlungsweise. Ggf. ist eine sog. Steuerklausel aufzunehmen.

Hinweis:

Wie generell bei Gestaltungen unter nahen Angehörigen wird für die steuerliche Anerkennung von Vermögensübertragungen gegen **Versorgungsleistungen eine klare rechtswirksame und ernsthafte Vereinbarung gefordert**, die tatsächlich durchgeführt wird. Rückwirkende Vereinbarungen werden nicht anerkannt, es sei denn, die Rückwirkung hat lediglich "technische Bedeutung" und erfolgt für kurze Zeit.

32 Anwendung auf Altfälle

Die neue Gesetzesfassung und der auf dieser basierende 4. Rentenerlass gilt **im Grundsatz nur für Vermögensübertragungen, die nach dem 31.12.2007 erfolgt sind**. Für bis zu diesem Datum erfolgte Übertragungen gilt das frühere Recht im Regelfall fort. Somit sind Vermögensübertragungen, die bis zu diesem Datum erfolgt sind, weiterhin steuerlich begünstigt, auch wenn diese die engeren Voraussetzungen des neuen Rechts nicht erfüllen.

Hinweis:

Ausnahmsweise gilt auch für bis zum 31.12.2007 vereinbarte Übertragungen nunmehr das strengere neue Recht, wenn insbesondere Geld- oder Wertpapiervermögen übertragen wurde und das übertragene Vermögen zur Tilgung von Schulden eingesetzt wird, mit dem die Anschaffung oder Herstellung von ausreichend ertragbringendem Vermögen finanziert wird. Dies sollte im Einzelfall genau geprüft werden.

33 Schenkungsteuer

Die Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen ist ein der Schenkungsteuer unterliegender Vorgang. Im Ergebnis fällt dennoch aus folgenden Gründen **oftmals keine Schenkungsteuer** an:

- Die übernommenen Unterhaltsleistungen werden schenkungsteuerlich als Gegenleistung gewertet und mindern daher den schenkungsteuerlichen Wert.
- Genutzt werden können die persönlichen Freibeträge, soweit diese nicht bereits durch Schenkungen innerhalb der letzten zehn Jahre aufgebraucht wurden.
- Für Betriebsvermögen und GmbH-Anteile kommen unter bestimmten Bedingungen umfangreiche Begünstigungen - bis hin zur vollständigen Freistellung der Übertragung - in Betracht.