
Newsletter, 4. Quartal 2008

Steuerrecht aktuell

Privates

**Gleichheitswidrige Begünstigung
von Bundestagsabgeordneten?**

**Grundsteuererlass bei strukturell
bedingter Ertragsminderung**

**Unterhaltsabfindungszahlungen
an den geschiedenen Ehegatten
nur begrenzt als außergewöhnliche
Belastung berücksichtigungsfähig**

Unternehmer und Freiberufler

**Personengesellschaft: Grundstücks-
übertragung auf Gesamthänder und
dessen Ehefrau**

**Auch Darlehenskonto kann
Eigenkapital der KG sein**

**Phantomlohn für Sonderzahlung
bei Mini-Job**

**Büroetage als wesentliche Betriebs-
grundlage einer Steuerberater-Sozietät**

**Finanzverwaltung interpretiert
Vorschrift gegen Steuerumgehung**

Seite 2

**Bewertungskosten des AN –
Dienstherr als Bewirtender**

**Seeling Modell: Steuerfreiheit für
Grundstücksentnahmen**

GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer

GmbH-Reform in Kraft

Seite 11

**ABM-Kräfte schädlich für Schwellen-
wertberechnung bei Investitionszulage**

**Anrechnungsüberhänge sind
verfassungsgemäß**

**Ausübung eines Bilanzierungs-
wahlrechts**

**Keine Gewinnauswirkung durch
Körperschaftsteuerguthaben**

Privates

Gleichheitswidrige Begünstigung von Bundestagsabgeordneten?

Einführung

Den Bundestagsabgeordneten steht neben der Abgeordnetenentschädigung eine monatliche Kostenpauschale für Aufwendung zu, die ihnen aufgrund ihres Abgeordnetenstatus typischerweise entstehen (z.B. für Bürokosten, Mehraufwendungen am Sitz des Deutschen Bundestages, Aufwendungen für Wahlkreisbetreuung). Diese Kostenpauschale ist steuerfrei (§ 3 Nr. 12 Satz 1 EStG).

Fall

Ein Richter (Kläger) begehrte die Anerkennung von Berufsausgaben als Werbungskosten im Rahmen seiner Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in pauschaler Höhe, um eine Gleichbehandlung mit den Bundestagsabgeordneten zu erreichen, die eine steuerfreie Kostenpauschale erhalten.

Entscheidung

Der BFH lehnte die vom Kläger begehrte pauschale Berücksichtigung von Werbungskosten ab, da er als Richter nicht zu der Gruppe von Steuerpflichtigen gehört, die im Hin-

blick auf den Zweck der steuerfreien Kostenpauschale mit den Bundestagsabgeordneten vergleichbar ist. Außerdem unterscheiden sich die in der steuerfreien Kostenpauschale zusammengefassten mandatsbedingten Aufwendungen der Abgeordneten in ihrer Struktur grundlegend von den Aufwendungen anderer Berufsgruppen. Der BFH hielt es nicht für geboten, dem BVerfG die Frage vorzulegen, ob in der Gewährung einer steuerfreien Kostenpauschale an die Abgeordneten eine gleichheitswidrige Begünstigung liegt. Eine Entscheidung des BVerfG ist nur dann einzuholen, wenn ein Gericht ein Gesetz, auf dessen Gültigkeit es bei der Entscheidung ankommt, für verfassungswidrig hält und die Feststellung der Verfassungswidrigkeit einer Norm für den Kläger die Chance offen hält, eine für ihn günstigere Regelung durch den Gesetzgeber zu erreichen. Eine Vorlage an das BVerfG schied im Streitfall aus, weil es bei der Entscheidung über einen pauschalen Werbungskostenabzug auf die Gültigkeit von § 3 Nr. 12 Satz 1 EStG nicht ankommt. Somit bleibt die Frage offen, ob hinsichtlich der steuerfreien Kostenpauschale der Gleichheitsgrundsatz verletzt wird. BFH, Urteil v. 11.09.2008, VI R 13/06.

Grundsteuererlass bei strukturell bedingter Ertragsminderung

Kernproblem

Bei wesentlicher Ertragsminderung eines Grundstücks – normaler Rohertrag ist um mehr als 20 % gemindert – kann die Grundsteuer auf Antrag teilweise erlassen werden. Der Antrag ist bis zum 31. März des Folgejahres zu stellen (Ausschlussfrist). Bisher wurde der Grundsteuererlass nur in Fällen atypischer und vorübergehender Ertragsminderung gewährt.

Entscheidung

Der BFH hat nun entschieden, dass eine wesentliche Ertragsminderung auch dann zu einem Erlass der Grundsteuer

führt, wenn sie strukturell bedingt und nicht nur vorübergehender Natur ist. Ein struktureller Leerstand liegt bspw. vor, wenn die Ertragsminderung auf die allgemeine Wirtschaftslage zurückzuführen ist und der Vermieter sich nachhaltig um eine Vermietung zu einem marktgerechten Mietzins bemüht hat. Die wesentliche Ertragsminderung von mehr als 20 % bemisst sich bei zu Beginn des Erlasszeitraums leer stehenden Räumlichkeiten an der üblichen Miete. Bei vermieteten Räumlichkeiten ist die vereinbarte Miete die Bezugsgröße, solange die Miete nicht um mehr als 20 % von der üblichen Miete abweicht.

Konsequenz

Die Rechtsprechung erweitert den Erlassrahmen für die Grundsteuer. Immobilienbesitzer sollten nunmehr immer bis zum 31. März des Folgejahres prüfen, ob nicht ggf. ein Erlass für sie in Frage kommt.

Unterhaltsabfindungszahlungen an den geschiedenen Ehegatten nur begrenzt als außergewöhnliche Belastung berücksichtigungsfähig

Kernproblem

Typische Unterhaltsleistungen an den geschiedenen Ehegatten sind unter den Voraussetzungen des § 33 a Abs. 1 EStG bis zu einem Höchstbetrag von derzeit 7.680 Euro als außergewöhnliche Belastungen steuerlich berücksichtigungsfähig. Hiervon zu unterscheiden sind sog. untypische Unterhaltsleistungen, die gemäß § 33 EStG in vollem Umfang als außergewöhnliche Belastung steuermindernd geltend gemacht werden können.

Sachverhalt

Der Kläger verpflichtete sich im Hinblick auf die bevorstehende Ehescheidung vertraglich, an seine Noch-Ehefrau im Falle der Scheidung einen einmaligen Geldbetrag von 1.458.000 DM zu zahlen, der teilweise kreditfinanziert wurde. Gleichzeitig stellten sich die Eheleute von gegenseitigen Unterhaltsansprüchen frei. Im Jahr der Ehescheidung machte der Steuerpflichtige in seiner Einkommensteuererklärung neben den Scheidungskosten den im Notarvertrag als Unterhaltsleistung bezeichneten Betrag von 1.458.000 DM sowie die angefallenen Darlehenszinsen als außergewöhnliche Belastungen nach § 33 EStG steuermindernd geltend. Er führte an, dass die Zahlung auf den Kapitalabfindungsanspruch der Ehefrau unfreiwillig erfolgte und damit als untypische Unterhaltsleistung in vollem Umfang als außergewöhnliche Belastung steuermindernd zu berücksichtigen sei.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof folgte der Auffassung des Klägers nicht. Das Gericht sah in der Zahlung des Klägers eine Leistung für den typischen Unterhaltsbedarf der Ehefrau. Die Abgrenzung der typischen von den untypischen Unterhaltsleistungen richte sich ausschließlich nach deren Anlass und Zweckbestimmung, nicht aber danach, ob sie regelmäßig oder einmalig anfallen und ob sie für den laufenden Veranlagungszeitraum oder im Voraus zur Abgeltung zukünftigen Bedarfs bzw. künftiger Ansprüche geleistet werden. Die Leistung als Einmalbetrag begründe auch keine gesteigerte Zwangslage des Klägers.

Konsequenz

Mit seinem Urteil hat der Bundesfinanzhof erneut eine klare Abgrenzung der typischen von den untypischen Unterhaltsleistungen vorgenommen. Untypische Unterhaltsleistungen liegen somit nur dann vor, wenn mit den Leistungen ein außergewöhnlicher Bedarf abgedeckt wird, z.B. die Übernahme von Krankheits- und Pflegekosten, und der Unterhaltsberechtigte außerstande ist, diese Aufwendungen selbst zu tragen.

Unternehmer und Freiberufler

Personengesellschaft: Grundstücksübertragung auf Gesamthänder und dessen Ehefrau

Einführung

Bei Grundstücksübertragungen zwischen Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern wird die Grunderwerbsteuer (GrESt) insoweit nicht erhoben, als der Gesellschafter an der Gesellschaft beteiligt ist. Daneben gibt es Steuerbefreiungen für bestimmte Übertragungen zwischen Angehörigen. Besonders kompliziert wird es, wenn diese (Befreiungs-) Tatbestände zusammentreffen.

Fall

A, B und C waren zu je 1/3 Gesellschafter einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR). Das Gesellschaftsvermögen bestand aus einem Grundstück. Im Jahr 2003 übertrug die GbR das Grundstück je hälftig auf A und dessen Ehefrau (EF) und löste sich auf. Die Eheleute zahlten B und C je 60.000 DM und übernahmen Verbindlichkeiten in Höhe von 90.000 DM. Das Finanzamt errechnete als Gegenleistung für das Grundstück 270.000 DM. Hierbei wurde zusätzlich zu den genannten Beträgen, der Verzicht des A auf sein Auseinandersetzungsguthaben (60.000 DM) berücksichtigt. Auf A und EF entfielen hiervon jeweils 135.000 DM. 1/3 dieses Betrages (45.000 DM) behandelte das Finanzamt als steuerfrei. Während die Festsetzung gegenüber EF bestandskräftig wurde, beantragte A, als Steuerbefreiung 1/3 der gesamten Gegenleistung (90.000 DM), statt der hälftigen, zu berücksichtigen. Seine Argumentation beruhte auf dem Umstand, dass er wertmäßig schon zu 1/3 an der Gesellschaft beteiligt gewesen sei und somit nur 1/6 hinzu erworben habe.

Neues Urteil

Der BFH schließt sich der Rechtsauffassung des A an. Demnach wird von A nur GrESt für den hinzu erworbenen Anteil erhoben ($1/6 = 45.000$ DM). Dabei ist der Mehrerwerb auf das gesamte Grundstück zu beziehen und nicht auf den hälftigen Teil, den A letztendlich erhält. Die Befreiung für EF wurde dem BFH zufolge zu Unrecht gewährt. Ihr steht kein begünstigter Erwerb vom Ehegatten zu, da die ursprüngliche vermögensmäßige Beteiligung des A am Grundstück in seinem Miteigentumsanteil fortbesteht. Dem Erwerb des A ist als gesellschaftsrechtlichem Vorgang der Grundstückswert als Bemessungsgrundlage zugrunde zu legen, dem Erwerb der EF hingegen die Gegenleistung.

Konsequenz

Im Gegensatz zu anderen Fallkonstellationen sieht der BFH in diesem Fall keinen Spielraum für die Berücksichtigung der Befreiung für Ehegattenerwerbe. Dies hatte im vorliegenden Fall, aufgrund der Bestandskraft der Veranlagung von A, allerdings keine Konsequenz. A wurde hiervon unabhängig die erstrittene Steuerbefreiung gewährt. Die Eheleute zahlten damit im Endeffekt weniger GrESt, als Sie bei korrekter Veranlagung im Sinne des BFH hätten zahlen müssen.

Auch Darlehenskonto kann Eigenkapital der KG sein

Kernproblem

Der Kommanditist einer KG kann Verluste „seiner“ KG nur mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb oder mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgleichen, wenn und soweit hierdurch nicht ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht (§ 15 a EStG). Andernfalls sind Verluste nur mit späteren Gewinnen der KG verrechenbar. Dem Begriff und dem Umfang des „Kapitalkontos“ kommt daher entscheidende Bedeutung zu.

Sachverhalt

Klägerin in einem jüngst entschiedenen Verfahren war eine KG, die nach den Regelungen ihres Gesellschaftsvertrages für ihre Kommanditisten jeweils vier Gesellschafterkonten führte: Festkapitalkonto, Rücklagenkonto, Verlustvortragkonto und Darlehenskonto. Die KG erwirtschaftete in den Streitjahren Verluste, die auf die Verlustvortragskonten gebucht wurden und die Bestände auf den Festkapital- und Rücklagenkonten überstiegen. Gleichzeitig hatten die Kommanditisten noch in größerem Umfang Guthaben auf ihren Darlehenskonten. Der Gesellschaftsvertrag sah eine Verrechnung der laufenden Verluste mit den Darlehenskonten nicht vor. Vielmehr waren auf dem Darlehenskonto im Wesentlichen Gewinnanteile und Entnahmen zu verbuchen. Allerdings sah der Gesellschaftsvertrag für den Fall des Ausscheidens eines Kommanditisten vor, dass dieser nur den Saldo seiner vier Konten als Abfindung erhält. Somit kommt es beim Ausscheiden zur Verrechnung eines positiven Darlehenskontos mit ggf. noch bestehenden und nicht ausgeglichenen Verlusten.

Entscheidung

Für die Frage, ob ein Gesellschafterkonto zum steuerlichen Kapitalkonto im Sinne des § 15 a EStG gehört, stellt die Rechtsprechung bereits seit Längerem darauf ab, ob auf dem jeweiligen Konto auch Verluste verrechnet werden. Nunmehr hat der BFH entschieden, dass es hierzu nicht erforderlich sei, dass eine Verrechnung laufender Verluste erfolgt. Ausreichend sei vielmehr, dass eine solche Verrechnung irgendwann erfolge, im Streitfall beim Ausscheiden des Gesellschafters. Gegen die Annahme von steuerlichem Eigenkapital spreche zwar die gewinnunabhängige Verzinsung der Darlehenskonten, hierin sei jedoch keine zwangsläufige Schlussfolgerung zu sehen. Die Verlustverrechnung bei Ausscheiden wiege als Indiz für die Annahme von Eigenkapital stärker. Zu beachten ist noch, dass im Streitfall die Kommanditisten nur

die Zinsen für ihre Darlehenskonten und die auf ihre Gewinnanteile entfallenden Steuern jederzeit von ihren Darlehenskonten entnehmen durften. Darüber hinausgehende Entnahmen mussten von der Gesellschafterversammlung genehmigt werden. Der BFH hat es ausdrücklich offen gelassen, wie der Fall bei Vorliegen von unbegrenzten Entnahmerechten zu entscheiden wäre.

Konsequenz

Die Verlustausgleichsbeschränkung des § 15 a EStG führt – insbesondere in Krisensituationen einer KG – oftmals zu ungewünschten Ergebnissen. Aber auch bei Kapitalanlagen in Form geschlossener Fonds wird die steuerliche Attraktivität häufig beeinträchtigt. Die Problematik dürfte sich in Zukunft weiter verschärfen, denn der vorliegende Entwurf für ein Jahressteuergesetz 2009 sieht vor, dass Einlagen der Gesellschafter bei negativem Kapitalkonto nicht mehr das Verlustausgleichsvolumen künftiger Jahre erhöhen. Das aktuelle BFH-Urteil bietet hier den Ansatz für interessante Gestaltungen: Zum einen sollten (vermeintliche) § 15 a-Fälle der Vergangenheit daraufhin untersucht werden, ob vor dem Hintergrund der neuen Rechtsprechung tatsächlich negative Kapitalkonten vorliegen. Andererseits gibt der Urteilstext sehr konkrete Hinweise, wie ein KG-Gesellschaftsvertrag angepasst werden kann, um für die Zukunft ein höheres Verlustausgleichspotenzial zu schaffen.

Phantomlohn für Sonderzahlung bei Mini-Job

Kernproblem

Bis zum 1.4.2003 war das Arbeitsentgelt aus einer geringfügigen Beschäftigung bis zu einem regelmäßigen Entgelt von monatlich 325 Euro steuerfrei. Anschließend ist an die Stelle der Steuerfreiheit die noch heute geltende Pauschalierung der Einkommensteuer mit 2 % für Mini-Jobs getreten (zusammen mit pauschalen Beiträgen für Renten- und Krankenversicherung, die an die Bundesknappschaft gezahlt werden). Zurzeit gilt das bis zu einem regelmäßigen Entgelt von monatlich 400 Euro. Alt- und Neuregelung haben gemeinsam: Wird das regelmäßige Arbeitsentgelt überschritten, besteht Sozialversicherungs- und Steuerpflicht. Der BFH war mit einem Fall in den Streitjahren 1999 bis 2001 betraut, in dem noch ein Höchstbetrag von 630 DM monatlich galt. Wie das auch heute häufig angetroffen wird, wurde genau der Höchstbetrag monatlich ausgezahlt. Doch dann kam der Lohnsteuerprüfer: Weil nach dem Tarifvertrag Urlaubsgeld in Höhe eines halben Monatsgehalts zustand, war nach Verteilung auf alle Monate der Höchstbetrag regelmäßig überschritten. Das Urlaubsgeld wurde aber weder den Aushilfen gezahlt noch von diesen eingefordert (sog. Phantomlohn). War das für die festgesetzten Steuernachzahlungen von Bedeutung?

Bisherige Rechtsprechung

Nach der Rechtsprechung des Bundessozialgerichts (BSG) gehören zu dem regelmäßig im Monat erzielten Arbeitsentgelt auch unregelmäßige Sonderzahlungen, wie z.B. Urlaubs- und Weihnachtsgeld, soweit sie bei vorausschauender Betrachtung mit hinreichender Sicherheit innerhalb eines Beschäftigungszeitraums von einem Jahr zu erwarten sind.

Entscheidung des BFH

Der BFH entschied, dass sich die Voraussetzungen der geringfügigen Beschäftigung ausschließlich nach sozialversicherungsrechtlichen Maßstäben beurteilen. Nach der Rechtsprechung des BSG ist in den Streitjahren allein auf das tariflich geschuldete Arbeitsentgelt abzustellen. Zwar sollen nach der ab 1.1.2003 geltenden Norm Beitragsansprüche für Sonderzahlungen nur noch dann entstehen, wenn das Arbeitsentgelt ausgezahlt worden und damit zugeflossen ist. Vorher war jedoch die Anwendung des Entstehungsprinzips vom Gesetzgeber ausdrücklich beabsichtigt. Die Höhe des steuerpflichtigen Lohns bestimmt sich davon abweichend allein nach dem einkommensteuerlichen Zuflussprinzip.

Konsequenz

Die steuerliche Beachtung des Zuflussprinzips führt nicht zu einer wesentlichen Verbesserung, denn damit bleibt nur das ohnehin nicht ausgezahlte Urlaubsgeld von der Steuerpflicht verschont. Viel wichtiger ist, worauf auch der BFH hinweist: Ab 2003 hat sich das Gesetz geändert. Einmalige Einnahmen werden nur noch dann berücksichtigt, wenn sie auch tatsächlich gezahlt werden. Bei laufenden Zahlungsansprüchen bleibt es beim „Phantomlohn“.

Büroetage als wesentliche Betriebsgrundlage einer Steuerberater-Sozietät

Kernproblem

Bis einschließlich zum Jahr 2001 war auch noch die Veräußerung des Bruchteils eines Mitunternehmeranteils (Sozietätsanteil) generell tarifbegünstigt möglich (früher halber Steuersatz/zuletzt Fünftelregelung). Anschließend konnte nur noch die Übertragung des gesamten Gesellschaftsanteils zu einem begünstigten Veräußerungsgewinn führen. Die Steuerergünstigung setzte jedoch die anteilige Mitveräußerung des Sonderbetriebsvermögens voraus, soweit dieses wesentliche Betriebsgrundlagen enthielt. Die Rechtsprechung zur zwingenden Berücksichtigung des Sonderbetriebsvermögens war jedoch erst im Jahr 2001 durch eine Entscheidung des BFH endgültig abzusehen. Damit zu spät für einen Steuerberater, der in den Jahren 1996 und 1997 nach der Einbringung seiner Einzelpraxis in eine Gemeinschaftspraxis in Vertrauen auf die Tarifiermäßigung scheinbar seine Anteile veräußerte, dabei aber die Büroräume in seinem Alleineigentum behielt. Aber damit nicht genug; denn etwa zeitgleich verfestigte sich immer mehr die Auffassung, dass auch ein Bürogebäude wesentliche Betriebsgrundlage sein kann. Das meinte dann nach einer BP auch das Finanzamt und verweigerte im Nachhinein die Tarifiermäßigung.

Bisherige Rechtsprechung

Nach der mittlerweile gefestigten Rechtsprechung des BFH ist ein Betriebsgrundstück allein dann keine wesentliche Betriebsgrundlage, wenn es für den Betrieb keine oder allenfalls eine geringe Bedeutung besitzt. Eine wirtschaftliche Bedeutung ist bereits dann anzunehmen, wenn der Betrieb auf das Betriebsgrundstück angewiesen ist, weil er ohne ein Grundstück dieser Art nicht fortgeführt werden könnte. Unerheblich ist es, ob das Grundstück auch von anderen Unternehmen genutzt werden könnte, ob ein vergleichbares Grundstück gemietet oder gekauft werden, oder ob die betriebliche Tätigkeit auch auf einem anderen Grundstück weitergeführt werden könnte. Auch ein Büroge-

bäude kann wesentliche Betriebsgrundlage sein, wenn es die räumliche und funktionale Grundlage für die Geschäftstätigkeit des Unternehmens bildet.

Entscheidung des BFH

Der BFH hat die bisherige Rechtsprechung zur wesentlichen Betriebsgrundlage bestätigt. Insoweit war hier nichts Neues zu erwarten. Interessanter war die Frage nach dem Vertrauensschutz. Denn bei einer Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheides darf nicht zu Ungunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden, dass sich die Rechtsprechung eines obersten Gerichtshofes des Bundes geändert hat, die bei der bisherigen Festsetzung durch die Finanzbehörde angewandt worden ist. Sowohl bei der Frage des Sonderbetriebsvermögens als auch der wesentlichen Betriebsgrundlage war der Senat jedoch der Auffassung, dass sich die Rechtsprechung zwar fortentwickelt, nicht aber geändert habe.

Konsequenz

Das Urteil zeigt einmal mehr, wie selten die Berufung auf Vertrauensschutz im Steuerrecht zum gewünschten Erfolg führt.

Finanzverwaltung interpretiert Vorschrift gegen Steuerumgehung

Kernproblem

Mit dem Jahressteuergesetz 2008 wurde die Missbrauchsvorschrift § 42 der Abgabenordnung (AO) neu gefasst. Liegt ein Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten vor, entsteht die Steuer – wie auch schon vor der Gesetzesänderung – so, wie er bei einer angemessenen Gestaltung entstanden wäre. Zwei wesentliche Änderungen betreffen jeden Steuerpflichtigen, der seine rechtlichen Verhältnisse auch zur Steueroptimierung ändert:

- Wenn die Finanzverwaltung eine Gestaltung für missbräuchlich hält, ist der Steuerpflichtige verpflichtet, den Gegenbeweis anzutreten.
- Die Finanzverwaltung will die Vorschrift als Hintertür benutzen: Wenn speziellere Missbrauchsvorschriften nicht anwendbar sind, soll im zweiten Schritt § 42 AO greifen.

Neufassung des Anwendungserlasses zur AO

Vor Änderung der Missbrauchsvorschrift musste das Finanzamt nachweisen, dass der Steuerpflichtige Vorschriften zur Erlangung eines Steuervorteils missbraucht hatte und dass die Gestaltung nicht durch außersteuerliche Gründe zu rechtfertigen war. Nach der Änderung muss die Finanzverwaltung nur noch beweisen, dass eine unangemessene rechtliche Gestaltung vorliegt, die zu einem Steuervorteil führt. Dazu findet sich im Anwendungserlass eine Liste von Indizien. Der Steuerpflichtige soll nachweisen, dass bei der Wahl seiner Gestaltung beachtliche außersteuerliche Gründe vorliegen. Die Finanzverwaltung wird dann abschließend be-

werten, ob die außersteuerlichen Gründe nach dem Gesamtbild der Verhältnisse tatsächlich beachtlich sind. Neben dieser Beweislastumkehr schafft die Finanzverwaltung im neuen Anwendungserlass den Vorrang von Sondervorschriften zur Abwehr von Steuerumgehungen ab. Dieser Vorrang war bislang unstrittig. Jetzt soll § 42 AO anwendbar sein, wenn entweder keine speziellere Missbrauchsvorschrift existiert oder die Tatbestandsmerkmale einer spezielleren Missbrauchsvorschrift nicht erfüllt sind. Dies entspricht zwar der Gesetzesbegründung, nicht aber der über Jahre entwickelten Rechtsprechung und erst recht nicht der Gesetzessystematik.

Konsequenz

Der Steuerpflichtige hat das Recht, seine Angelegenheiten steueroptimiert einzurichten. Dieses Recht wird durch die Neufassung des § 42 Abgabenordnung und der noch weitergehenden Auslegung der Finanzverwaltung erheblich eingeschränkt. Derjenige, der seine rechtlichen Verhältnisse auch zur steuerlichen Optimierung verändert, steht unter dem Generalverdacht des Missbrauchs. Will er dem Generalverdacht durch Einholung einer verbindlichen Auskunft von vorneherein entgegenzutreten, muss er – der Gebührenpflicht sei Dank – dafür auch noch tief in die Tasche greifen.

Bewirtungskosten des AN – Dienstherr als Bewirtender

Kernproblem

Bewirtungsaufwendungen für Personen aus geschäftlichem Anlass können eingeschränkt in Höhe von 70 % der entstandenen Kosten als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden. Dabei muss der Arbeitnehmer noch die ein oder andere Hürde nehmen, um dem Finanzamt die Zweifel an der beruflichen Veranlassung zu nehmen (z.B. Indiz der erfolgsabhängigen Vergütung). Hat er das Misstrauen genommen, sind zum weiteren Nachweis auch Angaben zu Ort, Tag, Teilnehmer und Anlass der Bewirtung sowie Höhe der Aufwendungen zu machen. Findet die Bewirtung in einer Gaststätte statt, genügen Angaben zu dem Anlass und den Teilnehmern der Bewirtung. Zudem ist die Rechnung über die Bewirtung beizufügen.

Sachverhalt

Der BFH hatte den Streitfall eines Generals der Bundeswehr zu beurteilen. Dieser wurde in den Ruhestand verabschiedet, wobei dessen Dienstgeschäfte im Rahmen einer militärischen Veranstaltung auf einen Nachfolger übertragen wurden. Anschließend gab es einen Empfang im Offiziersheim. Bewirtet wurden Bundeswehrangehörige und andere geladene Gäste. Es wurden Speisen und Getränke für etwa 400 Personen von 1.996 DM gereicht; hiervon übernahm der Dienstherr einen Anteil von 1.200 DM. Den Rest wollte der General beim Finanzamt zum Abzug bringen. Der BFH hatte im ersten Rechtsgang bereits die berufliche Veranlassung der Bewirtungskosten bejaht, aber wegen der Höhe der Aufwendungen die Sache an das FG zurückverwiesen. Dieses verweigerte den Abzug, weil der General die gesetzlichen Nachweisanforderungen zu Angabe, Anlass und den Teilnehmern der Bewirtung nicht gemacht hatte.

Entscheidung des BFH

Der BFH ließ den ungekürzten Abzug der Aufwendungen als Werbungskosten zu. Die sonst üblichen Nachweisanforderungen sowie die Kappung auf 70 % kam nicht zum Tragen. Für den Senat war entscheidend, dass der Dienstherr als Bewirtender auftrat. Er legte die Gästeliste fest, in seinen Räumlichkeiten fand die Veranstaltung statt, Organisation und Ablauf der Veranstaltung waren von ihm vorgegeben. Mit dieser Entscheidung konnte der BFH offen lassen, ob überhaupt von einer Bewirtung auszugehen war. Ein weiteres Argument hätte nämlich sein können, dass die militärische Veranstaltung im Vordergrund stand und nicht die Überlassung von Speisen und Getränken.

Konsequenz

Noch vor einigen Jahren wäre der Fall wohl anders entschieden worden. Denn warum sollte ein Arbeitnehmer mit Festgehalt Bewirtungsaufwendungen tätigen? Die Tendenz, solche Aufwendungen von vorneherein den nicht abzugsfähigen Kosten der privaten Lebensführung zuzuordnen, wird mittlerweile durch die Rechtsprechung aufgeweicht. Chancen bietet hier ein „überbetriebliches Interesse des Arbeitgebers“, auch wenn dieses mit einem persönlichen Anlass des Arbeitnehmers verbunden sein sollte.

Seeling Modell: Steuerfreiheit für Grundstücksentnahmen

Einführung

Unternehmer können die gesamte Vorsteuer aus der Errichtung eines zumindest 10 % unternehmerisch genutzten Gebäudes geltend machen, wenn sie das Gebäude ihrem Unternehmensvermögen zuordnen. Im Gegenzug müssen sie die private Nutzung des Gebäudes als unentgeltliche Wertabgabe der Umsatzsteuer unterwerfen (Seeling Modell). Hierdurch ergibt sich der Effekt eines zinslosen Darlehens: Die komplette Vorsteuer, die auf die privat genutzten Gebäudeteile entfällt, wird zunächst erstattet und anschließend, über 10 Jahre verteilt, an den Fiskus zurückgezahlt. Da allerdings Rechtsunsicherheit darüber bestand, ob die Entnahme des Grundstückes ebenfalls der Umsatzsteuer zu unterwerfen sei, wurde in der Praxis vielfach auf den Einsatz des Modells verzichtet.

Rechtslage

Wohl rein fiskalisch motiviert behandelte die Finanzverwaltung Grundstücksentnahmen mit Aufkommen des Seeling Modells als steuerbar und steuerpflichtig. Hiermit stand sie, nach Auffassung des Schrifttums, im Widerspruch zu den Vorgaben der EU-Richtlinie. Die EU-Kommission sah dies ebenso und leitete diesbezüglich ein Vertragsverletzungsverfahren gegen die Bundesrepublik Deutschland ein.

Neue Verwaltungsanweisung

Die Finanzverwaltung hat nun unter dem Druck der EU ihre Rechtsauffassung aufgegeben. Die Entnahme eines Grundstückes aus dem Unternehmensvermögen ist somit nach wie vor steuerfrei. Die entgegenstehende Regelung der UStR 2008 ist nicht mehr anzuwenden. Für Entnahmen, die vor dem 1.10.2008 erfolgten, wird den Unternehmern das Wahlrecht zugestanden, die nunmehr überholte Verwaltungsauffassung weiter anzuwenden.

Konsequenz

Mit der Beseitigung der Gefahr einer Besteuerung der Grundstücksentnahme im Seeling Modell wird dieses wieder deutlich an Attraktivität gewinnen. Ist die Errichtung eines Gebäudes geplant, so ist das Seeling Modell als Gestaltungsvariante zu prüfen. Dabei ist zu beachten, dass die notwendige Zuordnung des Gebäudes zum Unternehmensvermögen voraussetzt, dass diese zeitnah erfolgt. Die steuerliche Gestaltung muss daher schon in der Planungsphase einsetzen.

GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer

GmbH-Reform in Kraft

Kernproblem

Die weitreichendste GmbH-Reform seit Bestehen des GmbH-Gesetzes, das MoMiG, ist nach einem zähen Gesetzgebungsverfahren am 1.11.2008 in Kraft getreten. Neben der Deregulierung und Modernisierung sind Ziele der Reform insbesondere die Erleichterung der Gründung und die Stärkung der GmbH im internationalen Vergleich. Insoweit sind Teile der Reform die Antwort des deutschen Gesetzgebers auf den als stark empfundenen Druck durch die englische Limited.

Inhalt des MoMiG

Entgegen ersten Planungen bleibt das Mindeststammkapital der klassischen GmbH bei 25.000 Euro und wird nicht herabgesetzt. Auch eine GmbH-Gründung ohne notarielle Beurkundung wird es nicht geben. Die wichtigsten Eckpunkte des Gesetzes sind die folgenden Neuerungen:

- Einführung einer Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt). Sie ist eine GmbH, die aber ohne bestimmtes Stammkapital gegründet werden kann (mind. 1 Euro). Für sie gelten Sonderregelungen. Insbesondere darf sie ihre Gewinne nicht voll ausschütten. Die Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) ist das deutsche Pendant zur Limited.
- Einführung der Gesellschaftsgründung für kleine Gesellschaften durch Mustersatzung. Die Beurkundungspflicht der GmbH-Gründung bleibt aber erforderlich.
- Die verdeckte Sacheinlage wird für zulässig erklärt. Der Wert der verdeckten Sacheinlage wird auf die tatsächliche Bareinlageverpflichtung angerechnet.
- Der gutgläubige Erwerb von Geschäftsanteilen wird ermöglicht, indem die beim Handelsregister liegende Gesellschafterliste guten Glauben vermittelt.
- Das Cash Pooling, also die Querfinanzierung von Konzerngesellschaften, wird auf gesicherte rechtliche Grundlage gestellt.
- Das Eigenkapitalersatzrecht wird vereinfacht, indem es in der Insolvenzordnung neu geregelt wird. Daneben sieht das MoMiG weitere Neuerungen vor. Unter anderem wird die Einteilung und Übertragung von Geschäftsanteilen vereinfacht. Die GmbHs können ihren Sitz ins Ausland verlegen. Das Eintragungsverfahren wird dadurch beschleunigt, dass Unterlagen nachgereicht werden können. Die Rechtsverfolgung gegenüber der Gesellschaft wird erleichtert, indem eine zustellungsfähige Adresse im Handelsregister eingetragen wird.

ABM-Kräfte schädlich für Schwellenwertberechnung bei Investitionszulage

Kernproblem

Nach dem im Jahr 1996 geltenden Gesetz war eine Verdoppelung der Investitionszulage möglich, wenn der geförderte Betrieb zu Beginn des Wirtschaftsjahres, in dem die Investitionen vorgenommen wurden, nicht mehr als 250 Arbeitnehmer in einem gegenwärtigen Dienstverhältnis beschäftigte, die Arbeitslohn, Kurzarbeitergeld, Schlechtwettergeld oder Winterausfallgeld bezogen. Da drohte Ärger für den Insolvenzverwalter eines Unternehmens, das 240 „reguläre“ Arbeitnehmer und zusätzlich 12 weitere im Rahmen von Arbeitsbeschaffungsmaßnahmen (ABM) nach dem Arbeitsförderungs-Gesetz für eine Produktionshallensanierung einsetzte. Der Lohn der ABM-Kräfte wurde dem Unternehmen weitestgehend von der damaligen Bundesanstalt für Arbeit erstattet. Finanzamt und Finanzgericht waren der Auffassung, die ABM-Kräfte seien Arbeitnehmer, so dass die vorläufig ausgezahlte Investitionszulage anteilig zurückzuzahlen war. Das klingt ungerecht; aber was sagt der BFH dazu?

Bisherige Rechtsprechung

Das InvZulG definiert den Begriff des Arbeitnehmers nicht. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH sind die im Investitionszulagenrecht verwendeten Begriffe nach den für die Einkommensbesteuerung maßgebenden Grundsätzen auszulegen, soweit sich nicht aus dem InvZulG, seinem Zweck und seiner Entstehungsgeschichte etwas anderes entnehmen lässt.

Entscheidung des BFH

Der BFH ist dem im Lohnsteuerrecht gesetzlich definierten Arbeitnehmerbegriff gefolgt und hat die Revision abgewiesen. Arbeitnehmer sind danach u.a. Personen, die in privatem Dienst angestellt oder beschäftigt sind und dem Arbeitgeber ihre Arbeitskraft schulden; dies ist der Fall, wenn die Personen in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers stehen oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet sind. Die Besonderheiten der ABM führen nach Auffassung des Senats nicht zu einer abweichenden Beurteilung. Auch die gegenüber den „regulären“ Arbeitnehmern deutlich herabgesetzten Einsatzmöglichkeiten und eine niedrigere Wertschöpfung würden es nicht rechtfertigen, ABM-Kräfte bei der Prüfung des Schwellenwertes nicht mitzuzählen.

Konsequenz

Dass die Finanzverwaltung Auszubildende bei der Ermittlung des Schwellenwerts anscheinend nicht als Arbeitnehmer behandelt, bindet den BFH nicht bei seiner Auslegung.

Anrechnungsüberhänge sind verfassungsgemäß

Kernproblem

Gewerbetreibende und Gesellschafter von gewerblichen Personengesellschaften sind gegenüber den Beziehern anderer Einkunftsarten dadurch benachteiligt, dass ihre Einkünfte einer Zweifachbelastung mit Gewerbesteuer und Einkommensteuer unterliegen. Für Abhilfe sorgt hier die Vorschrift des § 35 EStG, die eine Einkommensteuerermäßigung für gewerbliche Einkünfte vorsieht. Eine vollständige Entlastung in Höhe der gewerbesteuerlichen Vorbelastung wird hierdurch jedoch nicht in allen Fällen erreicht.

Sachverhalt

Die Klägerin erzielte im Jahr 2001 u.a. gewerbliche Einkünfte aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft. Auf Ebene der Personengesellschaft fiel auch Gewerbesteuer an, so dass für die Klägerin ein anteiliger Gewerbesteuermessbetrag festgestellt wurde, der grundsätzlich zur Steuerermäßigung berechtigt. Allerdings betrug die festgesetzte Einkommensteuer im Jahr 2001 0 Euro, weil die Klägerin noch über Verlustvorträge verfügte. Eine Ermäßigung erfolgte daher nicht. Die Klägerin hielt dies für verfassungswidrig und beantragte eine Einkommensteuererstattung.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof hält den Verfall so genannter Anrechnungsüberhänge in Konstellationen wie denen des Streitfalls für verfassungsgemäß. Nach Auffassung der Richter hatte der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung des § 35 EStG einen großen Freiraum. Die Entscheidung des Gesetzgebers, nicht in allen Fällen eine vollständige Entlastung von der Gewerbesteuer herbeizuführen, sondern lediglich eine kumulative Belastung von Gewerbe- und Einkommensteuer zu vermeiden, bedeute keinen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz der Verfassung. Eine Vorlage an das Bundesverfassungsgericht lehnten die Richter daher ab.

Konsequenz

Zu Anrechnungsüberhängen kann es nicht nur durch Verlustvorträge, sondern auch durch negative Einkünfte (z.B. aus Vermietung und Verpachtung) im selben Jahr kommen. Die Problematik der Anrechnungsüberhänge hat durch die Unternehmensteuerreform 2008 an Bedeutung gewonnen, da die Gewerbesteuer nicht mehr als Betriebsausgabe abgezogen werden kann und eine Entlastung somit nur noch im Rahmen des § 35 EStG erreicht werden kann.

Ausübung eines Bilanzierungswahlrechts

Grundlagen

Wird ein Mitunternehmeranteil in eine unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaft im Wege der Sacheinlage eingebracht und erhält der Einbringende dafür neue Anteile an der Gesellschaft, so darf die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit seinem Buchwert oder mit einem höheren Wert, höchstens mit dem Teilwert ansetzen (steuerliches Wahlrecht).

Sachverhalt

Eine Komplementär GmbH einer KG hat ihr Kapital durch Ausgabe neuer Anteile erhöht. Die neuen Geschäftsanteile wurden von den Kommanditisten der KG übernommen, die im Wege der Sacheinlage ihre Kommanditbeteiligungen in die GmbH als Sacheinlage einbrachten. Die GmbH übernimmt die Buchwerte der KG und führt in der Folge das Geschäft der KG weiter. In der beim Finanzamt eingereichten Steuererklärung nebst Jahresabschluss, der noch nicht festgestellt war, führte die GmbH die Buchwerte fort. Später beantragte die GmbH den Ansatz von Zwischenwerten und berief sich auf den nunmehr festgestellten Jahresabschluss.

Entscheidung

Mit der Einreichung der Steuererklärung nebst des noch nicht festgestellten Jahresabschlusses hat die GmbH das Wahlrecht zugunsten des Buchwertansatzes wirksam ausgeübt. Eine Einbringungsbilanz war nicht erforderlich. Die fehlende Feststellung des Jahresabschlusses ist nur ein Erfordernis für die Handelsbilanz, welches für die Steuerbilanz nicht bedeutsam ist. Das Wahlrecht für die Steuerbilanz muss zudem nicht in Übereinstimmung mit der Handelsbilanz ausgeübt werden. Eine nachträgliche andere Ausübung des Wahlrechtes ist nicht möglich, da die nachträgliche Erhöhung der Wertansätze weder die Berichtigung einer fehlerhaften Bilanz noch eine Bilanzänderung darstellt, sondern eine unzulässige rückwirkende Sachverhaltsgestaltung ist, nämlich die Änderung des Einbringungsverganges in eine gewinnrealisierende Betriebsveräußerung.

Konsequenz

Die Ausübung von steuerlichen Wahlrechten gehört zu den Pflichten der Geschäftsführer der GmbH. Die vorbehaltlose Erklärung des Geschäftsführers gegenüber dem Finanzamt ist daher auch wirksam, wenn ein entsprechender Beschluss der Gesellschafterversammlung nicht vorliegt.

Keine Gewinnauswirkung durch Körperschaftsteuerguthaben

Kernproblem

Kapitalgesellschaften, die noch über ein Körperschaftsteuerguthaben aus der Zeit des Anrechnungsverfahrens verfügen, müssen dieses als „sonstigen Vermögensgegenstand“ in ihrer Bilanz aktivieren. Da das Guthaben unverzinslich ist und in zehn gleichen Jahresraten ausgezahlt wird, ist zu jedem Bilanzstichtag der Barwert neu zu ermitteln. Aus der Auf- und Abzinsung ergeben sich jährlich Aufwendungen und Erträge.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof hat bestätigt, dass die Aufwendungen und Erträge im Zusammenhang mit dem Körperschaftsteuerguthaben nicht zu den steuerpflichtigen Einkünften der Kapitalgesellschaft zählen. Das gilt sowohl für den Ertrag aus der erstmaligen Aktivierung des Guthabens (regelmäßig zum 31.12.2006) als auch für die Erträge und Aufwendungen durch die Abzinsung. Im Streitfall hatte die Klägerin das Guthaben zunächst in Höhe des Nominalbetrages aktiviert und aufgrund der Unverzinslichkeit anschließend eine Teilwertabschreibung vorgenommen. Diese Abschreibung wollte die Klägerin mit steuerlicher Wirkung vornehmen. Diesem Anliegen erteilte der Bundesfinanzhof eine klare Absage und erklärte die Rechtslage für eindeutig.

Konsequenz

In diesen Tagen wird die erste Jahresrate des Körperschaftsteuerguthabens an die Unternehmen ausgezahlt. Die hiermit im Zusammenhang stehenden Aufwands- und Ertragsbuchungen beeinflussen das steuerpflichtige Einkommen von Kapitalgesellschaften nicht. Anders sieht es aus, wenn die Kapitalgesellschaft zwischenzeitlich in eine Personengesellschaft umgewandelt wurde. In diesem Fall sind die Erträge aus der Aufzinsung der Forderung bei den Gesellschaftern wie Ausschüttungen zu besteuern, d.h. nach dem Halbeinkünfteverfahren bzw. ab 2009 nach dem Teileinkünfteverfahren.

Impressum

Verleger: Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Anna-Schneider-Steig 22, 50678 Köln, Telefon +49 (221) 9937 0, Telefax +49 (221) 9937 110, contact@luther-lawfirm.com

V.i.S.d.P.: Nicole Fröhlich, Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Mergenthalerallee 10 – 12, 65760 Eschborn/Frankfurt a. M., Telefon +49 (6196) 592 0, Telefax +49 (6196) 592 110, nicole.froehlich@luther-lawfirm.com

Grafische Gestaltung/Art Direction: Vischer & Bernet GmbH, Agentur für Marketing und Werbung, Mittelstraße 11/1, 70180 Stuttgart, Telefon +49 (711) 23960 0, Telefax +49 (711) 23960 49, contact@vischer-bernet.de

Copyright: Alle Texte dieses Newsletters sind urheberrechtlich geschützt. Gerne dürfen Sie Auszüge unter Nennung der Quelle nach schriftlicher Genehmigung durch uns nutzen. Hierzu bitten wir um Kontaktaufnahme.

Haftungsausschluss

Obgleich dieser Newsletter sorgfältig erstellt wurde, wird keine Haftung für Fehler oder Auslassungen übernommen. Die Informationen dieses Newsletters stellen keinen anwaltlichen oder steuerlichen Rechtsrat dar und ersetzen keine auf den Einzelfall bezogene anwaltliche oder steuerliche Beratung. Hierfür stehen unsere Ansprechpartner an den einzelnen Standorten zur Verfügung.

Kontakte

Eschborn/Frankfurt a.M.



Nicole Fröhlich
Steuerberaterin, Partnerin
nicole.froehlich@luther-lawfirm.com
Telefon +49 (6196) 592 24890
Telefax +49 (6196) 592 110



Ulrich Siegemund
Rechtsanwalt, Steuerberater, Partner
ulrich.siegemund@luther-lawfirm.com
Telefon +49 (6196) 592 16964
Telefax +49 (6196) 592 110

www.luther-lawfirm.com

Die Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH beschäftigt in Deutschland rund 280 Rechtsanwälte und Steuerberater und berät in allen Bereichen des Wirtschaftsrechts. Zu den Mandanten zählen mittelständische und große Unternehmen sowie die öffentliche Hand. Luther unterhält Büros an 13 deutschen Standorten sowie in Brüssel, Budapest, Istanbul, Shanghai und Singapur und gehört dem internationalen Kanzleiverbund PMLG sowie Taxand, dem weltweiten Netzwerk unabhängiger Steuerberatungspraxen, an.

Berlin, Dresden, Düsseldorf, Eschborn/Frankfurt a. M., Essen, Hamburg, Hannover, Köln, Leipzig, Mannheim, München, Nürnberg, Stuttgart | Brüssel, Budapest, Istanbul, Shanghai, Singapur

