

# Mandanteninformationsbrief Februar 2007

Sehr geehrte Damen und Herren,  
sehr geehrte Mandanten,

der Ihnen nun vorliegende Brief möchte Sie über wesentliche, vollzogene oder geplante Änderungen im Steuer- und Wirtschaftsrecht der letzten Monate informieren und Ihnen Anlass bieten, auch bestehende Sachverhalte zu überprüfen. Sprechen Sie mich bitte bei Beratungsbedarf nochmals an.

Ihr  
Bernd Urban  
vereidigter Buchprüfer Steuerberater

Bitte lesen Sie im Einzelnen:

## **Inhalt**

### **Privatbereich**

1. Krankenversicherungsbeiträge auf Betriebsrente
2. Geplante Änderungen im Gemeinnützigkeitsrecht
3. Beschränkung des Verlustausgleichs bei Spekulationsgeschäften verfassungsgemäß
4. Zwangslage und Drei-Objekt-Grenze
5. Anzeigepflicht der Banken
6. Bedarfswert eines Gebäudes
7. Wohnsitz eines Berufspiloten
8. Erbbauzinsen sind Mieteinnahmen
9. Entfernungspauschalen ab 2007
10. Pauschalierung für Geschenke an Arbeitnehmer
11. Wiedereinsetzung in alten Verfahrensstand aus gesetztem Vertrauen
12. Grunderwerbsteuer – gemischte Schenkung von Gesellschaftsanteilen
13. Übertragung von Aktien
14. Haushaltsgemeinschaft mit erwachsenem Kind hindert Entlastungsbetrag für Alleinerziehende
15. Tierarztkosten keine außergewöhnlichen Belastungen

### **Unternehmer und Freiberufler**

1. Erbschaftsteuerrecht verfassungswidrig
2. Einschränkung der wiederholten Bildung einer Ansparrücklage für dasselbe Wirtschaftsgut
3. Personelle Verflechtung trotz Selbstkontrahierungsverbot
4. Fachkrankenpfleger freiberuflich tätig
5. Auskunftsanspruch gegen das Finanzamt zur Vorbereitung einer Konkurrentenklage
6. Verwertungsverbot bei Außenprüfungen
7. Urteil trotz geplanter rückwirkender Gesetzesänderung
8. Verbösernde Einspruchsentscheidung nach erfolgter Teilabhilfe

9. Abfindung kann durch Sozialplan-Tarifvertrag vom Klageverzicht abhängig gemacht werden
10. Steuerfreie Arbeitgebererstattungen nur bei Werbungskostenersatz
11. Keine Terminverlegung in letzter Minute, wenn Sozietät beauftragt ist
12. Testamentsvollstrecker als Unternehmer
13. Ermäßigter Steuersatz für Imbisswagen
14. Vorsteuerabzug aus Antrag des Insolvenzverwalters
15. Ingenieur – freiberuflich oder nicht
16. Überlassung von VIP-Logen und Bezug von Hospitality-Leistungen

#### **GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer**

1. Steuerliche Pflichten eines GmbH-Geschäftsführers
2. Anforderungen an ordnungsgemäßen Gewinnverteilungsbeschluss
3. Kündigung einer Vor-Gesellschaft aus wichtigem Grund
4. Vereinbarungstreuhand und wesentliche Beteiligung
5. Umsatzantieme ist (fast) immer vGA
6. Pensionsverzicht des Gesellschafter-Geschäftsführers
7. Zulässigkeit einer Bilanzänderung bei Bilanzberichtigung

<b>Privatbereich</b>
----------------------

#### **1. Krankenversicherungsbeiträge auf Betriebsrente**

##### **Kernfrage/Rechtslage**

Nach sozialversicherungsrechtlichen Regelungen darf ein vom Arbeitgeber unterbliebener Abzug von Sozialversicherungsbeiträgen bei einem Arbeitnehmer nur mit den nächsten drei Gehaltszahlungen des Arbeitnehmers einbehalten werden. Zielrichtung der gesetzlichen Regelungen ist es zu verhindern, dass die Arbeitnehmer das Risiko tragen, dass ihr Arbeitgeber sie fälschlicherweise als Selbstständige behandelt. Auch für Betriebsrenten (Zahlungen aus betrieblicher Altersversorgung) sind Beiträge zur gesetzlichen Kranken- und Pflegeversicherung abzuführen. Auch bei Betriebsrenten ist der (ehemalige) Arbeitgeber für den Abzug der Beiträge verantwortlich. Unterbleibt der Abzug von den Auszahlungsbeträgen, war fraglich, in welchem Umfang nacherhobene Beiträge von laufenden Betriebsrentenzahlungen einbehalten werden können.

##### **Entscheidung**

Das Bundesarbeitsgericht hatte darüber zu entscheiden, ob ein nachträglich – über einen Zeitraum von 10 Jahren hinweg - zur Abführung von Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen für einen Betriebsrentenberechtigten (inzwischen die Witwe des ehemaligen Arbeitnehmers) herangezogener Arbeitgeber diese Beitragszahlungen in voller Höhe von den laufenden Rentenzahlungen einbehalten konnte. Das Gericht entschied zugunsten des Arbeitgebers. Das Gericht begründete seine Entscheidung damit, dass der Arbeitgeber weder sein Einbehaltungsrecht verwirkt habe noch Betriebsrenten mit Gehaltszahlungen gleichzubehandeln seien. Die gesetzlichen Regelungen zur Krankenversicherung eröffneten die Möglichkeit des vollen Einhalts rückständiger Beitragszahlungen bei Betriebsrenten.

### **Konsequenz**

Die Entscheidung stärkt die Arbeitgeberrechte, da im Falle der Ablehnung einer Rückgriffsmöglichkeit der Arbeitgeber, der nach Gesetz zunächst nur Zahlstelle der Beitragszahlungen ist, die Beiträge aus eigener Haftung hätte zahlen müssen. Zur Vermeidung eines Haftungsrisikos sollten aber Betriebsrentenzahlungen darauf überprüft werden, ob die hierauf abzuführenden Beiträge zur gesetzlichen Kranken- und Pflegeversicherung auch tatsächlich abgeführt werden.

## **2. Geplante Änderungen im Gemeinnützigkeitsrecht**

### **Kernproblem**

Finanzminister Peer Steinbrück möchte das ehrenamtliche Engagement und Spenden in einem stärkeren Umfang als bisher steuerlich fördern. Ein entsprechender Referentenentwurf ist am 14.12.2006 auf der Homepage des Bundesfinanzministeriums veröffentlicht worden. Der Entwurf enthält zahlreiche Änderungen, die im Wesentlichen rückwirkend zum 1.1.2007 in Kraft treten sollen.

### **Änderungsvorhaben**

- Übungsleiterpauschale: Die steuerfreie sog. Übungsleiterpauschale soll von derzeit 1.848 EUR auf 2.100 EUR im Jahr angehoben werden.
- Spendenabzug: Steuerpflichtige können nach geltendem Recht bis zu 5 bzw. 10 % des Gesamtbeitrags der Einkünfte mit steuermindernder Wirkung spenden. Der Spendenabzug soll einheitlich auf 20 % angehoben werden. Der Spendenabzug von bis zu 2 Promille der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter bleibt unberührt.
- Stiftungen: Der Höchstbetrag für die Ausstattung von Stiftungen mit Kapital soll von 307.000 EUR auf 750.000 EUR angehoben werden. Dafür entfällt die Möglichkeit, jährlich 20.450 EUR Stiftungen zuzuwenden.
- Großspendenregelung: Der zeitlich begrenzte Vor- und Rücktrag beim Abzug von Großspenden soll abgeschafft werden. Eingeführt wird statt dessen ein zeitlich unbegrenzter Spendenvortrag. Dem Steuerpflichtigen soll in 2007 ein Wahlrecht zugestanden werden, ob er insoweit die alte oder die neue Regelung anwenden möchte.
- Spendenhaftung: Die Aussteller- bzw. Verwendungshaftung wird von 40 auf 30 % des zugewendeten Betrags beschränkt.
- Gemeinnützige Zwecke: In der Abgabenordnung werden die gemeinnützigen Zwecke abschließend aufgeführt. Bisher waren diese in einer Anlage zur Einkommensteuerrückführungsverordnung aufgelistet.
- Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb: Die Grenze, bei der das Ergebnis des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nicht besteuert wird, soll von 30.678 EUR auf 35.000 EUR angehoben werden.
- Ehrenamtliche Tätigkeit: Für die freiwillige und unentgeltliche Betreuung von alten, kranken oder behinderten Menschen (§ 53 Satz 1 Nr. 1 AO) soll sich die tarifliche Einkommensteuer insgesamt um 300 EUR mindern. Voraussetzung soll ein durchschnittlicher, monatlicher Aufwand von mindestens 20 Zeitstunden im Dienst oder im Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts bzw. einer gemeinnützigen Organisation sein.

### **Stand des Verfahrens**

Der Referentenentwurf befindet sich zu Beginn des parlamentarischen Verfahrens. Eine zügige Umsetzung wird angestrebt.

## **3. Beschränkung des Verlustausgleichs bei Spekulationsgeschäften verfassungsgemäß**

### **Kernproblem**

Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften dürfen nur mit Gewinnen aus privaten Veräußerungsgeschäften verrechnet werden. Eine Verrechnung mit anderen Einkunftsarten innerhalb desselben Veranlagungsjahres sieht das Einkommensteuergesetz nicht vor. Fraglich ist, ob dies mit der Verfassung in Einklang steht.

### **Sachverhalt**

Ein Steuerpflichtiger wollte die von ihm im Streitjahr 2000 erzielten Verluste aus Aktiengeschäften mit seinen im gleichen Jahr erzielten positiven Einkünften aus Gewerbebetrieb verrechnen. Das Finanzamt

und auch das Finanzgericht München lehnten dies mit Verweis auf die gesetzliche Vorschrift ab. Der Steuerpflichtige vertrat jedoch die Auffassung, dass diese Einschränkung des Verlustausgleichs gegen den Gleichheitssatz verstieße und insoweit verfassungswidrig wäre.

#### **Entscheidung**

Der BFH ist der Auffassung des Steuerpflichtigen nicht gefolgt. Eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung sieht er nicht. So werden Spekulationsgeschäfte u. a. nicht uneingeschränkt, sondern nur im Rahmen der Spekulationsfristen der Besteuerung unterworfen. Eine solche Besonderheit rechtfertigt den vom Gesetzgeber gewollten abweichenden Verlustausgleich.

#### **Konsequenzen**

Zahlreiche gesetzliche Regelungen werden derzeit im Hinblick auf ihre Verfassungsmäßigkeit überprüft. Dies ist einerseits zu begrüßen. Andererseits zeigt die obige Entscheidung, dass nicht automatisch alles auch verfassungswidrig ist, was nach dem ersten Empfinden als solches gesehen wird.

### **4. Zwangslage und Drei-Objekt-Grenze**

#### **Kernproblem**

Die Abgrenzung zwischen (noch) privater Vermögensverwaltung und (bereits) vorliegendem gewerblichen Grundstückshandel ist ein Dauerthema. So sind Wertänderungen bei privater Vermögensverwaltung außerhalb der zehnjährigen Spekulationsfrist steuerlich unbeachtlich. Bei einem gewerblichen Grundstückshandel sind Wertänderungen dagegen steuerpflichtig.

#### **Sachverhalt**

Der Eigentümer eines Mehrfamilienhauses hat innerhalb von fünf Jahren fünf Eigentumswohnungen verkauft. Der Verkauf beruhte nach dem Gesamtbild der Verhältnisse maßgeblich auf dem Druck der finanzierenden Bank. Das Finanzamt sah hierin einen gewerblichen Grundstückshandel, da innerhalb von fünf Jahren mehr als drei Objekte veräußert worden seien; der Steuerpflichtige ist von einer privaten Vermögensverwaltung ausgegangen.

#### **Entscheidung**

Das Finanzgericht Köln ist der Auffassung des Steuerpflichtigen gefolgt. Zwar kommt der Drei-Objekt-Grenze weiterhin eine indizielle Bedeutung zu. Im Einzelfall können aber gewichtige Umstände dazu führen, dass einer im Grunde stets bestehenden bedingten Veräußerungsabsicht keine Bedeutung zukommt. Solche Umstände sieht das Finanzgericht in der Zwangslage des Steuerpflichtigen. Die Veräußerung erfolgte nicht freiwillig, sondern auf den vehementen Druck der finanzierenden Bank. Als Konsequenz liegt weiterhin – trotz Überschreiten der Drei-Objekt-Grenze – private Vermögensverwaltung vor.

#### **Konsequenzen**

Die Drei-Objekt-Grenze ist in beide Richtungen durchlässig. Sie bietet keine abschließende Sicherheit, da sie auch nur ein Indiz zur Abgrenzung darstellt; entscheidend ist die Gesamtschau des jeweils zu betrachtenden Einzelfalles.

Zu begrüßen ist die Entscheidung insoweit, als das Finanzgericht – anders als die Finanzverwaltung – den Beweggrund „Zwangslage“ als ausschlaggebendes Kriterium angesehen hat. Da das Finanzgericht die Revision zugelassen hat, bleibt voraussichtlich die Entscheidung des BFH abzuwarten.

### **5. Anzeigepflicht der Banken**

#### **Einführung**

Inländische Vermögensverwahrer/-verwalter sind verpflichtet, die dem Erblasser gehörenden Vermögensgegenstände dem Erbschaftssteuerfinanzamt anzuzeigen.

#### **Entscheidung**

Im Urteilsfall ging es um den Umfang der Anzeigepflicht. Eine inländische Großbank hatte ihrer Zweigniederlassung in London die Anweisung erteilt, die von ihr geführten Konten nicht in die beim Tod eines Kunden zu erstattende Anzeige an die Finanzämter einzubeziehen.

Der BFH hat entschieden, dass auch die von der ausländischen Zweigniederlassung geführten Konten und verwahrten Vermögensgegenstände in die Anzeige einzubeziehen sind, da der Sinn der Anzeige-

pfligt die möglichst vollständige Erfassung des Erblasservermögens sei. Ansonsten bestünde die Gefahr, dass Inländer sich durch Anlage ihres Vermögens bei Auslandsniederlassungen deutscher Banken der Anzeigepflicht und damit faktisch der Erbschaftsbesteuerung entziehen. Da das Völkerrecht die unbeschränkte Steuerpflicht auch für das im Ausland belegene Vermögen zulässt, kann in der das ausländische Vermögen umfassenden Anzeigepflicht von inländischen Vermögensverwahrern/-verwaltern keine Verletzung des Völkerrechts gesehen werden.

#### **Konsequenz**

Das BFH-Urteil bezieht sich auf ausländische Zweigniederlassungen deutscher Banken. Eine andere Situation ergibt sich bei rechtlich selbstständigen Tochtergesellschaften im Ausland, bei denen der inländischen Finanzverwaltung nur sehr eingeschränkte Verifikationsmöglichkeiten bezüglich des im Ausland angelegten Vermögens zur Verfügung stehen.

### **6. Bedarfswert eines Gebäudes**

#### **Einführung**

Der erb- und schenkungsteuerlich relevante Bedarfswert bebauter Grundstücke ist maßgeblich geprägt von der erzielten Jahresmiete. Sofern keine tatsächliche Miete oder eine Nutzung durch Angehörige vorliegt, ist die übliche Miete zur Ermittlung des Bedarfswertes heranzuziehen. Lässt sich die übliche Miete nicht ermitteln, so bestimmt sich der Wert des Gebäudes nach den ertragsteuerlichen Grundsätzen (Steuerbilanzwert).

#### **Entscheidung**

Ein Restaurationsbetrieb wurde von einem Angehörigen gepachtet. Für die Ermittlung des Bedarfswertes hat das Finanzamt anstelle der tatsächlichen Miete die übliche Miete ansetzen wollen, die durch einen Bausachverständigen auf der Basis der Umsätze des Restaurationsbetriebes der letzten Jahre abgeleitet wurde. Zweifelhaft war, ob eine solche Ermittlung einer üblichen Miete zulässig ist.

Das Finanzgericht verwirft den Ansatz einer üblichen Miete, wenn sich diese nicht aus einem Mietspiegel oder einer Mietdatenbank ableiten lässt, kein Vergleichsobjekt existiert und kein regionaler Markt zur Vermietung des Objektes vorhanden ist. Eine Ermittlung der üblichen Miete anhand der Umsätze des Restaurationsbetriebes ist nicht zulässig. Lediglich die äußeren und objektiven Kriterien Art, Lage, Größe, Ausstattung und Alter sind heranzuziehen. Dies war im Fall nicht gegeben. In der Folge ist der Steuerbilanzwert zur Bestimmung des Bedarfswertes heranzuziehen.

#### **Konsequenz**

Die Festsetzung des Bedarfswertes eines bebauten Grundstückes nach den ertragsteuerlichen Grundsätzen (Steuerbilanzwert) ist i. d. R. deutlich günstiger als die Ermittlung des Bedarfswertes auf der Grundlage des 12,5-fachen der üblichen Miete.

### **7. Wohnsitz eines Berufspiloten**

#### **Kernproblem**

Personen, die in Deutschland ihren Wohnsitz haben, sind nach § 1 Abs. 1 EStG unbeschränkt steuerpflichtig. Der Begriff des Wohnsitzes ist in § 8 AO definiert und unterscheidet sich vom zivil- und vom melderechtlichen Wohnsitzbegriff. Entscheidend sind das Vorliegen eines Nutzungsrechts und die Nutzungsabsicht, die anhand von Indizien zu ermitteln ist. Dabei kommt es auf das Gesamtbild der Verhältnisse an.

#### **Sachverhalt**

Das FG Baden-Württemberg hatte einen Fall zu entscheiden, in dem ein bei einer deutschen Fluggesellschaft angestellter Pilot behauptete, er habe seinen ausschließlichen Wohnsitz in einem angemieteten Appartement in Dubai. Bei der Sachverhaltsaufklärung ergab sich indes, dass er im Jahr 2000 gemeinsam mit seiner Lebensgefährtin ein Haus in der Nähe von Frankfurt erworben und bezogen hatte. Im Anschluss hatte der Pilot zwar seinen Miteigentumsanteil an seine Lebensgefährtin übertragen, sich aber den Nießbrauch und ein Rückübertragungsrecht vorbehalten. Außerdem ließ sich nachvollziehen, dass er vor bzw. nach dienstfreien Tagen immer nach bzw. von Frankfurt vom bzw. zum Einsatzort gependelt war.

**Begründung der Vorlage**

Das FG schloss insbesondere aus dem nachweislich stattgefundenen Pendeln nach bzw. von Frankfurt, dass der Pilot tatsächlich in dem in 2000 bezogenen Haus gewohnt habe und deshalb ein Wohnsitz in Deutschland vorliege. Darüber hinaus äußerte das Gericht mangels Aufenthaltsnachweisen Zweifel am Bestehen eines Wohnsitzes in Dubai. Die in Absatz 3 des Art. 4 des DBA mit den VAE enthaltene tie-breaker-rule zur Klärung des Besteuerungsrechts bei Doppelansässigkeit war damit gar nicht anzuwenden. Da gemäß Sachverhalt Arbeitgeber ein deutsches Unternehmen war, konnte auch die Regelung in Art. 15 Abs. 3 des DBA Dubai, die eine Sonderregelung für Arbeitsleistungen an Bord eines Flugzeugs im internationalen Luftverkehr enthält, nicht zur Anwendung kommen.

**Konsequenz**

Der Pilot war mit all seinen Einkünften in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig.

**8. Erbbauzinsen sind Mieteinnahmen****Kernproblem**

Zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zählt das Einkommensteuergesetz auch Einkünfte aus Rechten i. S. d. bürgerlichen Rechts, wie z. B. Einkünfte aus dem Erbbaurecht.

**Rechtslage**

Im Jahr 1995 hatte das BVerfG über die bewertungsrechtliche Beurteilung des Erbbaurechts für Zwecke der Erbschaftsteuer entschieden. Daraufhin hatte ein betroffener Steuerpflichtiger geklagt, um den vom Einkommensteuergesetz geforderten Ansatz der Erbbauzinsen als Mieteinnahmen zu verhindern.

**Entscheidung**

In seiner kürzlich ergangenen Entscheidung hält der BFH an seiner Rechtsprechung fest, dass Erbbauzinsen Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung sind. Die Erwägungen des BVerfG, die das Bewertungsrecht betreffen, stehen dem nach Auffassung des BFH nicht entgegen; der Erbbauzins würde, indem er bewertungsrechtlich mit seinem Kapitalwert als sonstiges Vermögen angesetzt und zugleich einkommensteuerrechtlich als Mieteinnahmen erfasst wird, auch nicht systemwidrig doppelt steuerlich belastet.

**Konsequenz**

Grund und Boden einschließlich der zu errichtenden Gebäude fallen nach Ablauf der vereinbarten Dauer des Erbbaurechts an den Eigentümer des Bodens zurück. Der Erbbauzins ist also ein Entgelt für die Einräumung eines zeitlich begrenzten dinglichen Nutzungsrechts am Grund und Boden; der Grundeigentümer überlässt das Grundstück einem anderen gegen Entgelt auf Zeit zur Nutzung, nämlich zum Errichten eines Bauwerks. Es handelt sich folglich um ein befristetes Nutzungsverhältnis, das während der Laufzeit des Erbbaurechts auf den fortdauernden Austausch von Leistungen gerichtet ist. Daher sind die Erbbauzinsen als Mieteinnahmen zu erfassen und zu versteuern.

**9. Entfernungspauschalen ab 2007****Kernproblem**

Durch das Steueränderungsgesetz 2007 wurde hinsichtlich der Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte/Betrieb eine Systemänderung vorgenommen. Danach werden die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte nunmehr der Privatsphäre („die Arbeit beginnt am Werkstor“) zugerechnet. Zum Ausgleich von Härtefällen können Fernpendler ab dem 21. Kilometer der Entfernung die Entfernungspauschale (wie bisher) in Höhe von 0,30 EUR je Entfernungskilometer wie Werbungskosten/Betriebsausgaben abziehen. Ab dem 1. Kilometer abzugsfähig bleiben Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung oder Fahrten behinderter Menschen, die an Stelle der Entfernungspauschale die tatsächlichen Kosten (alternativ pauschale Kilometersätze) ansetzen.

**Neues Anwendungsschreiben**

Zu Zweifelsfragen hat das BMF in einem ab dem Jahr 2007 geltenden Anwendungsschreiben Stellung genommen. Ausgenommen von der Entfernungspauschale bleiben Flugstrecken und Strecken mit steuerfreier Sammelbeförderung. Die Beschränkung auf den Höchstbetrag von 4.500 EUR gilt grds. unverändert fort. Wie bisher greift die Begrenzung nicht bei Benutzung eines eigenen oder zur Nutzung überlas-

senen Kraftwagens. Die hiervon betroffenen Arbeitnehmer müssen nachweisen oder glaubhaft machen, dass sie die Fahrten mit dem Kraftwagen zurückgelegt haben. Ein Nachweis der tatsächlichen Aufwendungen ist nicht erforderlich. Neu ist, dass Aufwendungen für öffentliche Verkehrsmittel, die über der Entfernungspauschale liegen, nicht mehr zusätzlich angesetzt werden können. Gleiches gilt für sonstige Kosten (z. B. Fahr-, Tunnel- oder Mautkosten). Ab 2007 gilt die Abgeltungswirkung der Entfernungspauschale zudem auch für Unfallkosten. Des Weiteren enthält das BMF-Schreiben Regelungen für Sonderfälle (z. B. Fahrgemeinschaften) oder auch Hinweise zur Behandlung von Arbeitgebererstattungen und Lohnsteuer-Pauschalierungen. Bis auf die Kilometer-Einschränkung wurden diese größtenteils aus dem nunmehr überholten BMF-Schreiben 2001 übernommen. Dennoch bleibt für Zuschuss gewährende Arbeitgeber eine Änderung der Lohnabrechnung ab Januar 2007 zu beachten.

## 10. Pauschalierung für Geschenke an Arbeitnehmer

### Kernproblem

Der Arbeitgeber kann die Lohnsteuer mit einem pauschalen Steuersatz von 25 % erheben, wenn er Arbeitslohn aus Anlass von Betriebsveranstaltungen zahlt. Der Zweck der Pauschalierung liegt darin, dem Arbeitnehmer den steuerbegünstigten Zufluss von Arbeitslohn zu ermöglichen. Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass der Arbeitgeber in derartigen Fällen kaum die Möglichkeit hat, die von ihm zur Betriebsveranstaltung eingeladenen Arbeitnehmer im Wege des Lohnsteuerabzugs mit der auf die Betriebsveranstaltung entfallenden Lohnsteuer zu belasten. Werden anlässlich der Betriebsveranstaltung Geschenke überreicht, dann stellt sich die Frage nach dem sachlichen Zusammenhang. Wird ein solcher verneint, dann besteht normale Lohnsteuerpflicht. Im Streitfall erhielten die Arbeitnehmer im Rahmen einer Weihnachtsfeier Goldmünzen im Wert von ca. 280 EUR pro Stück überreicht.

### Bisherige Rechtsprechung

Nach der Rechtsprechung des BFH sind nur solche Zuwendungen begünstigt, die den Rahmen und das Programm der Betriebsveranstaltung betreffen und hierfür nicht untypisch sind (z. B. die Durchführung einer Tombola oder Verlosung). Die nur bei Gelegenheit der Veranstaltung überreichten Zuwendungen können nicht pauschal besteuert werden.

### Entscheidung

Der BFH ist seiner bisherigen Rechtsprechung gefolgt und hat die Pauschalierung der Goldmünzen für unzulässig erklärt. Neben der o. g. Argumentation führt der Senat aus, dass die Zuwendung der Goldmünzen auch völlig losgelöst von der Weihnachtsfeier hätte vorgenommen werden können. Unerheblich ist insoweit, ob die bedachten Arbeitnehmer einen Anspruch auf die Goldmünzen hatten. Würde man für Fälle wie dem vorliegenden Zuwendungen „aus Anlass von Betriebsveranstaltungen“ bejahen, so hätte dies nach Auffassung des BFH zur Folge, dass man z. B. auch ein 13. Monatsgehalt oder eine Weihnachtsgratifikation pauschal mit 25 % besteuern könnte, wenn nur die Auszahlung programmgemäß auf einer Betriebsveranstaltung vorgenommen würde.

### Konsequenz

Auf Grund der gefestigten Rechtsprechung sollte für die anlässlich einer Betriebsveranstaltung übergebenen „untypischen Zuwendungen“ von der Pauschalierung Abstand genommen werden. Durch die darüber hinaus sich in aller Regel anschließende Sozialversicherungspflicht ergäben sich ansonsten nicht zu unterschätzende Haftungsrisiken des Arbeitgebers.

## 11. Wiedereinsetzung in alten Verfahrensstand aus gesetztem Vertrauen

### Kernfrage/Rechtslage

Das Steuerverfahrensrecht sieht die Wiedereinsetzung in den vorigen Verfahrenstand grundsätzlich vor, wenn jemand unverschuldet verhindert war, eine gesetzliche Frist einzuhalten. Das Verschulden eines Vertreters oder Bevollmächtigten wird hierbei zugerechnet. Der Wiedereinsetzungsantrag ist binnen eines Monats nach Kenntnis vom Wegfall des Verhinderungsgrundes zu stellen und glaubhaft zu machen. Regelmäßige Streitfrage bei der Gewährung der Wiedereinsetzung ist die Frage nach dem Verschulden, das zur Fristversäumung geführt hat. Dann, wenn die Finanzverwaltung durch eigenes Handeln einen Rechtsschein dahingehend gesetzt hat, dass ein durch den Steuerpflichtigen gewähltes Vorgehen zuläs-

sig ist, kann das Verschulden von Seiten des Steuerpflichtigen, das zur Versagung der Wiedereinsetzung führen könnte, nicht möglich, jedenfalls aber unbillig sein. Dies gilt jedenfalls so lange, wie der Steuerpflichtige davon ausgehen durfte, dass sein eigenes Verhalten durch den von der Finanzverwaltung gesetzten Rechtsschein gedeckt war. Einen Fall, in dem ein durch die Finanzverwaltung selbst gesetzter Rechtsschein, sich verfahrensrechtlich zu Gunsten des Steuerpflichtigen auswirkte, hatte das Finanzgericht des Saarlandes zu entscheiden.

### **Entscheidung**

In dem entschiedenen Fall hatte der Steuerpflichtige den Antrag auf Steuerveranlagung nicht bei dem zuständigen Finanzamt, sondern wie in den beiden Vorjahren und entsprechend den Richtlinien der Finanzverwaltung kurz vor Ablauf der Frist bei einem anderen Finanzamt abgegeben. Beim zuständigen Finanzamt kam der Antrag nach Ablauf der Frist an. Das zuständige Finanzamt wollte erstmals den Antrag wegen Fristversäumnis nicht mehr akzeptieren und lehnte auch den Antrag auf Wiedereinsetzung ab. Das Finanzgericht des Saarlandes urteilte indes zugunsten des Klägers. Durch den Hinweis in den Richtlinien habe die Finanzverwaltung den Eindruck erweckt, sie werde bei Einreichung des Antrages beim unzuständigen Finanzamt den Einwand des Fristversäumnisses nicht geltend machen. Da dieser Hinweis über Jahre in den Richtlinien enthalten war, sei dadurch ein Vertrauensschutz zugunsten des Steuerbürgers entstanden, auf den dieser sich berufen könne. Durch die Einreichung des Antrages beim unzuständigen Finanzamt käme es auch nicht zu einem Rechtsmissbrauch, zumal das konkret beklagte Wohnsitzfinanzamt die entsprechende Vorgehensweise in den Vorjahren akzeptiert hatte.

### **Konsequenz**

Die Frage der Gewährung von Wiedereinsetzung ist immer abhängig vom konkreten Einzelfall. Die oben besprochene Entscheidung zeigt aber, dass durch verfahrensrechtliche Hinweise und bisherige Verhaltensweisen der Finanzverwaltung eine starke Eigenbindung zu Lasten der Finanzverwaltung bestehen kann, die im Ergebnis zu einem Vertrauens- und Bestandsschutz zugunsten des Steuerpflichtigen erwachsen kann. In jedem Fall lohnt sich bei entsprechenden Ansatzpunkten der Versuch, verfristete Verfahrenshandlungen durch Wiedereinsetzungsanträge nachzuholen.

## **12. Grunderwerbsteuer – gemischte Schenkung von Gesellschaftsanteilen**

### **Einführung**

Personengesellschaften gelten bei der Grunderwerbsteuer als selbstständige Rechtsträger. Die Übertragung von Grundstücken zwischen Gesellschaft und Gesellschafter unterliegt der Grunderwerbsteuer. Aber auch die Übertragung von Gesellschaftsanteilen als solche kann unter bestimmten Voraussetzungen Grunderwerbsteuer auslösen. In der Praxis werden diese Sachverhalte bei Gestaltungen nicht ausreichend beachtet und sind häufig Gegenstand von Verfahren vor den Finanzgerichten.

### **Entscheidung**

Der BFH hatte sich mit dem Fall auseinanderzusetzen, dass zwei Brüder zu gleichen Teilen an einer vermögensverwaltenden GbR beteiligt waren, zu deren Gesellschaftsvermögen Grundstücke gehörten. Mit notariell beurkundetem Vertrag wurde die Auflösung der GbR vereinbart; ein Bruder übertrug dabei seine Beteiligung an der GbR auf den anderen, der sich im Gegenzug zu Ausgleichszahlungen an Dritte verpflichtete. Unstrittig stellte der Vorgang eine gemischte Schenkung dar, da die Ausgleichszahlungen nicht dem Verkehrswert des Grundstücks entsprachen.

Durch die Auflösung der GbR geht das Grundstück aus dem Gesamthandsvermögen in das Alleineigentum des einen Gesellschafters über. Der Vorgang ist steuerbar (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG). In der Höhe der Beteiligung des A an der GbR (50 %) ist der Vorgang nach § 6 Abs. 2 GrEStG befreit. Nach Ansicht des BFH ergibt sich auf Grund der gemischten Schenkung eine weitere Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 2 S. 1 GrEStG (Befreiung von Schenkungen i. S. d. Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes).

### **Konsequenz**

Der BFH wendet damit die Befreiungsvorschrift des § 3 Nr. 2 S. 1 GrEStG nicht nur auf alleinige Schenkungen von Grundstücken an, sondern auch dann, wenn Gegenstand der Schenkung ein Personengesellschaftsanteil ist. Vorbehaltlich weiterer Befreiungsvorschriften entsteht die Grunderwerbsteuer damit nur für den entgeltlichen Teil der Übertragung.



### 13. Übertragung von Aktien

#### Einführung

Die Übertragung von Anteilen an Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien wurde bisher von der Finanzverwaltung als Lieferung behandelt. Der EuGH hat dem gegenüber festgestellt, dass die Übertragung keine Lieferung im Sinne der 6. EG-Richtlinie darstellt.

#### Neue Verwaltungsanweisung

Das BMF übernimmt die Rechtsprechung des EuGH. Abschn. 24 Abs. 1 UStR 2005 ist insoweit nicht mehr anzuwenden. Den Unternehmen wird allerdings zugestanden, Übertragungen, die vor dem 1.1.2007 ausgeführt werden, noch nach der alten Verwaltungsauffassung als Lieferung zu behandeln.

#### Konsequenz

Die Übertragung von Anteilen an Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien stellt, wie schon die Übertragung von Beteiligungen an einer Personengesellschaft sowie einer GmbH, eine sonstige Leistung dar. Gleiches gilt z. B. für Fondsanteile und festverzinsliche Wertpapiere. Im Gegensatz zur bisherigen Behandlung bestimmt sich der Leistungsort nunmehr nach den für sonstige Leistungen maßgeblichen Kriterien. Liegt dieser im Inland, so ist der Umsatz steuerfrei.

### 14. Haushaltsgemeinschaft mit erwachsenem Kind hindert Entlastungsbetrag für Alleinerziehende

#### Kernproblem

Allein stehende Steuerpflichtige können einen Entlastungsbetrag in Höhe von 1.308 EUR im Kalenderjahr steuermindernd geltend machen, wenn zu ihrem Haushalt mindestens ein steuerlich berücksichtigungsfähiges Kind gehört. Allein stehend im Sinne des Gesetzes sind Steuerpflichtige, die nicht die Voraussetzungen für die Anwendung des Splitting-Verfahrens erfüllen oder verwitwet sind und keine Haushaltsgemeinschaft mit einer anderen volljährigen Person bilden. Ausnahme: Für die andere Person steht ebenfalls ein Kinderfreibetrag oder Kindergeld zu (alternativ: das Kind leistet Grundwehrdienst/Zivildienst oder davon befreiende Tätigkeit ab). Ist die andere Person mit Haupt- oder Nebenwohnsitz in der Wohnung des Steuerpflichtigen gemeldet, wird vermutet, dass sie mit dem Steuerpflichtigen gemeinsam wirtschaftet (Haushaltsgemeinschaft). Diese Vermutung ist widerlegbar, es sei denn, der Steuerpflichtige und die andere Person leben in einer eheähnlichen Gemeinschaft oder in einer eingetragenen Lebensgemeinschaft. Wenn ein erwachsenes Kind in der Wohnung gemeldet ist, kann die Frage der Haushaltsgemeinschaft zum Streitpunkt werden. Ein solcher Fall wurde jetzt Anlass eines finanzgerichtlichen Verfahrens.

#### Rechtslage

Eine Haushaltsgemeinschaft liegt nach Auffassung des BMF vor, wenn der Steuerpflichtige und die andere Person in der gemeinsamen Wohnung gemeinsam wirtschaften („Wirtschaften aus einem Topf“). Die Annahme einer Haushaltsgemeinschaft setzt nicht die Meldung der anderen Person in der Wohnung des Steuerpflichtigen voraus. Ferner genügt eine mehr oder weniger enge Gemeinschaft mit nahem Beieinanderwohnen, bei der jedes Mitglied der Gemeinschaft tatsächlich oder finanziell seinen Beitrag zur Haushalts- bzw. Lebensführung leistet und an ihr partizipiert (der gemeinsame Verbrauch der Lebensmittel oder Reinigungsmittel, die gemeinsame Nutzung des Kühlschranks etc.). Auf die Zahlungswege kommt es dabei nicht an, ebenso wenig auf materielle (Unterhaltsgewährung) und immaterielle (Fürsorge und Betreuung) Verbundenheit.

#### Entscheidung

Das FG Hamburg hat die vom BMF verfügten Kriterien für rechtmäßig erklärt und eine Kostenbeteiligung (nicht zwingend Beiträge in gleicher Höhe) sowie die Nutzung familienbezogener Gemeinschaftsräume für ausreichend angesehen. Ein Verstoß gegen den Schutz der Familie sieht das FG nicht. Der durch das Haushaltsbegleitgesetz 2004 geschaffene Entlastungsbetrag für Alleinerziehende soll nach dem erklärten Willen des Gesetzgebers die regelmäßig höheren Lebensführungskosten von echten Alleinerziehenden gegenüber anderen Erziehenden berücksichtigen. Eine Berücksichtigung des Erziehungsbedarfs bei allen Eltern (unabhängig vom Familienstand) erfolgt durch den Kinderfreibetrag und den Freibetrag für den Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsbedarf. Diese Ausgestaltung bewegt sich nach Auffas-

sung des Senats in dem verfassungsrechtlich zulässigen Gestaltungsrahmen.

### **Konsequenz**

Die Vermutung der Haushaltsgemeinschaft mit erwachsenen Kindern kann widerlegt werden. Dies setzt voraus, dass sich die Kinder tatsächlich und finanziell nicht an der Haushaltsführung beteiligen. Hierfür kann bereits ausreichen, dass die Kinder über kein oder nur geringes Vermögen verfügen (Vergleich mit unterhaltsbedürftigen Personen für Abzug von außergewöhnlichen Belastungen) und deren Einkünfte und Bezüge die beim Kinderfreibetrag geregelten Unschädlichkeitsgrenzen nicht übersteigen.

## **15. Tierarztkosten keine außergewöhnlichen Belastungen**

### **Kernproblem**

Zu den als außergewöhnliche Belastungen (unter Berücksichtigung der zumutbaren Eigenbelastung) abzugsfähigen Kosten gehören auch Krankheitskosten. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH setzt der Begriff der Krankheit einen anormalen körperlichen, geistigen oder seelischen Zustand voraus, der den Betroffenen in der Ausübung normaler psychischer oder körperlicher Funktionen derart beeinträchtigt, dass er nach herrschender Auffassung einer medizinischen Behandlung bedarf. Üblicherweise geht es dabei um eigene Krankheitskosten. Der Phantasie sind jedoch keine Grenzen gesetzt, wie einer weiteren Entscheidung des FG zu entnehmen ist. Hier ging es um Tierarztkosten wegen der Diabetes-Erkrankung eines Hundes. Der Hund war auf Anraten des behandelnden Arztes zur Behandlung einer physischen und psychischen Erkrankung der Klägerin angeschafft worden. Mit dem Hund sei die mit einem Behinderungsgrad von 30 % belastete Klägerin täglich etwa 10 km gelaufen. Zudem habe durch die permanente Verbundenheit des Tieres mit der Bezugsperson auch deren psychische Belastung aufgebaut werden können. Die Notwendigkeit der Anschaffung wurde jedoch nicht durch ein amtsärztliches Attest nachgewiesen.

### **Bisherige Rechtslage**

Bei erkennbar nicht anerkannten Heilmethoden ist die medizinische Notwendigkeit der Aufwendungen nach der Rechtsprechung des BFH stets durch eine im Voraus ausgestellte amts- oder vertrauensärztliche Bescheinigung nachzuweisen. Dem entsprechend ist z. B. bei Aufwendungen für Heilkuren ein vorheriges amtsärztliches Attest zum Nachweis der Zwangsläufigkeit erforderlich. Das gleiche gilt für den Nachweis der medizinischen Notwendigkeit des Besuchs eines Sportstudios, von Gruppentreffen suchtgefährdeter Menschen, von Behandlungskosten bei Legasthenie oder von den Kosten der Unterbringung in einer sozialtherapeutischen Wohngruppe. Bei Hilfsmitteln, die nicht ausschließlich von Kranken benutzt werden, muss die medizinische Notwendigkeit ebenfalls durch ein vor dem Kauf ausgestelltes amtsärztliches Attest nachgewiesen werden.

### **Entscheidung**

Nach diesen Grundsätzen ist auch im Streitfall die Anschaffung des Hundes nur dann als aus Gründen der Krankheit der Klägerin zwangsläufig anzusehen, wenn deren Notwendigkeit durch ein zuvor eingeholtes amtsärztliches Attest nachgewiesen wird. Ein vom behandelnden Arzt ausgestelltes Attest kann nach der Rechtsprechung des BFH wegen der häufig fehlenden Neutralität des Arztes nicht als ausreichend erachtet werden.

## **Unternehmer und Freiberufler**

## **16. Erbschaftsteuerrecht verfassungswidrig**

### **Kernproblem**

Das Bundesverfassungsgericht hat die Verfassungswidrigkeit des derzeitigen Erbschaftsteuerrechts festgestellt. Seit dem Vorlagebeschluss des BFH aus dem Jahr 2002 hatte gerade in der Gestaltungsberatung eine erhebliche Rechtsunsicherheit geherrscht.

**Entscheidung**

Das BVerfG hält fest, dass sich der Gesetzgeber bei der Bewertung der verschiedenen Vermögensgegenstände einheitlich am gemeinen Wert zu orientieren hat. Diesen Anforderungen genügt das geltende Recht jedoch nicht, da Grundbesitz, Betriebsvermögen und Kapitalgesellschaftsanteile teilweise erheblich unter dem gemeinen Wert bewertet werden.

Bis zum 31.12.2008 muss eine verfassungsgemäße Neuregelung getroffen werden. Bis dahin gilt das bisherige Recht weiter. Bei der Gesetzesneufassung muss sich der Gesetzgeber auf der Bewertungsebene einheitlich am gemeinen Wert als dem maßgeblichen Bewertungsziel orientieren. Auf der Ebene der Bewertung ist nach Auffassung des BVerfG eine Begünstigung von bestimmten Vermögensgegenständen wegen außerfiskalischer Förderungs- und Lenkungsziele nicht zulässig. Dies kann allenfalls auf einer nachfolgenden Ebene geschehen. Vor diesem Hintergrund wird zu prüfen sein, ob das geplante Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge verfassungsfest ist.

**Konsequenz**

Für den Moment jedenfalls ist festzuhalten, dass für vergangene Schenkungs- und Erbfälle sowie für aktuelle Gestaltungen Rechtssicherheit besteht. Noch ist unklar, wie und wann der Gesetzgeber reagieren wird. Verschärfungen sind für die Übertragung von Immobilien und von bestimmten Betrieben zu befürchten.

**17. Einschränkung der wiederholten Bildung einer Ansparrücklage für dasselbe Wirtschaftsgut****Kernproblem**

Die Bildung einer Ansparrücklage bietet dem Steuerpflichtigen auch nach Ablauf eines Geschäftsjahres die Möglichkeit der „Ergebnisglättung“. Hier winken dann Liquiditäts- oder Progressionsvorteile, letztere insbesondere bei stark schwankenden Einkünften. Auch die Inanspruchnahme von außergewöhnlichen Belastungen (Minderung der zumutbaren Eigenbelastung) oder Einkommensgrenzen des Eigenheimzulagengesetzes können Anlass für die Rücklagenbildung sein. Das hat auch das Finanzamt erkannt, aber weil es für die Bildung der Ansparrücklage eines Investitionsplans nicht bedarf, war der Finanzverwaltung in ihrem Bestreben nach der Versagung der Rücklage bisher häufig ein Riegel vorgeschoben. Häufig blieb nur ein Rückgriff auf formale Mängel, z. B. fehlende Aufzeichnungen. Wird der Fall auf die Spitze getrieben und für dasselbe Wirtschaftsgut (im Streitfall ein PKW Audi S 8) mit zweifacher Wiederholung eine Rücklage gebildet, können tatsächlich Zweifel an der Investitionsabsicht aufkommen.

**Bisherige Rechtslage**

Die Rücklagenbildung setzt eine Prognoseentscheidung über das künftige Investitionsverhalten aus der Sicht des Endes des jeweiligen Gewinnermittlungszeitraums voraus. Die Bildung von Ansparrücklagen „ins Blaue hinein“ ist unzulässig, denn Normzweck ist die Förderung tatsächlicher Investitionen. Nach bisheriger BFH-Rechtsprechung ist es nicht erforderlich, dass der Steuerpflichtige bei erstmaliger Bildung einer Rücklage für ein im Übrigen hinreichend konkretisiertes Wirtschaftsgut seine Investitionsabsicht glaubhaft macht. Dabei geht der BFH davon aus, dass mit dem Ausweis der geplanten Investition in der Gewinnermittlung dem ersten Anschein nach zugleich die Investitionsabsicht dokumentiert wird.

**Entscheidung**

Weil es im Streitfall nicht um eine erstmalige, sondern um eine wiederholte Rücklagenbildung für das gleiche Wirtschaftsgut ging, hat der BFH in Erweiterung seiner bisherigen Rechtsprechung an die Plausibilität des Vorbringens über das Fortbestehen der Investitionsabsicht erhöhte Anforderungen gestellt. Ohne hierüber weitere Ausführungen zu machen, verlangt der Senat bei diesem Sachverhalt eine sachlich einleuchtende Begründung dafür, weshalb die Investition trotz gegenteiliger Absichtserklärung bislang nicht durchgeführt worden, aber gleichwohl weiterhin geplant ist.

**Konsequenz**

Das Urteil ändert nichts an der bisherigen Sichtweise des BFH, wenn es um die erstmalige Bildung einer Rücklage geht. Dass es jetzt für „Wiederholungstäter“ schwieriger wird, sollte dazu führen, sich über andere Investitionen Gedanken zu machen. Im Übrigen hat der BFH klargestellt, dass bei Bildung der Rücklage, entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung, die Angabe der voraussichtlichen Investitionszeitpunkts nicht erforderlich ist. Notwendig bleiben Angaben zur Funktion des Wirtschaftsguts und zu den voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Mehr gibt das Gesetz nicht her.

## 18. Personelle Verflechtung trotz Selbstkontrahierungsverbot

### Kernproblem

Werden wesentliche Betriebsgrundlagen (z. B. Grundbesitz) von einem Besitzunternehmen an eine Betriebsgesellschaft zur Nutzung überlassen, so liegt eine Betriebsaufspaltung vor, wenn beide Unternehmen personell miteinander verflochten sind. Da die Betriebsaufspaltung die Gewerblichkeit des – eigentlich nur vermögensverwaltend tätigen – Besitzunternehmens zur Folge hat, ist eine personelle Verflechtung häufig nicht gewünscht. Entscheidend hierfür sind nicht nur die Beteiligungsverhältnisse, sondern auch gesetzliche und gesellschaftsvertragliche Regelungen über die Stimmrechtsverhältnisse.

### Sachverhalt

Der BFH hatte kürzlich einen weiteren Fall zu entscheiden, in dem ausschließlich Familienangehörige – allerdings mit unterschiedlichen Beteiligungsverhältnissen – an Besitz- und Betriebsunternehmen beteiligt waren. Der Vater und zwei seiner Söhne besaßen sämtliche Anteile an der Betriebs-GmbH. Der Vater war zugleich Geschäftsführer der GmbH. An der Besitz-GbR waren sie ebenfalls – zusammen sogar mehrheitlich – beteiligt, die übrigen Anteile hielten die Mutter und ein weiterer Sohn der Eheleute. Für Entscheidungen bei der GbR sah der Gesellschaftsvertrag eine notwendige 2/3-Mehrheit vor, die die GmbH-Gesellschafter zu keinem Zeitpunkt hatten.

### Entscheidung

Trotz dieser fehlenden Stimmrechtsmehrheit hat der BFH im Streitfall eine personelle Verflechtung angenommen, weil der Vater gemäß Gesellschaftsvertrag alleine zur Geschäftsführung und Vertretung der GbR berechtigt war. Diese Geschäftsführungsbefugnis konnte ihm nur durch einen Beschluss mit 2/3-Mehrheit entzogen werden, den er gemeinsam mit den beiden Mitgesellschaftern der GmbH hätte verhindern können. Das Argument, der Vater sei nicht vom Verbot des Selbstkontrahierens befreit gewesen und hätte damit die GbR gegenüber der GmbH überhaupt nicht vertreten dürfen, zog vor dem BFH nicht. Denn, so die Richter, der Vater hätte durch seine beherrschende Stellung bei der GmbH bewirken können, dass jemand anderes (z. B. ein Prokurist oder Handlungsbevollmächtigter) auf Seiten der GmbH als Vertreter auftritt.

### Konsequenz

Das Urteil bestätigt wieder einmal: Der Versuch, die personelle Verflechtung allein durch Stimmrechtsregelungen im Gesellschaftsvertrag zu durchbrechen, ist äußerst riskant und muss wohl durchdacht sein.

## 19. Fachkrankenpfleger freiberuflich tätig

### Kernproblem

Die Abgrenzung freiberuflicher von gewerblicher Tätigkeit ist gerade im Hinblick auf die „ähnlichen Berufe“ vielfach eine Einzelfallentscheidung. Ein Abgrenzungsmerkmal ist dabei ein dem Katalogberuf des § 18 EStG entsprechendes Grundlagewissen.

### Entscheidung

Der BFH hatte zu entscheiden, ob ein Fachkrankenpfleger für Krankenhaushygiene eine krankengymnastenähnliche und damit freiberufliche Tätigkeit ausübt. Dies hat er bejaht, da deren Tätigkeit der des Katalogberufes „Krankengymnast“ ähnele. So liegt ein ähnlicher Beruf vor, wenn er in wesentlichen Punkten mit einem der freiberuflichen Katalogberufe verglichen werden kann; dazu gehört die Vergleichbarkeit sowohl der Ausbildung als auch der ausgeübten beruflichen Tätigkeit.

Dies sieht der BFH auch bei Hygiene-Fachkrankenpflegern – ebenso wie bei Krankenschwestern, Masseuren sowie medizinisch-technischen Assistenten – als gegeben an.

### Konsequenz

Die Entscheidung des BFH zeigt, dass die Regelungen des § 18 EStG dynamisch auszulegen sind. Der Gesetzgeber hinkt vielfach dem wirtschaftlichen Wandel hinterher. Insofern kann es gerade bei neuen, jungen Berufsfeldern sinnvoll sein, die Freiberuflichkeit einer solchen Tätigkeit gerichtlich überprüfen zu lassen.

## 20. Auskunftsanspruch gegen das Finanzamt zur Vorbereitung einer Konkurrentenklage

### Kernproblem

Klage vor dem Finanzgericht kann erheben, wer geltend macht, durch einen Verwaltungsakt in seinen Rechten verletzt zu sein. Der Verwaltungsakt kann auch gegenüber einem anderen Steuerpflichtigen ergangen sein. Hiergegen ist dann eine sog. Konkurrentenklage einzureichen.

Zur Vorbereitung einer Konkurrentenklage kann es notwendig werden, beim Finanzamt Auskunft über die steuerliche Behandlung des Konkurrenten zu beantragen.

### Sachverhalt

Der Kläger, ein eingetragener Verein, ist Betreiber eines Krematoriums und steht in Konkurrenz zu einem Krematorium, das die Nachbargemeinde betreibt. Der Verein beantragte beim Finanzamt Auskunft darüber, ob die Umsätze aus dem Krematorium der Nachbargemeinde der Umsatzsteuer unterworfen wurden. Er vermutete, die Gemeinde könne niedrigere Gebühren abrechnen, weil sie als öffentliche Hand nicht zur Umsatzsteuer herangezogen würde. Dies widerspräche der 6. EG-Richtlinie ebenso wie dem deutschen Umsatzsteuerrecht.

Das Finanzamt hat die Erteilung der Auskunft unter Hinweis auf das Steuergeheimnis abgelehnt.

### Entscheidung

Der BFH hat das Finanzamt dazu verpflichtet, die Auskunft zu erteilen. Das Finanzamt darf Kenntnisse, die unter das Steuergeheimnis fallen, offenbaren, wenn die Auskunft für die Durchführung eines Besteuerungsverfahrens notwendig ist.

Erbringen Einrichtungen des öffentlichen Rechts Leistungen und erheben hierfür Gebühren, werden sie gemäß 6. EG-Richtlinie als Steuerpflichtige behandelt, sofern eine Behandlung als Nicht-Steuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Dieser Grundsatz ist auch im deutschen Umsatzsteuerrecht verankert. Der Verein hat daher ein klagefähiges Recht auf richtige Anwendung des Umsatzsteuerrechts gegenüber der Gemeinde.

### Konsequenz

Besteht der begründete Verdacht, dass Leistungen einer Einrichtung der öffentlichen Hand umsatzsteuerlich anders behandelt werden, als die eines privatrechtlichen Unternehmers, sollte Konkurrentenklage eingereicht werden. Zur Vorbereitung muss das Finanzamt entsprechende Auskünfte über den Konkurrenten erteilen.

## 21. Verwertungsverbot bei Außenprüfungen

### Kernproblem

Die Finanzbehörden sollen für gleichmäßige und gesetzmäßige Besteuerung aller Steuerpflichtigen sorgen. Dafür stehen ihr diverse Ermittlungsmöglichkeiten zur Verfügung. Fehlerhafte Ermittlungsmethoden können zu einem Verwertungsverbot führen, so dass die erlangten Kenntnisse nicht der Besteuerung zugrunde gelegt werden dürfen.

### Sachverhalt

Das Finanzamt führte bei diversen Gaststätten Betriebsprüfungen durch und stellte dabei fest, dass die dort auftretenden Tanzkapellen nicht von den Gastwirten, sondern von den Mietern ihrer Festsäle engagiert wurden. Die Mieter der Festsäle wurden daraufhin um Auskunft über die engagierten Tanzkapellen und die gezahlten Honorare gebeten.

Anhand dieser Angaben nahm das Finanzamt Hinzuschätzungen bei der Klägerin, einer Tanzkapellen-GbR, vor und änderte die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Steuerbescheide. Die GbR klagte gegen die Änderungsbescheide, weil die Betriebsprüfungen bei den Gastwirten nur durchgeführt worden seien, um die steuerlichen Verhältnisse der GbR erforschen zu können. Dieses Vorgehen sei rechtswidrig und die gewonnenen Erkenntnisse für die Besteuerung der GbR nicht verwertbar.

### Entscheidung

Der BFH hat das Vorgehen des Finanzamts als rechtmäßig beschieden.

Selbst wenn die Betriebsprüfung bei den Gastwirten formell fehlerhaft gewesen wäre, durften die im Rahmen der Prüfung ermittelten Saalmieter um Auskunft gebeten werden.

Außerdem ist zu beachten, dass ein formelles Verwertungsverbot bei Steuerbescheiden, die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehen, generell ins Leere laufen.

Lediglich die Erkenntnisse, die die Finanzbehörde unter Verletzung von Grundrechten oder in strafbarer Weise erlangt hat, dürfen nicht für nachfolgende Ermittlungsmaßnahmen oder für die Änderung von Bescheiden unter dem Vorbehalt der Nachprüfung verwertet werden.

### **Konsequenz**

Ein steuerrechtliches Verwertungsverbot wird in den seltensten Fällen zum Tragen kommen. Verfahren gegen die Finanzbehörden, die ausschließlich auf die Nichtverwertbarkeit der von der Behörde erlangten Kenntnisse aufbauen, können den Vollzug der Bescheide allenfalls verzögern, jedoch in den meisten Fällen nicht verhindern.

## **22. Urteil trotz geplanter rückwirkender Gesetzesänderung**

### **Kernproblem**

Verfahren vor den Finanzgerichten können ausgesetzt werden, wenn die Entscheidung von einem anderen laufenden Gerichtsverfahren oder der Feststellung einer Behörde abhängig ist. Fraglich war, ob Verfahren auch ausgesetzt werden können, wenn eine Gesetzesänderung mit Rückwirkung geplant ist.

### **Sachverhalt**

Der Kläger reichte seine Einkommensteuererklärung für 1997 in 2003 beim Finanzamt ein. Da er neben Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit lediglich Verluste aus Gewerbebetrieb erzielt hatte, lehnte das Finanzamt die Durchführung der Veranlagung ab. Da keine anderen positiven Einkünfte von mehr als 800 DM (410 EUR) vorlagen, handelte es sich nach Auffassung des Finanzamts um eine Antragsveranlagung. Die Steuererklärung hätte bis zum 31.12.1999 eingereicht werden müssen. Da diese Frist überschritten war, führte das Finanzamt keine Veranlagung durch.

### **Entscheidung**

Der BFH hat bereits in einem anderen Verfahren entschieden, dass das Finanzamt das Gesetz falsch auslegt. Der Gesetzgeber hat daraufhin eine rückwirkende Änderung der Vorschrift angestrengt, die die Auslegung des Finanzamts im Gesetz verankert.

Trotz der bekannten Planungen des Gesetzgebers hat der BFH das laufende Verfahren nicht ausgesetzt, bis das Gesetz verkündet wurde. Dieses hätte den Kläger erheblich schlechter gestellt, so dass der BFH seine Neutralitätspflicht verletzt hätte.

Das Finanzamt wurde noch vor der Veröffentlichung des Gesetzes verpflichtet, die Veranlagung durchzuführen.

### **Konsequenz**

Der Gesetzgeber tendiert immer häufiger dazu, nach einer für den Staat kostspieligen Entscheidung des BFH, umgehend das zugrunde liegende Gesetz auch rückwirkend zugunsten der öffentlichen Kassen zu ändern.

Es ist daher unumgänglich, zeitnah auf die aktuelle Rechtsprechung des BFH zu reagieren, um günstige Entscheidungen auch auf die eigene Steuer anwenden zu können.

## **23. Verbösernde Einspruchsentscheidung nach erfolgter Teilabhilfe**

### **Kernproblem**

Während eines Einspruchsverfahrens überprüft das Finanzamt den angefochtenen Steuerbescheid erneut in vollem Umfang. Dabei können, nach vorheriger Ankündigung, auch Änderungen durchgeführt werden, die den Steuerpflichtigen schlechter stellen, als wenn er keinen Einspruch eingelegt hätte.

### **Sachverhalt**

Das Finanzamt schätzte die Einkommensteuer der Eheleute. Gegen den Schätzungsbescheid legten diese Einspruch ein und reichten die Steuererklärung nach. Das Finanzamt erließ einen Teilabhilfebescheid gemäß der Steuererklärung, erkannte aber Spenden und Ausbildungskosten nicht an und forderte Nachweise über Betriebsausgaben an. Außerdem kündigte das Finanzamt an, die Betriebsausgaben nachträglich doch nicht anzuerkennen, wenn die Unterlagen nicht eingereicht würden. Da die Betriebs-

ausgaben nicht nachgewiesen wurden, hat das Finanzamt in der Einspruchsentscheidung den Teilabhilfebescheid zu Ungunsten der Steuerpflichtigen abgeändert.

Gegen diesen Änderungsbescheid klagten die Eheleute vor dem Finanzgericht und reichten den Nachweis über die Ausbildungskosten, nicht aber über die Betriebsausgaben ein. Sie beantragten, den Teilabhilfebescheid um die Ausbildungskosten zu ergänzen und den zweiten, sie schlechter stellenden Änderungsbescheid aufzuheben.

### **Entscheidung**

Der BFH hat die Klage abgewiesen. Im Einspruchsverfahren wird eine Vollüberprüfung vorgenommen. Dabei ist unmaßgeblich, wie viele Teilabhilfebescheide bereits ergangen sind. Alle Steuerbescheide, die nach Einlegung des Einspruchs ergehen, werden Gegenstand des Einspruchsverfahrens und können jederzeit noch einmal geändert werden. Eine Änderung zu seinen Ungunsten kann der Steuerpflichtige nur vermeiden, wenn er den Einspruch zurücknimmt.

### **Konsequenz**

Im Einspruchsverfahren müssen Verböserungshinweise des Finanzamts genau überprüft werden. Ist nicht ausreichend wahrscheinlich, dass die eigene Rechtsauffassung vom Finanzgericht geteilt wird, sollte erwogen werden, den Einspruch im Zweifelsfall zurückzunehmen, um eine ungünstigere Entscheidung zu vermeiden.

## **24. Abfindung kann durch Sozialplan-Tarifvertrag vom Klageverzicht abhängig gemacht werden**

### **Kernfrage/Rechtslage**

Dem Arbeitnehmer steht gegen eine Kündigung das Recht zur Erhebung einer Kündigungsschutzklage zu. Sind die Voraussetzungen des Kündigungsschutzgesetzes erfüllt (beispielsweise Größe des Arbeitgebers) steht die Wirksamkeit insbesondere der betriebsbedingten Kündigung unter seinem besonderen Prüfungsmaßstab. Im Falle der Kündigung einer Vielzahl von Arbeitnehmern, beispielsweise wegen der Schließung eines gesamten Betriebsteils ist bei dessen Vorhandensein der Betriebsrat in die Entscheidung über diese Betriebsänderung mit einzubeziehen. Unabhängig von der ohnehin bestehenden Unterrichtungspflicht des Betriebsrates bei einer Kündigung ist im Falle der Betriebsänderung mit dem Betriebsrat über einen Sozialplan zu verhandeln. Alternativ zur individuellen Verhandlung über einen Sozialplan können die Parteien eines Tarifvertrages einen sog. Sozialplan-Tarifvertrag abschließen, der die Modalitäten des Sozialplanes regelt. Gegebenenfalls muss der Arbeitgeber dann mit seinem Betriebsrat nur noch diejenigen Sozialplanfragen ausverhandeln, die im Einzelfall über die Regelungen des Sozialplan-Tarifvertrages hinausgehen, z. B. die Liste der betriebsbedingt zu kündigenden Arbeitnehmer. Die dann gegenüber den betroffenen Arbeitnehmer auszusprechenden betriebsbedingten Kündigungen unterstehen den Regelungen des Sozialplans oder des Sozialplan-Tarifvertrages. Fraglich war, ob Auszahlung von festgelegten Abfindungen von dem Verzicht auf Erhebung einer Kündigungsschutzklage abhängig gemacht werden konnte.

### **Entscheidung**

Das Bundesarbeitsgericht hatte über die Klage einer Arbeitnehmerin zu entscheiden, die von einer wegen Betriebsteilschließung betriebsbedingten Kündigung betroffen war. Der Arbeitgeber hatte mit der zuständigen Gewerkschaft einen Sozialplan-Tarifvertrag abgeschlossen, der Abfindungszahlungen nur für den Fall vorsah, dass Kündigungsschutzklage nicht erhoben würde. Hierauf hatte der Arbeitgeber in seinem Kündigungsschreiben hingewiesen. Nachdem die Klägerin dennoch Kündigungsschutzklage erhoben hatte, die mit Vergleich endete, klagte sie nunmehr auf Auszahlung der vollständigen Abfindung, weil die Abfindungsklausel des Sozialplan-Tarifvertrages unwirksam sei. Das Bundesarbeitsgericht entschied zu Lasten der Klägerin. Der Sozialplan-Tarifvertrag durfte ungeachtet der grundsätzlichen Zuständigkeit des Betriebsrates für Sozialpläne abgeschlossen werden. Die streitige Regelung - Abhängigkeit von Abfindungszahlung von Klageverzicht - sei zulässig, weil der Arbeitgeber auf diese Regelung in seinem Kündigungsschreiben hingewiesen hatte.

### **Konsequenz**

Der Abschluss eines mit dem der Entscheidung vergleichbaren Sozialplans oder Sozialplan-Tarifvertrages lässt die Notwendigkeit zur Kündigung der betroffenen Arbeitnehmer nicht wegfallen. Diese Kündigung muss aus Sicherheitsgründen den Hinweis auf die besondere Regelung des Sozialplans oder des

Sozialplan-Tarifvertrages enthalten. Eine ggf. üblicherweise verwendete „Formularkündigung“ kann nicht ausreichend sein. Eine entsprechende Betriebsvereinbarung ist ein probates Mittel, um schnelle Rechtssicherheit zu erzielen.

## 25. Steuerfreie Arbeitgebererstattungen nur bei Werbungkostenersatz

### Kernproblem

Arbeitslohn ist jeder mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis eingeräumte geldwerte Vorteil, der durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst ist. Nach dem Wortlaut des EStG sind aus Bundes- oder Landeskassen gezahlte Aufwandsentschädigungen ohne Einschränkung steuerbefreit. Gleiches gilt für aus anderen öffentlichen Kassen an deren Bedienstete geleistete Aufwandsentschädigungen, soweit sie nicht für Verdienstausschlag oder Zeitverlust gewährt werden oder den tatsächlichen Aufwand des Empfängers offenbar übersteigen. Eine vergleichbare Vorschrift gibt es für im privaten Dienstverhältnis stehende Arbeitnehmer nicht. Hier verlangt das Gesetz vor der Steuerbefreiung eine Prüfung auf den Charakter von steuerlich abzugsfähigen Werbungskosten des Arbeitnehmers. Das Bundesbesoldungsgesetz sieht u. a. Mietentschädigungen für seine Bediensteten vor. Der Arbeitgeber (öffentlicher Dienst) verlangte in einem vor dem BFH ausgetragenen Streitfall die Steuerbefreiung für die Auszahlung einer Mietentschädigung an eine Bedienstete, obwohl weder die Voraussetzungen eines häuslichen Arbeitszimmers noch der doppelten Haushaltsführung vorlagen.

### Bisherige Rechtsprechung

Der BFH hat die Regelung zur Steuerbefreiung verfassungskonform dahingehend ausgelegt, dass die Erstattung nur solcher Aufwendungen von der Steuer befreit ist, die als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar sind. Danach beschränkt sich die im Gesetz enthaltene Besserstellung der Empfänger von Bezügen aus öffentlichen Kassen gegenüber anderen Steuerpflichtigen darauf, dass bei der Nachprüfung, ob die Erstattungen Werbungskosten abdecken, nicht kleinlich verfahren und dem Empfänger ein ins Einzelne gehender Nachweis nicht zugemutet werden soll. Diese Privilegierung durch ein „eingeschränktes“ Nachprüfungsrecht ist jedoch von der vorrangig zu beantwortenden Frage zu trennen, ob die Aufwendungen dem Grunde nach als Werbungskosten abziehbar sind.

### Entscheidung

Der BFH hält an der bisherigen Rechtsprechung fest und sieht sich darin auch durch eine Entscheidung des BVerfG bestärkt. Nach Auffassung des BVerfG ist die Zahlung einer Stellenzulage für einen Beamten wegen des Grundsatzes der Besteuerungsgleichheit der Regelbesteuerung zu unterwerfen. Nach diesen Grundsätzen kommt auch im Streitfall die Steuerbefreiung für öffentlich Bedienstete nicht zur Anwendung, denn die Mietaufwendungen sind nicht als Werbungskosten abziehbar.

### Konsequenz

In den LStR sind zur Erleichterung der Feststellung, inwieweit es sich um steuerfreie Aufwandsentschädigungen handelt, Nichtbeanstandungsgrenzen und Kostenpauschalen aufgeführt. Der BFH geht davon aus, dass diese erst zur Anwendung kommen können, wenn der Werbungskostenabzug dem Grunde nach gegeben ist. Für andere Anweisungen würde es an einer gesetzlichen Grundlage fehlen.

## 26. Keine Terminsverlegung in letzter Minute, wenn Sozietät beauftragt ist

### Kernfrage/Rechtslage

Das Steuerverfahrensrecht hat in der Finanzgerichtsordnung ein eigenes Regelwerk, das die Prozesse vor den Finanzgerichten regelt. Mit Rücksicht auf die mündliche Verhandlung sieht die Finanzgerichtsordnung vor, dass beim Ausbleiben eines der Beteiligten auch ohne ihn verhandelt werden kann. Auf Antrag kann ein anberaumter Verhandlungstermin aufgehoben und verschoben werden, wenn erhebliche Gründe für die Terminsverlegung bestehen und diese gegenüber dem Gericht glaubhaft gemacht werden. Insbesondere die Erkrankung des Prozessbevollmächtigten führt regelmäßig zur auch kurzfristigen Verlegung des Termins. Wird der Steuerpflichtige im Finanzgerichtsverfahren von einem Prozessbevollmächtigten vertreten, ist es für die Terminsverlegung grundsätzlich ausreichend, wenn im Terminsverlegungsantrag darauf hingewiesen wird, dass der verhinderte Prozessbevollmächtigte alleine mit der Sache beauftragt ist. Von dieser üblichen Vorgehensweise können die Finanzgerichte aber dann Abstand



nehmen, wenn der Terminverlegungsantrag in letzter Minute, d. h. am Verhandlungstag selbst oder spät am Tag zuvor, eingeht und sich die Gerichte an der Durchführung des Verhandlungstermins nicht aus sonstigen Gründen gehindert sehen.

### **Entscheidung**

Mit einer jüngeren Entscheidung hat das Finanzgericht München zu den Rahmenbedingungen für die Durchführung der mündlichen Verhandlung trotz plötzlicher Erkrankung des Prozessbevollmächtigten und Abwesenheit der Partei entschieden. Den anberaumten Termin der mündlichen Verhandlung baten die Kläger zunächst wegen Urlaubsabwesenheit aufzuheben. Diesem Antrag entsprach das Gericht mit Hinweis auf ihre Vertretung im Verfahren nicht. Am Verhandlungstage morgens beantragte die Sozietät des prozessbevollmächtigten wegen plötzlicher Erkrankung des Prozessbevollmächtigten nochmals die Verlegung des Verhandlungstermins. Diesem Antrag kam das Finanzgericht München nicht nach, sondern verhandelte zur Sache. Zur Begründung führte das Gericht aus, die Anwesenheit der Kläger sei nicht notwendig gewesen. Die Prozessvollmacht der Kläger sei auf die Sozietät ausgestellt gewesen, daher hätte ein anderes Mitglied der Sozietät den Termin wahrnehmen können. Hinderungsgründe, die die Annahme rechtfertigen konnten, die Terminwahrnehmung hätte nur durch den erkrankten Prozessbevollmächtigten erfolgen können, seien weder offenkundig noch vorgetragen gewesen.

### **Konsequenz**

Soweit ein Terminverlegungsantrag nicht rechtzeitig gestellt werden kann, sollte – wenn kein anderes Sozietätsmitglied den Termin wahrnehmen kann oder soll - ein in letzter Minute gestellter Terminverlegungsantrag über das Übliche und pauschale Hinweise hinaus umfassend begründet werden. Dies ist nicht nur zur Glaubhaftmachung der erheblichen Gründe für eine Terminverlegung, sondern auch in revisionsrechtlicher Hinsicht erforderlich. Denn eine zulässige Verhandlung in Abwesenheit stellt keinen absoluten Revisionsgrund dar.

## **27. Testamentsvollstrecker als Unternehmer**

### **Einführung**

Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes ist, wer nachhaltig eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Im Falle eines Testamentsvollstreckers, der nur gelegentlich tätig wird, stellt sich die Frage, ob er hierdurch zum Unternehmer wird.

### **Entscheidung**

Der BFH hatte einen Fall zu beurteilen, in dem ein Testamentsvollstrecker von vornherein nur beabsichtigte, seine Tätigkeit auf die Auseinandersetzung von zwei Nachlässen zu beschränken. Die Übernahme der Verwaltung erfolgte nur deshalb, da er in beiden Fällen Miterbe war. Strittig war mit dem Finanzamt, ob die Tätigkeit nachhaltig erbracht wurde. Der BFH zieht zur Beurteilung des Vorliegens der Nachhaltigkeit folgende Kriterien, je nach Fall unterschiedlich gewichtet, heran:

- Dauer des Tätigwerdens
- Intensität des Tätigwerdens
- Beteiligung am Markt
- Anzahl der ausgeführten Umsätze und
- Planmäßigkeit des Tätigwerdens.

Im konkreten Fall reichte es dem BFH für die Annahme der unternehmerischen Tätigkeit aus, dass der Testamentsvollstrecker eine Vielzahl von Handlungen über einen längeren Zeitraum vorgenommen hatte. Nach Ansicht des BFH ist es unerheblich aus welchem Grund die Aufnahme der Tätigkeit erfolgte.

### **Konsequenz**

Unternehmer kann damit auch jemand sein, der privat motivierte Tätigkeiten gelegentlich und nur für einen von vornherein absehbaren Zeitraum erbringt. Die Rechtsprechung des BFH kann sich allerdings auch zu Gunsten solcher Steuerpflichtigen auswirken, denen bisher Vorsteuererstattungen versagt wurden, da ihre Tätigkeit als privat veranlasst angesehen wurde.

## 28. Ermäßigter Steuersatz für Imbisswagen

### Einführung

Die Lieferung bestimmter Lebensmittel unterliegt dem ermäßigten Steuersatz in Höhe von 7 %. Die Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle stellt hingegen eine sonstige Leistung dar, die dem Regelsteuersatz in Höhe von nunmehr 19 % unterliegt (bis 31.12.2006: 16 %).

### Entscheidung

Der strittige Fall betraf die Umsätze eines Imbisswagenbesitzers. Dieser verkaufte z. B. auf Weihnachtsmärkten Pommes-Frites, Bratwürste u. ä. Speisen. Der Imbisswagen besaß lediglich eine Verkaufstheke, an der die Speisen auf Grund des Kundenandrangs nicht eingenommen werden konnten. Die Kunden nahmen die Speisen daher häufig auf Bierzeltgarnituren benachbarter Getränkebuden ein, die dies nicht beanstandeten. Die Speisen wurden auf Plastiktellern gereicht und zur Entsorgung standen umgebaute Ölfässer bereit.

Der BFH schließt sich der EuGH-Rechtsprechung an, demgemäß für jeden einzelnen Umsatz zu entscheiden ist, ob eine begünstigte Lieferung oder eine nicht begünstigte Dienstleistung vorliegt. Der BFH sieht die Erbringung von Dienstleistungen für die Annahme einer begünstigten Lieferung dann als unschädlich an, wenn diese notwendig mit der Vermarktung der Lieferung verbunden sind. Die Bereitstellung der Plastikteller, von Servietten und von Abfalleimern stehen einer begünstigten Lieferung daher nicht entgegen. Auch die Zubereitung der Speisen als solche führt nicht generell zur Annahme einer Dienstleistung, da sie für die Vermarktung einer zubereiteten Speise zwingende Voraussetzung ist. Entgegen der Vorinstanz wertete der BFH die Fälle, in denen die Kunden auf den Bierzelttischen der Nachbarstände ihre Speisen verzehrten, als Dienstleistung. Aus Sicht der Kunden würde diesbezüglich eine Infrastruktur bereitgestellt, die nicht notwendig der Vermarktung diene. Dabei wäre es unerheblich, auf welcher Rechtsgrundlage diese den Kunden überlassen werde (Duldung vs. Eigentum).

### Konsequenz

Im konkreten Fall stimmt die Entscheidung des BFH im Ergebnis mit der Wertung der Finanzverwaltung in Abschn. 25a UStR 2005 überein. Allerdings ist zu beachten, dass der BFH ausdrücklich darauf hinweist, dass entgegen der gesetzlichen Regelung in § 3 Abs. 9 S. 4 und 5 UStG nicht jede Abgabe von Speisen an Ort und Stelle nach der EuGH-Rechtsprechung eine Dienstleistung darstellt. Es ist daher immer zu prüfen, ob die Stellung von Verzehrsvorrichtungen nicht notwendigerweise mit der Vermarktung der Speisen zusammenhängt.

## 29. Vorsteuerabzug aus Antrag des Insolvenzverwalters

### Einführung

Rechnungen berichtigen nur dann zum Vorsteuerabzug, wenn sie alle Voraussetzungen der §§ 14 und 14a UStG erfüllen. Unter anderem ist die genaue Angabe des Leistungsempfängers erforderlich.

### Entscheidung

Das FG Nürnberg hat nun entschieden, dass ein Antrag des Insolvenzverwalters an das Insolvenzgericht auf Festsetzung seiner Vergütung nicht den Tatbestand einer Rechnung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes erfüllt. Entsprechend kann für das Vermögen des Gesamtschuldners aus einem solchen Antrag keine Vorsteuer geltend gemacht werden.

### Konsequenz

Der BFH bestätigt die Verwaltungsauffassung (Abschn. 192 Abs. 7 Satz 5 UStR 2005). Damit der Insolvenzverwalter die Vorsteuer für den Gesamtschuldner aus seiner eigenen Rechnung ziehen kann, muss er die Rechnung gegenüber dem Gesamtschuldner stellen.

## 30. Ingenieur – freiberuflich oder nicht

### Kernproblem

In der Praxis stellt sich immer wieder die Frage der Abgrenzung zwischen freiberuflicher und gewerblicher Tätigkeit. Dabei treten häufig zwei Probleme in den Vordergrund. Zum einen wird die Tätigkeit nicht eindeutig von den als freiberuflich definierten Katalogberufen erfasst, so dass nur die Berufung auf einen „ähnlichen Beruf“ möglich ist, was zu unterschiedlichen Auffassungen führen kann. Zum anderen liegt

zwar die erfolgreiche Ausbildung eines Katalogberufs vor, es wird jedoch eine berufsfremde Tätigkeit ausgeübt. Der BFH hatte jetzt den Fall zu entscheiden, ob die Bauleitertätigkeit einer GbR, deren beiden Gesellschafter an der Bergakademie studiert und ihr Studium mit dem akademischen Grad „Diplom-Ingenieur-Ökonom“ abgeschlossen hatten, als freiberuflich eingestuft werden könne.

### **Bisherige Rechtslage**

Der BFH hat in ständiger Rechtsprechung folgende Kernaussagen getroffen: Hat ein Steuerpflichtiger die zur Ausübung eines Katalogberufs notwendigen theoretischen Kenntnisse in einem förmlichen Ausbildungsgang erworben und wird er anschließend aufgrund der erworbenen Kenntnisse tätig, ist im Allgemeinen davon auszugehen, dass er auf Grundlage seines gründlichen und umfassenden theoretischen Wissens freiberuflich tätig ist. Dagegen ist eine dem absolvierten Studium fremde Tätigkeit allerdings nicht allein aufgrund des Studienabschlusses freiberuflich. In aller Regel ist aber die erfolgreich abgeschlossene Ausbildung für einen Katalogberuf ein zulässiges und sachlich einleuchtendes Differenzierungskriterium für die Zuordnung zu einem Katalogberuf. Nur wenn die für einen bestimmten Katalogberuf vorgeschriebene Ausbildung nicht erfolgreich abgeschlossen wurde, bleibt zu prüfen, ob vergleichbare breite und tiefe Kenntnisse durch ein Selbststudium, eine Wissensprüfung oder anhand von praktischen Tätigkeiten nachweislich erworben wurden. Wird der Nachweis theoretischer Kenntnisse in dem gebotenen Umfang geführt, reicht es im Allgemeinen aus, dass sich die Betätigung wenigstens auf einen Hauptbereich des jeweiligen Katalogberufs bezieht.

### **Entscheidung**

Das FG hatte die Bauleitertätigkeit der GbR mit dem Beruf eines Architekten verglichen und war zu dem Ergebnis gekommen, dass aufgrund des Mangels an planerischen Tätigkeiten eine architektenähnliche Tätigkeit nicht vorliegen könne. Der BFH dagegen hat es für ausreichend angesehen, dass die Gesellschafter die Berufsbezeichnung „Ingenieur“ nach dem jeweils einschlägigen Landesgesetz führen dürfen oder das von Ihnen (in der früheren DDR absolvierte Studium) demjenigen eines (Wirtschafts-) Ingenieurs entspreche. Dann sei es auch nicht schädlich, dass die ausgeübte Tätigkeit ein konstruierendes Element nicht enthalte. Ausreichend ist die Tätigkeit auf einem Hauptgebiet des Ingenieurwesens. Hierzu gehöre auch die Bauleitertätigkeit.

### **Konsequenz**

Der Senat folgt damit den Kernaussagen der ständigen Rechtsprechung. Auf ein anderes Problem sei jedoch hingewiesen. Im Streitfall haben beide Gesellschafter den Abschluss eines Studiums nachweisen können. Fehlt das bei einem Gesellschafter, droht wegen der Abfärbetheorie insgesamt die Gewerblichkeit, denn die Berufung auf autodidaktisches Lernen ist ebenso streitbehaftet.

## **31. Überlassung von VIP-Logen und Bezug von Hospitality-Leistungen**

### **Einführung**

In Verbindung mit dem Abschluss von Sponsoring-Verträgen erhält der Sponsor häufig auch Karten für VIP-Logen. Diese berechtigen zum Besuch der jeweiligen Veranstaltung und beinhalten die Möglichkeit der Bewirtung des sponsernden Unternehmens und seiner Gäste.

### **Neue Verwaltungsanweisung**

Das BMF hat nun erstmals zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Überlassung von VIP-Logen Stellung genommen. Soweit zwischen dem Sponsor und werbenden Unternehmen keine gesonderte Aufteilung des Entgelts erfolgt, sondern ein Paketpreis vereinbart wird (z. B. für Werbung, Eintrittsberechtigung und Bewirtung), kann das Entgelt pauschal aufgeteilt werden. Hierbei werden grundsätzlich die Aufteilungsmaßstäbe übernommen, die für ertragsteuerliche Zwecke vom BMF verwendet werden. Lediglich für Hospitality-Leistungen im Rahmen der Fußballweltmeisterschaft 2006 ergibt sich eine abweichende Aufteilung.

Behandlung des werbenden Unternehmens:

Die Leistung des werbenden Unternehmens unterliegt grundsätzlich dem Regelsteuersatz von 19 %. Der ermäßigte Steuersatz von 7 % kommt nur für Leistungen von gemeinnützigen und anderen steuerbegünstigten Körperschaften in Betracht, sofern diese nicht im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erbracht werden.

Behandlung des sponsernden Unternehmens:

Die auf die Nutzung der VIP-Loge entfallenden Vorsteuern können, sofern die Leistung für das Unternehmen bezogen werden und in Verbindung mit Umsätzen stehen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, abgezogen werden.

Werden die Eintrittsberechtigungen unentgeltlich an Geschäftsfreunde weitergegeben, so ist ein Vorsteuerabzug nur möglich, sofern es sich nicht um ein Geschenk im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG handelt. Eine unentgeltliche Wertabgabe ist nicht zu besteuern, da die Eintrittsberechtigungen aus unternehmerischen Gründen abgegeben werden.

Nur wenn die Bewirtungsaufwendungen unangemessen sind, wird der Vorsteuerabzug hieraus versagt. Dies gilt sowohl für die Geschäftsfreunde als auch für die teilnehmenden Arbeitnehmer.

Die unentgeltliche Weitergabe von Eintrittsberechtigungen an Arbeitnehmer sowie deren Bewirtung ist als unentgeltliche Wertabgabe zu versteuern, es sei denn, dass die Abgabe als Aufmerksamkeit zu qualifizieren ist oder im überwiegenden betrieblichen Interesse erfolgt.

### **Konsequenz**

Im Vorfeld des Abschlusses eines Sponsoring-Vertrages ist zu entscheiden, ob statt der Vereinbarung eines Paketpreises nicht eine Aufteilung des Entgelts auf die einzelnen Leistungsbestandteile vorgenommen werden sollte, um die steuerlichen Mehrbelastungen, die sich aus ertragsteuerlichen Abzugsverboten, Versagung des Vorsteuerabzuges sowie der Erfassung unentgeltlicher Wertabgaben ergeben, möglichst gering zu halten.

## **GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer**

### **32. Steuerliche Pflichten eines GmbH-Geschäftsführers**

#### **Kernproblem**

Der Geschäftsführer einer GmbH muss sämtliche steuerliche Pflichten der GmbH übernehmen. Verletzt er diese Pflichten vorsätzlich oder grob fahrlässig und kommt es dadurch zu Steuerausfällen, kann das Finanzamt den Geschäftsführer für die Steuern in Haftung nehmen.

#### **Sachverhalt**

Nachdem die GmbH im Januar gegründet worden war, gab der Gesellschafter-Geschäftsführer im Betriebseröffnungsbogen voraussichtliche Umsätze von 500.000 DM und einen Gewinn von 5.000 DM für das Gründungsjahr an. Obwohl weit höhere Umsätze erzielt wurden, wurden die Angaben nicht berichtet. Die eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen waren ebenfalls nicht korrekt. Im November wurden die Anteile verkauft.

Das Finanzamt setzte Körperschaftsteuervorauszahlungen fest, nachdem im Dezember die nachfolgende steuerliche Vertreterin der GmbH einen wesentlich höheren vorläufigen Gewinn mitgeteilt hatte.

Für diese Vorauszahlungen und die Umsatzsteuer von Januar bis November wurde der ursprüngliche Geschäftsführer in Haftung genommen.

#### **Entscheidung**

Das Niedersächsische FG erklärte den Haftungsbescheid für rechtmäßig. Der Geschäftsführer war insbesondere verpflichtet, korrekte Umsatzsteuervoranmeldungen abzugeben, Änderungen der Einkommensverhältnisse für Vorauszahlungszwecke mitzuteilen und seinen Steuerberater zu überwachen. Er handelte allein durch das Nichterfüllen dieser Pflichten grob fahrlässig.

#### **Konsequenz**

Wer sich zum gesetzlichen Vertreter einer GmbH bestellen lässt, muss sich über die damit verbundenen steuerlichen Pflichten informieren. Ein Irrtum über diese Pflichten schützt nicht vor einer Haftungsanspruchnahme für Steuerrückstände der GmbH.

### 33. Anforderungen an ordnungsgemäßen Gewinnverteilungsbeschluss

#### Einführung

Im früheren Anrechnungsverfahren und in den bis heute fortbestehenden Regelungen zum Übergang auf das Halbeinkünfteverfahren sind die Körperschaftsteuerlichen Folgen von Ausschüttungen teilweise abhängig davon, ob die Ausschüttung auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruht. Hier kann es Zweifelsfälle geben.

#### Sachverhalt

Die Gesellschafter einer GmbH hatten in den Jahren 2000 und 2001 im Wege des sog. Leg-ein-hol-zurück-Verfahrens mit 45 % Körperschaftsteuer belastete Teile des Eigenkapitals ausschütten und auf diese Weise eine Körperschaftsteuer-Minderung realisieren wollen. Der Ausschüttungsbeschluss war jedoch vom Finanzamt beanstandet worden, weil er vor der Feststellung des Jahresabschlusses erfolgt war und zudem die für die Ausschüttung erforderliche Kapitalrücklage zuvor nicht förmlich zugunsten des Bilanzgewinns aufgelöst worden ist.

#### Entscheidung

Das Finanzgericht Hamburg hat zugunsten des klagenden Unternehmens entschieden, dass der Gewinnverwendungsbeschluss ordnungsgemäß erfolgt ist. Einer förmlichen Auflösung der Kapitalrücklage habe es nicht bedurft. Auch die erst später erfolgte Feststellung des Jahresabschlusses sei unschädlich, da auch Vorabausschüttungen gesellschaftsrechtlich zulässig sind.

#### Konsequenz

Das Urteil ist aus Sicht der Steuerpflichtigen zu begrüßen und kann in möglichen Streitfällen mit der Finanzverwaltung herangezogen werden. Allerdings können derartige Streitigkeiten regelmäßig im Vorfeld vermieden werden, indem die entsprechenden Beschlüsse rechtssicher formuliert werden.

### 34. Kündigung einer Vor-Gesellschaft aus wichtigem Grund

#### Kernproblem

Eine Kapitalgesellschaft entsteht als solche erst mit ihrer Eintragung im Handelsregister. In der Zeit zwischen dem Abschluss des notariellen Vertrages und der Eintragung spricht man von der Vor-Gesellschaft. Bei der Vor-Gesellschaft handelt es sich um eine Organisationsform eigener Art, auf welche neben dem Gesellschaftsvertrag bereits die Normen des GmbH- bzw. AG-Rechts anzuwenden sind, soweit diese nicht gerade die Rechtsfähigkeit der Gesellschaft voraussetzen.

Die vorliegende Entscheidung behandelt die Frage, ob ein Gesellschafter, dem die Fortführung der Vor-Gesellschaft bis zur Handelsregistereintragung nicht mehr zumutbar ist, die Auflösung der Gesellschaft (hier der Vor-AG) nur nach dem Recht der zu errichtenden Kapitalgesellschaft oder aber auch durch Kündigung in analoger Anwendung von § 723 Abs. 1 Satz 2 BGB herbeiführen kann.

#### Sachverhalt

Die Parteien errichteten mit notarieller Urkunde eine AG. Die Einlagen waren in bar zu leisten und sofort fällig, sind jedoch nie einbezahlt worden. Dennoch nahm die Gesellschaft ihre Geschäftstätigkeit auf. Als sich der Mehrheitsaktionär zur Leistung der von ihm übernommenen Einlage außerstande erklärte, kündigte sein Mitgesellschafter die Vor-Gesellschaft aus wichtigem Grund und verlangte, die Liquidation durchzuführen. Der beklagte Mehrheitsaktionär vertrat die Auffassung, die Vor-AG könne nicht durch Kündigung, sondern nur in entsprechender Anwendung der §§ 262 ff. AktG aufgelöst werden.

#### Entscheidung

Der BGH hat der Klage des Minderheitsaktionärs stattgegeben und festgestellt, dass die Vor-AG durch die Kündigung aufgelöst worden ist. Zwar sehe das Aktiengesetz eine Auflösung der eingetragenen AG durch Kündigung nicht vor, dies gelte jedoch nicht zwangsläufig auch für die Vor-Gesellschaft. Das Kündigungsrecht des § 723 Abs. 1 Satz 2 BGB sei Ausdruck eines allgemeinen, nunmehr auch in § 314 BGB kodifizierten Rechtsgrundsatzes, nach welchem ein Dauerschuldverhältnis aus wichtigem Grund gekündigt werden kann, wenn dem kündigenden Teil eine Fortsetzung des Vertragsverhältnisses nicht mehr zuzumuten ist. Da sich vorliegend der Mehrheitsaktionär nicht in der Lage sah, die erforderlichen Einlagen zu leisten, sei dem Minderheitsaktionär der Verbleib in der Gesellschaft unzumutbar geworden.

Eine andere zumutbare Form der Beendigung der Gesellschaft habe nicht bestanden. Ein Ausscheiden aus der Vor-AG im Wege der Satzungsänderung war nicht möglich, da der Mehrheitsaktionär hierzu seine Zustimmung verweigerte. Als Minderheitsaktionär war der Kläger auch nicht in der Lage gewesen, einen Auflösungsbeschluss herbeizuführen. Eine Kaduzierung der Anteile des Mehrheitsaktionärs kam nicht in Betracht, da § 64 AktG die Eintragung der Gesellschaft im Handelsregister voraussetzt.

#### **Konsequenz**

Der BGH gibt einem Minderheitsgesellschafter mit dieser Entscheidung den rechtlichen Weg vor, auf dem er die Beendigung der Gesellschaft noch vor der Registereintragung herbeiführen kann, wenn ihm die Fortsetzung unzumutbar geworden ist. Die Entscheidung ist keine Abkehr von der ständigen Rechtsprechung des BGH, wonach bei der Vor-Gesellschaft bereits das Recht der Kapitalgesellschaft Anwendung findet. Vielmehr greift der BGH ergänzend auf den allgemeinen Rechtsgedanken, zurück, wonach Dauerschuldverhältnisse aus wichtigem Grund gekündigt werden können, wenn dem Kündigenden eine Fortsetzung nicht mehr zumutbar ist. Er trägt damit dem Umstand Rechnung, dass der Minderheitsgesellschafter anderenfalls trotz des vertragswidrigen Verhaltens seines Mitgesellschafters keine Möglichkeit gehabt hätte, die Auflösung der Gesellschaft herbeizuführen.

### **35. Vereinbarungstreuhand und wesentliche Beteiligung**

#### **Einführung**

Die Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Anteilen an Kapitalgesellschaften wird einkommensteuerrechtlich erst bei Erreichen der sog. „wesentlichen“ Beteiligungsgrenze bedeutsam. Daher kann es sinnvoll sein, den Gesellschaftsanteil zu teilen und den zur Überschreitung der Wesentlichkeitsschwelle führenden Anteil zum Gegenstand einer Vereinbarungstreuhand zu machen. Hier vereinbart der Gesellschafter mit einem Dritten (Treugeber), seine Beteiligung zukünftig für diesen als Treuhänder zu halten.

#### **Entscheidung**

Streitgegenstand der FG-Entscheidung war eine solche Vereinbarung aus dem Jahre 1998, womit ein bisher mit 25 v. H. am Stammkapital einer GmbH beteiligter Anteilseigner „Teilgeschäftsanteile“ i. H. v. 9,5 % und 6 % des Stammkapitals zukünftig als Treuhänder für Familienangehörige halten wollte. Seine Restbeteiligung hätte damit die ab dem Jahre 1999 geltende Wesentlichkeitsschwelle von mindestens 10 % (vormals 25; heute 1 %) nicht überschritten. Mitte 2000 wurden die drei vermeintlichen Teilanteile an der erst fünf Jahre zuvor errichteten Gesellschaft mit 6.000(!) % Zuschlag auf den Nominalwert veräußert.

Das FG betrachtete den Gewinn als steuerbare gewerbliche Einkünfte, da die Vereinbarungstreuhand nichtig sei. Ihren Voraussetzungen sei gleich in doppelter Hinsicht nicht entsprochen worden. Erstens hätte die Treuhandvereinbarung der Genehmigung durch die Gesellschaft bedurft, zweitens habe kein eindeutiges Treuhandverhältnis vorgelegen, da der Treuhänder zugleich mit sich selbst – als vom Selbstkontrahierungsverbot befreiter Bevollmächtigter der Treugeber – die Treuhandverhältnisse nach seinen Vorstellungen gestalten und sogar beenden konnte.

#### **Konsequenz**

Die exorbitant hohe Gewinnmarge, die im streitgegenständlichen Fall erzielt wurde, dürfte deutlich machen, dass gar nicht zuviel Sorgfalt auf das ordnungsgemäße Zustandekommen einer Vereinbarungstreuhand verwandt werden kann, wenn die Übertragung der vereinbarungsgegenständlichen Anteile Relevanz für die Wesentlichkeitsgrenze besitzt. Insbesondere muss in inhaltlicher Hinsicht ein eindeutiges und trennscharfes Über-Unterordnungsverhältnis zwischen Treuhänder (bisherigem Anteilsinhaber) und Treugeber (nunmehrigem Inhaber) zugunsten des letzteren erkennbar sein.

### **36. Umsatztantieme ist (fast) immer vGA**

#### **Einführung**

Tantiemезahlungen einer GmbH an ihre Gesellschafter-Geschäftsführer sind stets mit der Gefahr verbunden, von der Finanzverwaltung als verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) behandelt zu werden. Während Gewinnantiemen von der Rechtsprechung anerkannt werden, wenn sie zu fremdüblichen Konditionen vereinbart werden, löst eine Umsatztantieme nahezu immer eine vGA aus. Denn eine Umsatz-

beteiligung, die unabhängig von der Erzielung von Erträgen gewährt wird, steht dem eigenen Gewinnstreben der GmbH entgegen und ist mit dem Risiko einer Gewinnabsaugung verbunden.

#### **Entscheidung**

Diese Rechtsprechung hat der BFH in einer kürzlich bekannt gewordenen Entscheidung noch einmal bestätigt. Im Streitfall war der Geschäftsführer selbst auch für den Vertrieb zuständig und erhielt die Umsatzvergütung – wie andere Mitarbeiter auch – nur für von ihm selbst abgeschlossene Geschäfte. Dennoch sah der BFH in der Vergütung eine vGA. Eine Umsatzantiente könne nur ausnahmsweise in der Aufbauphase der Gesellschaft angemessen sein – und dann auch nur zeitlich und der Höhe nach beschränkt. An dieser Beschränkung fehlte es im Streitfall.

#### **Konsequenz**

Das Urteil bestätigt, dass Ausnahmen vom Verbot der Umsatzantiente an Gesellschafter-Geschäftsführer nur in der Aufbauphase einer GmbH gelten können, die im Regelfall nicht länger als drei Jahre dauern dürfte. Ebenso wie die zeitliche muss hier auch zwingend eine betragsmäßige Begrenzung bereits in der Zusage vereinbart werden. Anders als bei der fehlenden Deckelung einer Gewinnantiente, bei der nur der die angemessene Tantieme übersteigende Teil als vGA qualifiziert wird, führt bei der Umsatzantiente die fehlende Deckelung dazu, dass die Tantieme insgesamt als vGA anzusehen ist.

### **37. Pensionsverzicht des Gesellschafter-Geschäftsführers**

#### **Einführung**

In der Krise einer GmbH leisten Gesellschafter-Geschäftsführer häufig Beiträge zur Beseitigung oder Vermeidung einer Überschuldung. Hat die GmbH dem Geschäftsführer eine Pension zugesagt, so ist hierfür in der Bilanz eine Rückstellung zu bilden. Verzichtet der Gesellschafter-Geschäftsführer auf seinen Pensionsanspruch, so fällt die Rückstellung weg, da die GmbH von einer Verpflichtung befreit wird.

#### **Steuerliche Problematik**

Gefährlich kann ein solcher Pensionsverzicht beim Gesellschafter-Geschäftsführer sein, wenn hierdurch bei ihm ein Lohnzufluss unterstellt wird. Er muss dann einen fiktiven Bezug versteuern, obwohl ihm kein Geld zugeflossen ist. Dies gilt jedenfalls dann, wenn der Pensionsverzicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist und dementsprechend nach der Rechtsprechung des BFH eine verdeckte Einlage vorliegt.

#### **Auffassung der Finanzverwaltung**

Nach einer Verfügung der OFD Hannover kann ausnahmsweise von einer betrieblichen Veranlassung des Pensionsverzichts (und damit nicht von einer verdeckten Einlage) ausgegangen werden, wenn die Pensionszusage aus Sicht der GmbH nicht finanzierbar ist. Unabhängig von der Finanzierbarkeit soll eine betriebliche Veranlassung vorliegen, wenn auch ein Fremdgeschäftsführer zu einem Verzicht bereit gewesen wäre.

#### **Konsequenz**

Nach dieser Verfügung dürfte eine betriebliche Veranlassung jedenfalls in den Fällen gegeben sein, in denen neben dem Gesellschafter-Geschäftsführer noch ein Fremdgeschäftsführer beschäftigt ist und dieser ebenfalls auf seine Pension verzichtet. Fehlt hingegen ein Fremdgeschäftsführer, dann dürfte in der Praxis der Nachweis nur schwer zu erbringen sein, dass ein solcher ebenfalls auf seine Pension verzichtet hätte. Hier liegt Streitpotenzial mit der Finanzverwaltung.

### **38. Zulässigkeit einer Bilanzänderung bei Bilanzberichtigung**

#### **Einführung**

Seit dem Jahr 1999 ist eine Bilanzänderung durch den Steuerpflichtigen nur noch zulässig, wenn sie in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung steht und soweit die Gewinnauswirkung der Bilanzberichtigung reicht. Damit sind vor allem die Fälle angesprochen, in denen durch die Betriebsprüfung eine Bilanzberichtigung vorgenommen wird.

#### **Sachverhalt**

Ein bilanzierender Landwirt verkaufte durch notariellen Vertrag im Wirtschaftsjahr 1994/95 ein Grundstück und erzielte dabei einen Veräußerungsgewinn. Im selben Wirtschaftsjahr wurde der Veräußerungs-

erlös auf einem privaten Konto vereinnahmt. Der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums erfolgte erst im Wirtschaftsjahr 1995/96. Die Veräußerung wurde in der Buchführung zunächst nicht erfasst und erst im Rahmen einer Betriebsprüfung aufgedeckt. Der Landwirt beantragte daraufhin, die aufgedeckten stillen Reserven nach § 6b EStG auf einen im Jahr 1995/96 neu erworbenen Betrieb zu übertragen.

### **Entscheidung**

Der BFH hat zunächst bestätigt, dass es sich um einen Fall der Bilanzänderung handelt. Dagegen könnte sprechen, dass sich die Möglichkeit zur Ausübung des Wahlrechts nach § 6b EStG erst nach Einreichung der Bilanz ergab. Der BFH sah im vorliegenden Fall jedoch in der Nichterfassung des Veräußerungsgewinns ein zumindest fahrlässiges Verhalten des Landwirts und erklärte daher die Vorschriften über die Bilanzänderung für anwendbar.

Entgegen der Auffassung des Finanzgerichts stellte der BFH zudem fest, dass der Umfang der zulässigen Bilanzänderung beschränkt ist auf die Höhe der Gewinnauswirkung der Bilanzberichtigung.

Der Landwirt kann mit dem Ergebnis trotzdem zufrieden sein: Da der Kaufpreis bereits im Wirtschaftsjahr 1994/95 also vor Übergang des wirtschaftlichen Eigentums gezahlt worden war, hätte dieser als erhaltene Anzahlung in der Anfangsbilanz des Jahres 1995/96 passiviert werden müssen. Die gewinnerhöhende Ausbuchung der Anzahlung im Wirtschaftsjahr 1995/96 stellte dann die Bilanzberichtigung dar, die zu einer Bilanzänderung in gleicher Höhe berechtigte.

### **Konsequenz**

Wichtig für den Steuerpflichtigen sind zwei Aussagen des Urteils: (1) Der Umfang der zulässigen Bilanzänderung ist auf den Gewinnanteil beschränkt, der sich im jeweiligen Wirtschaftsjahr aus der Bilanzberichtigung ergibt. (2) Der Steuerpflichtige muss nicht mit Beantragung der Bilanzänderung auch schon eine geänderte Bilanz einreichen, wenn er die Voraussetzungen zunächst gerichtlich klären lassen will. Das Urteil bewirkt dann bereits die Änderung der Bilanz.

Gerne stehe ich Ihnen bei Rückfragen zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

gez. Bernd Urban  
vereidigter Buchprüfer Steuerberater

Albgastr. 14 E, 76287 Rheinstetten-Forchheim  
Tel. 0721/160894-52; Fax 0721/160894-53  
[www.steuerkanzlei-urban.de](http://www.steuerkanzlei-urban.de)  
oder  
[www.steuerberater-urban.com](http://www.steuerberater-urban.com)