



## Mandanten-Brief Mai 2010

Sehr geehrte Damen und Herren,

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.

Bitte lesen Sie im Einzelnen:

Inhalt

### **Privatbereich**

1. Arbeitslohn in fremder Währung: Umrechnung in Euro
2. Entgelt eines Kapitalanlegers für Auswahl zw. Gewinnstrategien
3. Nachgelagerte Besteuerung der Altersrenten verfassungskonform
4. Gewerblicher Grundstückshandel - auch bei Verkäufen auf Druck der Bank
5. Schenkungsteuer: Zustiftung an eine (Familien-)Stiftung
6. Schenkungsteuer für mehrere freigebige Zuwendungen
7. Doppelter Bezug von Kindergeld kann als Steuerhinterziehung gelten
8. Wechselbezüglichkeit der Verfügungen von Ehegatten von Todes wegen
9. Nachträgliche handschriftliche Ergänzungen in Ehegattentestament
10. Inanspruchnahme für fremde Steuerschulden bei Kontonutzungsüberlassung
11. Beraterhonorar f. Erstellung d. Steueramnestieerklärg. nicht absetzbar

### **Unternehmer und Freiberufler**

1. Ein Subunternehmer unterhält keinen steuerbegünstigten Zweckbetrieb
2. Mehrwertsteuerpaket 2010: Neues vom BMF
3. Privatlehrer: Von der USt befreit oder nicht?
4. Steuerpflicht für Mitgliedsbeiträge eines Vereins
5. Grunderwerbsteuer: Ist die Bemessungsgrundlage verfassungsgemäß?
6. Neues DBA Deutschland Schweiz
7. AfA-Bemessungsgrundlage nach Einlage zum Teilwert
8. Vorsteuerabzug bei überhöhtem Umsatzsteuerausweis
9. Elektronisches Fahrtenbuch: Ausschluss nachträglicher Änderungen
10. Seeling-Modell vor dem Ende
11. Gewerbesteuer-Mindesthebesatz von 200 Prozent ist verfassungsgemäß



Ulrich Lehmann  
Dipl. Betriebswirt (FH)  
Steuerberater

Weil im Schönbuch

Mandanten-Brief Mai 2010

---

12. Kein tariflicher Feiertagszuschlag für Ostersonntag
13. Kein Ausgleich für Gemeinde für auf FA-Fehler beruhenden GewSt-Ausfall
14. Beitragsforderungen aus Betriebsprüfungen sofort vollziehbar
15. Betriebsaufgabe bei Übertragung landwirtschaftlicher Nutzflächen
16. Steuerberater muss Mandanten über steuerrechtliche Irrtümer aufklären
17. Bewertung bei gemeinschaftlicher Tierhaltung

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

1. Vertragswidrige Pkw-Nutzung durch Ges.-GF: Lohn oder vGA?
2. Pkw-Verkauf: Garantiezusage ist steuerpflichtig
3. Risiken des "Sale-and-lease-back"
4. Elektronische Rechnungen: Vereinfachung in Sicht?
5. Bauleistungen - BMF revidiert eigene Auffassung
6. Teilgeschäftsanteil steuerrechtlich zurechenbares Wirtschaftsgut
7. Insolvenzzreife GmbH: Zahlungen von ungedecktem debitorischen Konto
8. Wirksamkeit eines nachvertraglichen Wettbewerbsverbots des GmbH-GF
9. Steuerliches Einlagekonto ist kein Auffangbecken



## Privatbereich

### 1. **Arbeitslohn in fremder Währung: Umrechnung in Euro**

#### **Kernproblem/Kernaussage**

Gemäß BFH-Rechtsprechung sind Einnahmen in fremder Währung grundsätzlich bei ihrem Zufluss durch Umrechnung in Euro zu bestimmen.

#### **Sachverhalt**

Die klagenden Steuerpflichtigen mit Wohnsitz in Deutschland sind in der Schweiz als Arbeitnehmer beschäftigt. Im Streitjahr erhielten sie ihre Bruttoarbeitslohne in der Währung Schweizer Franken auf ihr Bankkonto in der Schweiz ausgezahlt. Die Steuerpflichtigen ermittelten zu jedem Auszahlungszeitpunkt im Jahr den jeweiligen Umrechnungskurs in Euro bei ihrer Bank. Aus den 12 Umrechnungskursen ermittelten sie dann einen Durchschnittskurs in Euro und rechneten ihre Jahresgehälter auf Grundlage dieses Durchschnittskurses in Euro um. Das beklagte Finanzamt rechnete die Jahresgehälter dagegen nach dem Jahresdurchschnitt der Euro-Referenzkurse um. Einspruch und Klage dagegen vor dem Finanzgericht hatten keinen Erfolg.

#### **Entscheidung**

Auf die Revision der Kläger wies der BFH die Klage ebenfalls ab, da dem Ansatz der von den Steuerpflichtigen im Einzelnen ermittelten Umrechnungskurse der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entgegensteht. Nur der Euro-Referenzkurs der EZB erlaubt eine generelle und damit gleichheitsgerechte Bewertung einer fremden Währung. Im vorliegenden Fall sind die Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit im Zeitpunkt des Zuflusses in Euro zu bestimmen. Demgemäß sind die im jeweiligen Monat zugeflossenen Gehälter anhand der von der EZB veröffentlichten monatlichen Durchschnittsreferenzkurse für den Euro umzurechnen; diese entsprechen den vom BdF monatlich festgesetzten und veröffentlichten Umsatzsteuer-Umrechnungskursen.

#### **Empfehlung**

Einnahmen in fremder Währung sind grundsätzlich mit dem jeweiligen monatlichen Durchschnittsreferenzkurs der EZB für den Monat des Zuflusses in Euro umzurechnen.

### 2. **Entgelt eines Kapitalanlegers für Auswahl zw. Gewinnstrategien**

#### **Kernproblem/Kernaussage**

Nach § 255 Abs. 1 HGB gehören zu den Anschaffungskosten einer Kapitalanlage die Aufwendungen, die geleistet werden, um die Kapitalanlage zu erwerben, soweit sie ihr einzeln zugeordnet werden können. Anschaffungskosten sind schon dann anzunehmen, wenn mit der Anschaffung durch vorbereitende Maßnahmen begonnen worden ist, wie z. B. Planungskosten. Dies gilt sogar dann, wenn es später nicht zu der geplanten Investition kommt.



Wenn der Aufwand jedoch ohne Bezug zu der zu beschaffenden Kapitalanlage seiner Art nach die allgemeine vermögensverwaltende Tätigkeit abgelten soll, ist er den sofort abziehbaren Werbungskosten zuzurechnen.

#### **Sachverhalt**

Die Steuerpflichtigen beantragten, ein sog. Strategieentgelt als Werbungskosten bei der Ermittlung ihrer Einkünfte aus Kapitalvermögen zu berücksichtigen. Dieses Strategieentgelt zahlten sie an den Vermögensverwalter einmalig im Zeitpunkt der Kapitalanlage für die konzeptionelle, organisatorische und buchhalterische Betreuung ihrer Kapitalanlage. Sie betrug 3,5 % des Anlagebetrages. Das Finanzamt lehnte den Werbungskostenabzug ab. Der dagegen von den Steuerpflichtigen nach erfolglosem Einspruch erhobenen Klage gab das Finanzgericht statt.

#### **Entscheidung**

In der vom beklagten Finanzamt eingelegten Revision wurde das Urteil des Finanzgerichts aufgehoben. Zu Unrecht hat das Finanzgericht das Strategieentgelt der Steuerpflichtigen den sofort abziehbaren Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zugeordnet. Das Strategieentgelt kann nach Ansicht des BFH sehr wohl der Kapitalanlage zugerechnet werden. Der Umstand, dass das Strategieentgelt nur einmal bei Beginn des Engagements zu zahlen und im Übrigen für die laufende Verwaltung des anzulegenden Kapitals eine davon unabhängige Gebührenregelung vereinbart war, schließt es aus, das Strategieentgelt den als Werbungskosten abziehbaren sonstigen Verwaltungskosten zuzuordnen.

### **3. Nachgelagerte Besteuerung der Altersrenten verfassungskonform**

#### **Kernproblem**

Durch das Alterseinkünftegesetz wurde die Besteuerung der Renten ab dem Jahr 2005 geändert. Viele Rentner haben deswegen den Weg vor das Finanzgericht beschritten. Die Steuerbescheide für Veranlagungszeiträume ab 2005 ergehen hinsichtlich der Besteuerung aus Leibrenten zurzeit vorläufig.

#### **Sachverhalt**

Langjährige Rentner hatten während ihrer aktiven Tätigkeit in erheblichem Umfang freiwillige Beitragsleistungen zur gesetzlichen Rentenversicherung entrichtet. Gesetzestreu hatte das Finanzamt die von den Klägern im Jahre 2005 vereinnahmten Rentenzahlungen nicht mehr entsprechend der Vorjahre mit einem Anteil von 27 bis 29 % der Besteuerung unterworfen, sondern mit 50 %. Die Rentner vermuteten eine verfassungsrechtlich unzulässige Doppelbesteuerung, da die Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung überwiegend aus bereits versteuertem Einkommen geleistet wurden. Zudem müsse bei den "Altrentnern" Vertrauensschutz gelten.

#### **Entscheidung**

Der BFH hat seine bisherige Rechtsprechung zur Verfassungskonformität der nachgelagerten Besteuerung von Altersrenten bestätigt. Bei komplexen Sachverhalten müssen dem Gesetzgeber gröbere Typisierungen und Generalisierungen zugestanden werden.



Deshalb sei die Besteuerung der Renteneinkünfte eines (vormals) Selbstständigen im Rahmen einer Übergangsregelung verfassungsrechtlich unbedenklich. Entscheidend sei aber, dass nicht - wie im Streitfall - gegen das Verbot der Doppelbesteuerung verstoßen werde.

#### **Konsequenz**

Die Finanzverwaltung wird die Vorläufigkeit in Bezug auf das Alterseinkünftegesetz aufheben. Dagegen kann der Steuerpflichtige sich nur wehren, wenn er die Doppelbesteuerung nachweisen kann. Dies wird aber nur dann möglich sein, wenn er noch über Belege für sämtliche Zahlungen usw. - auch außerhalb des Zehnjahreszeitraums im Rahmen der Aufbewahrungspflichten - verfügt.

#### **4. Gewerblicher Grundstückshandel - auch bei Verkäufen auf Druck der Bank**

##### **Kernproblem**

Der Verkauf von Immobilien, die im Rahmen der privaten Vermögensbildung angeschafft und verwaltet worden sind, löst nach Ablauf der Spekulationsfrist in der Regel keine Ertragsteuern aus. Innerhalb der Spekulationsfrist kommt es zur Belastung mit Einkommensteuer. Veräußert ein Steuerpflichtiger aber innerhalb von fünf Jahren mehr als drei Objekte (Grundstück, Eigentumswohnung oder (Groß)Immobilie) nimmt die Finanzverwaltung einen sogenannten Gewerblichen Grundstückshandel an. Folge ist, dass die Einkünfte insgesamt als gewerblich qualifiziert werden und erzielte Gewinne jetzt auch noch gewerbesteuerpflichtig werden.

##### **Sachverhalt**

Obwohl die vorgenannten Indizien erfüllt waren, hat der Steuerpflichtige keinen gewerblichen Grundstückshandel erklärt. Die seinerseits erworbenen Wohnungen sollten langfristig vermietet werden; die Bank übte jedoch Druck aus, die Wohnungen zu verkaufen, um die Zwangsversteigerung zu vermeiden.

##### **Entscheidung**

Der BFH hat klargestellt, dass die persönlichen oder finanziellen Beweggründe für die Veräußerung von Immobilien unerheblich sind. Dies gilt auch für wirtschaftliche Zwänge wie z. B. Druck der finanzierenden Bank und Androhung von Zwangsmaßnahmen.

##### **Konsequenz**

Die bedingte Veräußerungsabsicht kann nur durch objektive Umstände widerlegt werden. Der Steuerpflichtige kann diese nur in zeitlicher Nähe zum Erwerb derart gestalten, dass sie eine spätere Veräußerung wesentlich erschweren oder unwirtschaftlicher machen. Als Beispiele kann auf eine langfristige Finanzierung oder langfristige Vermietungen verwiesen werden, da Vorfälligkeitsentschädigungen, Inkaufnahme einer durch die Vermietung bedingten Wertminderung oder "Auskaufen" des Mieters die Veräußerung erschweren.

Gleiches gilt für die Einräumung von Nießbrauchsrechten.



## 5. Schenkungsteuer: Zustiftung an eine (Familien-)Stiftung

### Kernfrage/Rechtslage

Die Erstaussstattung einer Stiftung stellt einen schenkungsteuerpflichtigen Vorgang dar, der ggfls. schenkungsteuerfrei gestellt wird, wenn die Stiftung besondere Zwecke fördert.

Ist die Stiftung eine sogenannte Familienstiftung, fördert sie also einen bestimmten, familiär geprägten Personenkreis, kommt eine Schenkungssteuerprivilegierung nicht in Betracht. Dabei erfolgt die Festsetzung der Schenkungsteuer bei der Erstaussstattung nach Steuerklasse III.

Der Bundesfinanzhof hatte nunmehr darüber zu entscheiden, ob auch bei Zustiftungen, also späteren Vermögensübertragungen auf die Stiftung, Steuerklasse III anzuwenden ist, oder ob die Steuerklasse davon beeinflusst wird, wer aus der Stiftung begünstigt ist.

### Entscheidung

Der einzige Begünstigte einer Familienstiftung hatte der Stiftung weiteres Vermögen übertragen. Für diese Übertragung setzte das Finanzamt Schenkungsteuer unter Zugrundelegung der Steuerklasse III fest. Hiergegen wandte sich der Kläger mit der Begründung, dass die Anwendung der Steuerklasse III nur bei der Erstaussstattung möglich sei. Für Zustiftungen müsse das Verhältnis Stiftender und Begünstigter zugrunde gelegt werden. Dem folgte das Gericht nicht. Für die Frage, wer Zuwendender und Empfänger eine freigiebigen Zuwendung (hier: Zustiftung) sei, komme es alleine auf die zivilrechtliche Lage an. Danach sei die Stiftung aber selbstständiger Rechtsträger, der im Verhältnis zum Zuwendenden als fremder Dritter zu betrachten sei. Auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise komme es nicht an. Hinzu komme, dass das Stiftungsvermögen vollständig dem Vermögen des Zuwendenden und Begünstigten entzogen sei. Der Stiftungsvorstand sei alleine verfügungsbefugt. Außerdem sei die Zustiftung ungeachtet der Tatsache, dass der Zuwendende der alleinige Begünstigte sei, unentgeltlich erfolgt. Die Tatsache, dass er aus dem Stiftungsvermögen leistungsberechtigt sei, hindere diese Annahme nicht. Denn jedenfalls auf das geschenkte Vermögen habe er keinen Zugriff mehr.

### Fazit

Die Entscheidung ist konsequent. Sie stellt im Rahmen der schenkungssteuerlichen Beurteilung von Ausstattungen einer Stiftung alleine auf die zivilrechtlichen Rahmenbedingungen ab. Danach ist jede Zuwendung an eine (Familien-)Stiftung auch dann nach Steuerklasse III steuerpflichtig, wenn der Zuwendende der einzige Begünstigte der Stiftung ist.



## 6. Schenkungsteuer für mehrere freigebige Zuwendungen

### **Kernfrage/Rechtslage**

Leidet ein Verwaltungsakt (hier: Schenkungsteuerbescheid) an einem besonders schwerwiegenden Fehler und ist dieser Fehler offenkundig, ist der Verwaltungsakt nichtig. Nichtigkeit bedeutet zugleich, dass der Verwaltungsakt zum einen nicht bestandskräftig werden kann, zum anderen aber auch, dass ggfls. im Hinblick auf den dann erforderlichen insgesamt neuen Verwaltungsakt bereits Verjährung eingetreten sein kann.

Der Bundesfinanzhof hatte darüber zu entscheiden, ob eine dem Zivilrecht nicht entsprechende einheitliche Steuerveranlagung zweier selbstständiger Übertragungsvorgänge diese Nichtigkeitsgrenze erreicht.

### **Entscheidung**

Die Kläger hatten am 11.11.1993 in einer notariellen Urkunde einen bereits bestehenden GmbH-Anteil (erste Übertragung) und einen durch eine - am selben Tag mitbeschlossene - Kapitalerhöhung gebildeten GmbH-Anteil (zweite Übertragung) "mit sofortiger Wirkung" geschenkt bekommen. Zivilrechtlich gilt, dass eine Kapitalerhöhung bei einer GmbH erst mit Eintragung im Handelsregister wirksam wird. Ab diesem Zeitpunkt gilt der "neue" GmbH-Anteil als wirksam gebildet. Das Finanzamt ging indes zunächst von einem einheitlichen Übertragungsvorgang aus, änderte diese Auffassung aber im Rahmen des Einspruchsverfahrens und veranlagte später zwei getrennte Schenkungsteuervorgänge. Hiergegen wandten sich die Kläger mit der Begründung, der erste Schenkungssteuerbescheid, der beide Übertragungen einheitlich veranlagte, sei nichtig. Der Bundesfinanzhof folgte dieser Auffassung nicht. Die Rechtsprechung, nach der eine unaufgegliederte Zusammenfassung mehrerer Steuerfälle (hier: einheitliche Festsetzung zweier selbstständiger Übertragungsvorgänge) zur Unbestimmtheit und damit zur Nichtigkeit eines Steuerbescheides führen könne, sei nicht anwendbar, wenn dem Steuerbescheid entnommen werden kann, dass ein einheitlicher Vorgang besteuert wird; selbst wenn die Einheitlichkeit rechtsirrtümlich angenommen wird. Eine fehlerhafte Rechtsanwendung führt für sich genommen nicht zur Nichtigkeit. Hierfür ist erforderlich, dass das Finanzamt mehrere Steuerfälle erkennt und trotzdem unaufgegliedert festsetzt.

### **Konsequenz**

Die Entscheidung zeigt die hohen Anforderungen, die an die Nichtigkeit eines Verwaltungsaktes gestellt werden. Ist das Finanzamt bei einer Steuerfestsetzung erkennbar davon ausgegangen, es sei ein einheitlicher Vorgang zu besteuern, führt dies nicht zur Nichtigkeit des Steuerbescheides.



## 7. **Doppelter Bezug von Kindergeld kann als Steuerhinterziehung gelten**

### **Kernproblem**

Das FG Rheinland-Pfalz hat zu der Frage Stellung genommen, ob der doppelte Bezug von Kindergeld für ein und dasselbe Kind als Steuerhinterziehung bewertet, und daher der überzahlte Betrag im Rahmen einer auf 10 Jahre verlängerten Verjährungsfrist zurückgefordert werden kann.

### **Sachverhalt**

Ein Lokführer der Bundesbahn war durch deren Privatisierung als Beamter beurlaubt und in ein Angestelltenverhältnis mit der DB-AG gewechselt. Für die Gewährung von Familienleistungen blieb jedoch die Dienststelle des sog. Bundeseisenbahnvermögens zuständig. Nach der Geburt seiner Tochter in 1997 beantragte er für das Kind nicht nur bei der Familienkasse Kindergeld, sondern auch beim Bundeseisenbahnvermögen. In der Folgezeit gingen ab 1999 auf seinem Bankkonto betragsidentische Zahlungen für Kindergeld sowohl von der Familienkasse als auch vom BV ein, wobei die Zahlung der Familienkasse ausdrücklich als Zahlung von Kindergeld bezeichnet war. Die Doppelzahlung fiel der Familienkasse erst 2008 auf. Sie hob die Kindergeldfestsetzung ab 1999 auf und forderte das für den Zeitraum Januar 1999 bis August 2008 gezahlte Kindergeld von ca. 17.000 EUR zurück. Der Lokführer war der Ansicht, dass für die Zeiträume vor 2004 die nach 4 Jahren beginnende Verjährung eingetreten sei. Eine die Verjährung auf 10 Jahre verlängernde Steuerhinterziehung habe er nicht begangen, da der Familienkasse ein Organisationsverschulden vorzuwerfen sei. Die Doppelzahlungen hätten ihm nicht zwangsläufig auffallen müssen.

### **Entscheidung**

Das FG bewertete das Verhalten des Lokführers als Steuerhinterziehung und rechtfertigte damit die Verlängerung der Verjährungsfrist. Die Familienkasse habe die Aufhebung zu Recht darauf gestützt, dass ihr die Mehrfachgewährung nicht bekannt gewesen sei. Die Doppelzahlung sei auf irreführende Angaben des Klägers zurückzuführen. So sah es der Senat als nicht glaubwürdig an, dass über einen Zeitraum von fast 10 Jahren der Doppelbezug nicht bemerkt wurde und eine sich aus der Abgabenordnung ergebende Berichtigung der Angaben unterblieb. Zwar seien nur die Zahlungen der Familienkasse auf den Kontoauszügen ausdrücklich mit der Bezeichnung Kindergeld versehen gewesen. Die Zweckbestimmung der betragsidentischen Zahlungen der Bahn hätte sich jedoch eindeutig den monatlich erstellten Mitteilungen entnehmen lassen. Die Revision wurde nicht zugelassen. Das Urteil ist jedoch noch nicht rechtskräftig.





## 8. Wechselbezüglichkeit der Verfügungen von Ehegatten von Todes wegen

### Kernfrage/Rechtslage

Testieren Eheleute in einem gemeinschaftlichen Testament, können die jeweiligen letztwilligen Verfügungen kraft Gesetzes in Wechselbezüglichkeit erwachsen. Folge ist, dass solche wechselbezüglichen Verfügungen nach dem Tode des Längstlebenden nicht mehr abänderbar sind. Soweit ausdrückliche Erklärungen der Testierenden zur Wechselbezüglichkeit fehlen, gilt nach dem Gesetz, dass Wechselbezüglichkeit im Zweifel anzunehmen ist, wenn sich Ehegatten gegenseitig bedenken. Ferner dann, wenn dem einen Ehegatten von dem anderen eine Zuwendung gemacht, und für den Fall des Überlebens des Bedachten eine Verfügung zugunsten einer Person getroffen wird, die mit dem anderen Ehegatten verwandt ist oder ihm sonst nahe steht. Das OLG Hamm entschied nunmehr über den Begriff des Nahestehens im Sinne der gesetzlichen Vermutung.

### Entscheidung

Eheleute hatten zunächst ein Testament errichtet, in dem sie sich gegenseitig zu Alleinerben einsetzten und für den Tod des Längstlebenden bestimmten, dass insgesamt sechs Personen "das Vermögen in gleichen Teilen" zufallen sollte. Diese Personen waren sowohl Verwandte des Mannes als auch Verwandte der Frau. Nachdem der Mann verstorben war, errichtete die Frau ein neues Testament, in dem sie einen Verwandten des Mannes zum Alleinerben einsetzte. Nach dem Tode der Frau stritten die sechs ursprünglich Bedachten im Rahmen des Erbscheinsverfahrens um die jeweilige Beteiligung am Nachlass. Insbesondere die beiden Verwandten der Frau machten geltend, Miterben geworden zu sein, unterlagen jedoch vor Gericht. Das OLG Hamm urteilte, dass die Frau zwar nicht mehr die Erbeinsetzung im Hinblick auf die Verwandten des Mannes ändern konnte, wohl aber die eigene Erbeinsetzung ihrer Verwandten. Insoweit handele es sich nicht um eine wechselbezüglich gewordene Erbeinsetzung. Denn in Ermangelung einer ausdrücklichen Erklärung zur Wechselbezüglichkeit könne diese nur nach der gesetzlichen Auslegungsvermutung bestimmt werden. Da an das Näheverhältnis der gesetzlichen Auslegungsregel aber besonders hohe Anforderungen zu stellen seien, könne nicht davon ausgegangen werden, dass die Erbeinsetzung der Verwandten der Frau durch den Mann wechselbezüglich geworden ist. Aus diesem Grund konnte die Frau die eigene Schlusserbeinsetzung noch ändern, was sie durch ihr alleine errichtetes Testament auch getan habe. Die Erbeinsetzung durch den Mann zugunsten seiner Verwandten konnte nicht mehr geändert werden.

### Konsequenz

Die Entscheidung zeigt die Gefahr ohne Beratung gefertigter Testamente. Selbst wenn die inhaltlich gewollten Regelungen von den Testierenden zutreffend ausformuliert sind, kann es dazu kommen, dass die im Erbrecht enthaltenen "formellen" Regelungen bzw. Auslegungsvermutungen Ergebnisse eröffnen, die von den Beteiligten nicht gewollt waren. Im konkreten Fall hätten Erklärungen der Erblasser zur Wechselbezüglichkeit, die zulässig sind, die Streitfragen vermeiden können.



## 9. **Nachträgliche handschriftliche Ergänzungen in Ehegattentestament**

### **Rechtslage**

In handschriftlich verfassten Testamenten sind nachträglich eingefügte Ergänzungen oder Veränderungen regelmäßig streitanfällig. Sie werden regelmäßig mit dem Argument angegriffen, sie seien nicht durch den ursprünglichen, vom Erblasser mit seiner Unterschrift dokumentierten Erblasserwillen gedeckt. Für den Bereich des Einzeltestaments gilt aber die Regel, dass nachträgliche eigenhändige Ergänzungen und Veränderungen des Textes nicht besonders unterzeichnet werden müssen, wenn sie rein äußerlich durch die vorhandene Unterschrift abgedeckt sind.

Das OLG München hatte nunmehr darüber zu entscheiden, ob diese Regelung auch für gemeinschaftliche Ehegattentestamente Anwendung findet, wenn nur ein Ehegatte die Ergänzung vorgenommen hat.

### **Entscheidung**

Die verstorbenen Eheleute hatten zunächst in einem handschriftlichen Ehegattentestament Vorausvermächtnisse zugunsten eines Erben festgesetzt. Später hatte nur der Ehemann handschriftlich an der Stelle, an der das Vorausvermächtnis ursprünglich geregelt war, weitere Vorausvermächtnisse ergänzt. Diese zusätzlichen Vorausvermächtnisse waren von den weiteren Erben angegriffen worden. Das OLG München wies die Einwände jedoch zurück. Fügt ein Ehegatte in ein gemeinschaftliches eigenhändiges Testament nachträglich Ergänzungen ein, dann müssen diese weder von ihm noch vom anderen Ehegatten zur Formwirksamkeit unterschrieben werden, wenn die Ergänzungen im Einverständnis mit dem anderen Ehegatten erfolgen und nach beiderseitigem Willen auch von den bereits bestehenden Unterschriften gedeckt sein sollen. Diesen (mutmaßlichen) Willen hat das Gericht festzustellen. Darüber hinaus darf das räumliche Erscheinungsbild der Auslegung nicht im Wege stehen.

### **Konsequenz**

Die Entscheidung schützt im Wege einer Vermutung den Erblasserwillen. Dennoch dürften ergänzte Testamente weiterhin streitanfällig bleiben, zumal auch nach der Entscheidung erhebliche Beweisprobleme im Einzelfall bestehen dürften. Wird ein Testament nicht neu gefasst, dann sollte jede Ergänzung unterschrieben und datiert werden; bei Ehegattentestamenten durch beide Ehegatten. In keinem Fall sollte die einfache Ergänzung räumlich von der geänderten Ursprungsregelung getrennt werden.



## 10. **Inanspruchnahme für fremde Steuerschulden bei Kontonutzungsüberlassung**

### **Kernfrage**

Das FG Münster hatte zur Frage der Rechtmäßigkeit der Inanspruchnahme für fremde Steuerschulden durch Anfechtungs- und Duldungsbescheid nach § 191 AO im Fall des Einzugs betrieblicher Forderungen auf ein in Gläubigerbenachteiligungsabsicht zur Nutzung überlassenes Fremdkonto im Wege des Wertersatzes zu entscheiden.

### **Sachverhalt**

Im Streitfall konnte das FA gegen den Ehemann der Klägerin Steuerrückstände wegen diverser Vermögensübertragungen und Abgabe der eidesstattlichen Versicherung nicht mehr vollstrecken. Aus einem Vollstreckungsversuch wurde ersichtlich, dass der Ehemann über ein Konto der Klägerin Honorarforderungen aus seiner freiberuflichen Tätigkeit einzog, für das er Kontovollmacht besaß. Als benachteiligter Gläubiger hat das Finanzamt Zuflüsse der Honorarforderungen nach den Vorschriften des Anfechtungsgesetzes angefochten und die Klägerin mit Duldungsbescheid für die Steuerschulden des Ehemannes in Anspruch genommen. Mit der Klage begehrt die Klägerin die ersatzlose Aufhebung des Anfechtungs- und Duldungsbescheids. Das FG wies die Klage ab.

### **Entscheidung**

Nach Auffassung des Gerichts hat die Klägerin durch die Anweisung des Ehemanns an seine Schuldner, die Honorare auf das der Klägerin vorbehaltenen Konto zu begleichen, einen anfechtbaren Vermögensvorteil erhalten. Jede Zahlung auf das vorgenannte Konto war mit dem Erlöschen der Forderung des jeweiligen Schuldners verbunden. Zugleich ist die Klägerin als Kontoinhaberin Forderungsinhaberin geworden. Hierdurch wurde das Finanzamt als Gläubiger des Ehemannes benachteiligt, zumal die Kontovollmacht des Ehemannes nicht nach § 321 AO pfändbar ist. Aufgrund der Kenntnis über die drohende Zahlungsunfähigkeit und der systematischen Vermögensübertragung hat das FG auf die Kenntnis der Klägerin von der Gläubigerbenachteiligungsabsicht erkannt. Infolge dieser Bösgläubigkeit konnte sich die Klägerin auch nicht auf Entreicherung berufen. In Höhe der erloschenen Forderungen hat die Klägerin daher Wertersatz zu leisten und die Vollstreckung gegen sich nach § 191 AO zu dulden. Das Urteil ist nicht rechtskräftig.

## 11. **Beraterhonorar f. Erstellung d. Steueramnestieerklärg. nicht absetzbar**

### **Kernproblem**

Das Steueramnestiegesetz aus dem Jahr 2003 räumte Steuerunehrlichen für einen begrenzten Zeitraum die Möglichkeit ein, nicht oder nicht in voller Höhe erklärte Einnahmen im Wege einer strafbefreienden Erklärung nachzumelden. Durch Abgabe dieser Erklärung entging der Steuerpflichtige einem möglichen Straf- und Bußgeldverfahren. Zudem wurden die nachgeklärten Einnahmen einem günstigen Pauschaltarif unterworfen.



### **Sachverhalt**

Die zusammenveranlagten Eheleute (Kläger) hatten in der Vergangenheit erzielte Kapitaleinkünfte nicht in ihrer Einkommensteuererklärung angegeben. Sie machten von der Möglichkeit der strafbefreienden Erklärung Gebrauch und beauftragten mit der Erstellung einen Steuerberater. Die hierfür in Rechnung gestellten Honorare machten sie als Steuerberatungskosten (Sonderausgaben) geltend. Das Finanzamt versagte den Sonderausgabenabzug unter anderem mit der Begründung, dass das Steueramnestiegesetz bei der pauschalen Besteuerung der nacherklärten Einnahmen einen Abschlag gewähre, der auch die Kosten für die Inanspruchnahme eines Steuerberaters beinhalte.

### **Entscheidung**

Das FG folgte der Auffassung des Finanzamtes. Es stehe außer Frage, dass Aufwendungen, die in Zusammenhang mit der Ermittlung der relevanten Einnahmen stehen, dem Grunde nach als Werbungskosten oder Sonderausgaben abzugsfähig sind. In vorliegendem Fall scheitere die Berücksichtigung der Beratungskosten indes an den Sonderregelungen des Steueramnestiegesetzes. Diese besagen, dass lediglich 60 % der an sich steuerpflichtigen Einnahmen der Besteuerung unterworfen werden. Der gewährte Abschlag von 40 % rechtfertigt sich nach Auffassung des Gerichts aber nur, wenn man darin nicht nur die Abgeltung der klassischen Werbungskosten einbezieht, sondern auch die Abgeltung sonstiger Aufwendungen, die im Nachgang zur eigentlichen Einkunftserzielung anfallen und den Steuerpflichtigen finanziell belasten.

### **Konsequenz**

Mit seiner Entscheidung stellt sich das FG Köln gegen ein Urteil des FG Düsseldorf aus dem Jahre 2007. Dieses hatte entschieden, dass Steuerberatungskosten nicht von dem pauschalen Abschlag von 40 % erfasst werden. Obwohl das Steueramnestiegesetz auslaufendes Recht ist, hob das FG Köln die grundsätzliche Bedeutung der Gesetzesauslegung hervor und ließ die Revision beim BFH zu.

## **Unternehmer und Freiberufler**

### **1. Ein Subunternehmer unterhält keinen steuerbegünstigten Zweckbetrieb**

#### **Kernproblem**

Der Gesetzgeber begünstigt Körperschaften, die nach der Satzung und der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen Zwecken dienen. Wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, der kein steuerbegünstigter Zweckbetrieb ist, unterhalten, ist die Steuerbefreiung insoweit ausgeschlossen.



### **Sachverhalt**

Ein Verein der freien Wohlfahrtspflege schließt mit einer steuerpflichtigen KG als Vermieterin einen Vertrag ab. Er verpflichtet sich, Leistungen gegen Entgelt im Bereich des altenbetreuten Wohnens zu erbringen. Der Verein hat diese Tätigkeiten als Bestandteil eines Zweckbetriebs nach § 66 AO erklärt.

### **Entscheidung**

Der BFH sieht diese Tätigkeit als - voll steuerpflichtigen - wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb an. Ein Zweckbetrieb könne allein schon deswegen nicht vorliegen, da der Verein nicht gegenüber notleidenden oder gefährdeten Menschen tätig werde, sondern gegenüber der steuerpflichtigen Vermieterin. Nur ihr gegenüber ist er aus dem Vertrag als Erfüllungsgehilfe zur Erbringung der Basisleistungen verpflichtet.

### **Konsequenz**

Im Rahmen des Gemeinnützigkeitsrechts ist sorgsam darauf zu achten, für wen eine gemeinnützige Organisation Leistungen erbringt. So hat der Verein im Streitfall aufgrund gesonderter Vereinbarungen Zweckbetriebsleistungen gegenüber den Mietern erbracht. Die Basisleistungen wurden aber nur mittelbar für die Mieter erbracht. Dies reicht im Gemeinnützigkeitsrecht nicht aus.

## **2. Mehrwertsteuerpaket 2010: Neues vom BMF**

### **Einführung**

Mit Wirkung zum 1.1.2010 wurde die umsatzsteuerliche Erfassung von Dienstleistungen grundlegend geändert.

U. a. muss nun für Zwecke der Ortsbestimmung von Dienstleistungen unterschieden werden, ob der Leistungsempfänger Unternehmer ist oder nicht. Nicht unternehmerisch tätige juristische Personen werden insoweit wie Unternehmen behandelt, sofern ihnen eine USt-IdNr. erteilt wurde. Sie sind Gegenstand eines aktuellen Schreibens des BMF.

### **Neue Verwaltungsanweisung**

Als nicht unternehmerisch tätige juristische Personen kommen insbesondere juristische Personen des öffentlichen Rechts, die ausschließlich hoheitlich tätig sind, sowie andere nichtunternehmerisch tätige juristische Personen, z. B. eine vermögensverwaltende Holding, in Betracht. Diese müssen die USt-IdNr. gegenüber dem leistenden Unternehmer verwenden. Unterlassen sie dies, erwartet das BMF, dass der leistende Unternehmer nachfragt, ob eine USt-IdNr. erteilt wurde. Nur wenn die juristische Person ausdrücklich mitteilt, dass ihr keine USt-IdNr. zugeteilt wurde, richtet sich die Ortsbestimmung nach den Regelungen, die zwischen Unternehmen und Nichtunternehmern bestehen (B2C-Umsätze). Ist die juristische Person hingegen sowohl unternehmerisch als auch nichtunternehmerisch tätig, gelten die zuvor genannten Grundsätze nicht. Die juristische Person wird dann hinsichtlich der Bestimmung des Leistungsorts nur als Unternehmer behandelt, wenn sie die Leistung für ihren unternehmerischen Bereich bezieht. Ob ihr eine USt-IdNr. erteilt wurde, ist in diesem Fall unerheblich.



### **Konsequenz**

Um eine zutreffende Umsatzbesteuerung sicherzustellen, müssen sich sowohl Unternehmer, die Leistungen an juristische Personen erbringen, als auch die juristischen Personen selbst mit den Inhalten des Schreibens auseinandersetzen.

### **3. Privatlehrer: Von der USt befreit oder nicht?**

#### **Einführung**

Das deutsche UStG kennt zwei Steuerbefreiungen, die im Zusammenhang mit Unterrichtsleistungen stehen. § 4 Nr. 21a UStG befreit die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen bestimmter Privatschulen und vergleichbarer Einrichtungen. Nach § 4 Nr. 21b UStG werden die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Unterrichtsleistungen selbstständiger Lehrer an Hochschulen und an den in § 4 Nr. 21a UStG genannten Institutionen von der USt befreit. Da beide Vorschriften nicht den Vorschriften der MwStSystRL entsprechen, gibt es regelmäßig Streit darüber, was als Hochschulunterricht und wer als Privatlehrer anzusehen ist.

#### **Sachverhalt**

Ein Gesellschafter einer GbR, die ein Ingenieurbüro betreibt, hielt für ein Bildungsinstitut Vorlesungen zum Thema Brandschutz und nahm Prüfungen ab. Das Finanzamt versagte der GbR die Steuerfreiheit aus diesen Umsätzen, da diese weder eine begünstigte Institution (§ 4 Nr. 21a UStG) darstelle noch die Leistungen als befreiter Umsatz eines Privatlehrers (§ 4 Nr. 21b UStG) anzusehen seien. Das Sächsische FG legte den Fall dem EuGH vor.

#### **Neues Urteil**

Nach Ansicht des EuGH können die vom Kläger angebotenen Leistungen als Hochschulunterricht i. S. des Gemeinschaftsrechts zu qualifizieren sein. Eine Steuerbefreiung kommt jedoch nicht in Betracht, da der Kläger nicht als Privatlehrer i. S. der MwStSystRL zu behandeln ist. Hierzu reicht es nicht aus, dass der Dozent selbstständig i. S. des UStG ist, sondern er muss die Lehrgänge auch selbst gegenüber den Teilnehmern anbieten.

#### **Konsequenz**

Die Tätigkeit als selbstständiger Dozent ist nur steuerfrei, wenn der Dozent die Lehrgänge in eigener Verantwortung anbietet. Wird er hingegen im Auftrag einer Einrichtung tätig, die die Lehrgänge erbringt, scheidet für ihn die Steuerbefreiung als "Privatlehrer", entgegen der bisherigen Verwaltungsauffassung, aus. Sofern die Einrichtung selbst nach § 4 Nr. 21a UStG befreit ist, kann sie die nun von ihren Dozenten in Rechnung zu stellende Umsatzsteuer nicht abziehen. Diese wird nun zum zusätzlichen Kostenfaktor, entweder beim Dozenten, der Einrichtung oder den Teilnehmern. Die betroffenen Unternehmen sollten sich umgehend mit der neuen Rechtslage auseinandersetzen.



#### 4. **Steuerpflicht für Mitgliedsbeiträge eines Vereins**

##### **Einführung**

Nach der jüngsten Rechtsprechung des EuGH sowie des BFH können Mitgliedsbeiträge an Vereine der Umsatzsteuer unterliegen. Hintergrund der Urteile waren regelmäßig Verfahren, in denen die Steuerpflicht für die Vereine günstig war. Sie konnten so den Vorsteuerabzug, z. B. aus der Errichtung von Sportanlagen, in Anspruch nehmen. Für Vereinsvorstände stellt sich daher zunehmend die Frage, wie sie auf die neue Rechtsprechung reagieren sollen.

##### **Fall**

Strittig war die Steuerpflicht der Mitgliedsbeiträge eines eingetragenen Vereins, der den Zweck hatte, die regionale und nationale Entwicklung der touristischen Internetwirtschaft zu fördern. Die Mitglieder des Vereins, allesamt Reisebüros, zahlten Beiträge in Höhe von jeweils EUR 30.000. Der Verein erfasste diese als steuerpflichtige Einnahmen und machte die korrespondierende Vorsteuer geltend, sofern die Beiträge Studien für die Mitglieder und die Öffentlichkeitsarbeit betrafen. Soweit sie auf die interne Organisation des Vereins entfielen, wurden die Mitgliedsbeiträge als steuerfrei behandelt. Das Finanzamt vertrat hingegen zunächst die Ansicht, dass die gesamten Mitgliedsbeiträge steuerfrei seien und versagte den Vorsteuerabzug.

##### **Neues Urteil**

Unter Berufung auf die jüngste BFH-Rechtsprechung kommt das FG München zu dem Ergebnis, dass die gesamten Mitgliedsbeiträge der Umsatzsteuer zu unterwerfen sind. Die Mitgliedsbeiträge stellen die Gegenleistung für die vom Verein erbrachten Dienstleistungen dar. Das für die Annahme eines Leistungsaustausches notwendige Rechtsverhältnis ergibt sich aus der Satzung. Da der Werbung kein Selbstzweck zukomme, handelte der Verein auch im Interesse seiner Mitglieder. Eine Aufteilung der Einnahmen hinsichtlich interner Organisation und Öffentlichkeitsarbeit scheidet nach Ansicht des FG aus, da der Verein in Erfüllung seiner satzungsmäßigen Zwecke in der Gesamtheit ausschließlich Werbeleistungen und Marktstudien für seine Mitglieder erbracht hat.

##### **Konsequenz**

Das Urteil verfolgt die Linie der jüngsten BFH-Rechtsprechung. Ferner räumt es ausdrücklich mit Begriffen auf, die in der Vergangenheit zur Beurteilung von Mitgliedsbeiträgen herangezogen wurden, wie z. B. der Differenzierung zwischen echten und unechten Mitgliedsbeiträgen, die das FG für überholt ansieht. Vertretern von Vereinen kann nur geraten werden, sich mit der neuen Rechtslage auseinander zu setzen. Dies wird angesichts der Komplexität der Materie kaum ohne Einholung steuerlichen Rates möglich sein.



5. **Grunderwerbsteuer:  
Ist die Bemessungsgrundlage verfassungsgemäß?**

**Einführung**

In 2009 hatte der BFH das BMF aufgefordert, einem Verfahren beizutreten, dessen Gegenstand die Verfassungsmäßigkeit der Bestimmung der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer nach § 8 Abs. 2 GrEStG war. Während die GrESt grundsätzlich nach der geleisteten Gegenleistung bemessen wird, regelt diese Vorschrift abweichend hierzu, z. B. bei Umwandlungen und Anteilsvereinigungen, die Bemessung der GrESt nach § 138 BewG. Die mögliche Verfassungswidrigkeit ergibt sich aus der Anwendung des § 138 BewG, der in 2006 vom BVerfG im Hinblick auf die Erbschaft- und Schenkungsteuer als verfassungswidrig beanstandet wurde. Als Folge dieser Entscheidung wurde zwar das Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht neu geregelt, für die GrESt gilt die Vorschrift jedoch bis heute.

**Neue Verwaltungsanweisung**

Die Finanzverwaltung hat nun mit einem ländereinheitlichen Erlass auf den Beschluss reagiert. Festsetzungen der GrESt nach § 8 Abs. 2 GrEStG erfolgen zukünftig nur noch vorläufig.

**Konsequenz**

Soweit in den betroffenen Fällen Bescheide zur GrESt ergehen, ist zu prüfen, ob der Vorläufigkeitsvermerk enthalten ist. Soweit dies gegeben ist, erübrigt sich ein Einspruch diesbezüglich. Fehlt der Vorläufigkeitsvermerk, ist unverändert zu prüfen, ob ein Einspruch im Hinblick auf die mögliche Verfassungswidrigkeit einzulegen ist.

6. **Neues DBA Deutschland Schweiz**

**Neues DBA Schweiz mit Anpassung der Amtshilfeklausel**

Die zuständigen Ministerien Deutschlands und der Schweiz haben sich auf den Abschluss eines neuen Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) verständigt, bei dem die Auskunfts-klausel an die Vorgaben des Artikels 26 des OECD-Musterabkommens angepasst wird.

**Inhalt des neuen DBA**

In dem neuen DBA verpflichtet sich die Schweiz, auch dann Auskünfte zu erteilen, wenn kein Fall von Steuerbetrug nach schweizerischem Recht vorliegt. Außerdem soll sich der Auskunftsaustausch nicht ausschließlich auf Bankdaten beschränken. Die eidgenössische Steuerverwaltung wird auch bei anderen Sachverhalten, z. B. bei Fragen zu Verrechnungspreisen oder bei der Klärung des Status einer schweizerischen Holding, in der Zukunft Auskünfte erteilen müssen. Das neue Abkommen muss noch vom Schweizer Parlament genehmigt werden. Soweit dies erfolgt ist, gelten die Regelungen dem Vernehmen nach nur für Neufälle. Neben dem Abkommen mit Deutschland hat die Schweiz auf internationalen Druck (insb. aus den USA) eine ganze Reihe von Abkommen geändert.





### **Weitere neue DBA**

Neue Abkommen mit Wirkung ab 2010: USA und Frankreich

Neue Abkommen mit Wirkung ab 2011: Dänemark, Finnland, Großbritannien, Katar, Luxemburg, Mexiko, Norwegen, Österreich, Färöer-Inseln, Spanien.

## **7. AfA-Bemessungsgrundlage nach Einlage zum Teilwert**

### **Kernproblem**

Werden Wirtschaftsgüter des Privatvermögens nach Verwendung zur Erzielung von Überschusseinkünften in ein Betriebsvermögen eingelegt, stellt sich die Frage, welche Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Abschreibungen der Wirtschaftsgüter im nun betrieblichen Bereich zugrunde zu legen ist. Gemäß § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG ermittelt sich die AfA-Bemessungsgrundlage im Falle der Einlage nach den "Anschaffungskosten", vermindert um die bis zum Zeitpunkt der Einlage geltend gemachten Abschreibungen.

### **Sachverhalt**

Der Kläger übt seine betriebliche Tätigkeit im Rahmen einer GbR aus. Die GbR hatte die Büroräume zunächst von der Mutter des Klägers angemietet. Nachdem die Büroräume im Wege der vorweggenommenen Erbfolge von der Mutter auf den Sohn übertragen wurden, behandelte dieser den von der GbR genutzten Gebäudeteil als notwendiges Sonderbetriebsvermögen. Im Rahmen der Gewinnermittlung der GbR ermittelte der Kläger die AfA auf die betrieblich genutzten Räume auf Grundlage des Teilwertes des Gebäudes zum Zeitpunkt der Einlage in das (Sonder-) Betriebsvermögen abzüglich der von der Mutter im Rahmen ihrer Vermietungstätigkeit steuerlich geltend gemachten Abschreibungen. Das beklagte Finanzamt hingegen stellte statt dessen auf die deutlich geringeren historischen Anschaffungskosten der Mutter ab.

### **Entscheidung**

Unter Bezugnahme auf frühere BFH-Entscheidungen führen die Richter aus, dass § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG nicht wortgetreu dahingehend auszulegen ist, dass AfA-Bemessungsgrundlage in Einlagefällen die historischen Anschaffungskosten der Wirtschaftsgüter seien. Nach der Gesetzesbegründung sei das Regelungsziel der Vorschrift lediglich, die AfA nach Einlage in ein Betriebsvermögen zu begrenzen, um zu verhindern, dass im Anschluss an eine Abschreibung im Bereich der Überschusseinkünfte nach Einlage wiederum voll und damit doppelt abgeschrieben werden kann. Eine Begrenzung des Einlagewertes auf die Anschaffungskosten könne indes nicht aus der Vorschrift abgeleitet werden. Dies würde ein Wertungswiderspruch zur AfA-Bemessungsgrundlage bei "nicht vorgelegten Wirtschaftsgütern" begründen, die in das Betriebsvermögen eingelegt und ungekürzt vom Einlagewert abgeschrieben werden können.



### **Konsequenz**

Bereits mehrfach haben sich BFH und Finanzgerichte mit der Problematik der Bemessung von AfA nach Einlage zum Teilwert befasst. Sie kommen übereinstimmend zu dem Ergebnis, dass keine Gründe erkennbar sind, weshalb bei Wirtschaftsgütern, die im Privatvermögen nicht der Erzielung von Überschusseinkünften dienen, eine Abschreibung vom Teilwert möglich sein soll, während bei Wirtschaftsgütern, die der Einkünfterzielung dienen, eine Abschreibung vom Teilwert abzüglich bereits vorgenommener Abschreibungen verwehrt wird.

## **8. Vorsteuerabzug bei überhöhtem Umsatzsteuerausweis**

### **Einführung**

Wird Umsatzsteuer in Rechnungen zu Unrecht bzw. falsch ausgewiesen, so schuldet der Rechnungsaussteller die ausgewiesene Umsatzsteuer. Dem Rechnungsempfänger steht grundsätzlich kein Vorsteuerabzug aus diesen Rechnungen zu. Umstritten war bisher jedoch, welche Konsequenzen sich ergeben, wenn Umsatzsteuer zwar geschuldet, aber überhöht ausgewiesen wird.

### **Neues Urteil**

Dem BFH lag ein Fall vor, in dem ein Unternehmer den Vorsteuerabzug aus Rechnungen forderte, in denen statt des ermäßigten Steuersatzes (7 %) der Regelsteuersatz (19 %) ausgewiesen war. Der BFH ließ – entgegen der Vorinstanz - den Abzug der Vorsteuer zu, soweit diese gesetzlich geschuldet wurde.

### **Konsequenz**

Das Urteil weicht von den zuletzt zu dieser Thematik ergangenen Urteilen des BFH ab, die sehr hohe Anforderungen an Rechnungen hinsichtlich des Vorsteuerabzuges gestellt hatten. Vom Grundsatz entspricht es der bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung. Allerdings errechnet der BFH den zulässigen Vorsteuerabzug auf Basis des ausgewiesenen Nettobetrag, während die Finanzverwaltung diesen aus dem Bruttobetrag heraus rechnet. Beispiel: In einer Rechnung mit dem Nettobetrag 100,00 EUR wird statt 7 % mit 19 % USt abgerechnet, so dass irrtümlich brutto 119,00 EUR statt 107,00 EUR abgerechnet werden. Laut BFH sind 7,00 EUR als Vorsteuer abzugsfähig ( $100,00 \times 7\%$ ). Die UStR lassen hingegen einen Abzug in Höhe von EUR 7,79 zu ( $119,00 / 1,07 \times 7\%$ ).

## **9. Elektronisches Fahrtenbuch: Ausschluss nachträglicher Änderungen**

### **Kernproblem**

Die Besteuerung der privaten Nutzung eines betrieblichen PKW kann wahlweise auf Grundlage der pauschalen 1 %-Regelung oder eines Fahrtenbuchs erfolgen. Bei Anwendung der Fahrtenbuchregelung ermittelt sich der private Nutzungsanteil aus dem Verhältnis von privat gefahrenen Kilometern zu den insgesamt mit dem PKW zurückgelegten Kilometern.



### **Sachverhalt**

Die Klägerin nutzte ihre Firmen-PKW auch für Privatfahrten. In den Fahrzeugen waren Fahrdatenspeicher installiert, die für jede durchgeführte Fahrt automatisch u. a. Datum, Uhrzeit, Kilometer und Tachostand aufzeichneten. Hingegen konnten Ziel und Zweck der Fahrt manuell eingegeben werden. Mit einer entsprechenden Software wurden die Daten später ausgelesen. Die automatisch aufgezeichneten Daten konnten später nicht mehr verändert werden, wohl aber die manuellen Eingaben.

Die Klägerin ermittelte den privaten Nutzungsanteil der Firmen-PKW auf Grundlage des elektronischen Fahrtenbuchs. Das Finanzamt hingegen verwarf das elektronische Fahrtenbuch als nicht ordnungsgemäß und ermittelte den privaten Nutzungsanteil nach der steuerlich ungünstigeren 1 %-Regelung.

### **Entscheidung**

Das FG folgte der Auffassung des Finanzamtes. Die Ordnungsmäßigkeit eines Fahrtenbuchs verlangt, dass die Aufzeichnungen eine hinreichende Gewähr für Vollständigkeit und Richtigkeit bieten. Hierzu ist es auch notwendig, dass das Fahrtenbuch zeitnah und in geschlossener Form geführt wird. Bezogen auf elektronische Fahrtenbücher bedeutet dies den technischen Ausschluss möglicher nachträglicher Änderungen. Da hier die technische Möglichkeit bestand, den Zweck der Fahrt (betrieblich oder privat) jederzeit abzuändern, ohne dass diese Änderungen systemseitig dokumentiert werden, verneinte das FG die Ordnungsmäßigkeit des Fahrtenbuchs.

### **Konsequenz**

Das Urteil reiht sich nahtlos in die hierzu in der Vergangenheit ergangenen Urteile zur Problematik des ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs ein.

So hatte der BFH bereits im Jahr 2006 die Ordnungsmäßigkeit eines über das Tabellenkalkulationsprogramm "Excel" geführten Fahrtenbuchs verneint, da hier eine jederzeitige Änderung der Daten möglich ist.

Zwar war im vorliegenden Fall ein Gewerbetreibender Betroffener der Entscheidung, jedoch dürfte die Urteilsbegründung auch für Arbeitnehmer relevant sein, die von ihrer Firma einen PKW zur privaten Nutzung zur Verfügung gestellt bekommen. Sofern diese für die Ermittlung des privaten Nutzungsanteils zulässigerweise von der Führung eines elektronischen Fahrtenbuchs Gebrauch machen, sollten sie die Auffassung des FG beherzigen.

## **10. Seeling-Modell vor dem Ende**

### **Einführung**

Grundstücke, die zu mindestens 10 % unternehmerisch genutzt werden, können in Gänze dem Unternehmensvermögen zugeordnet und es kann die komplette Vorsteuer geltend gemacht werden. Über einen Zeitraum von regelmäßig 10 Jahren wird dann die private Nutzung des Grundstücks als unentgeltliche Wertabgabe der Umsatzsteuer unterworfen.



Durch diese, als Seeling-Modell bekannt gewordene Gestaltung, können Unternehmer erhebliche Liquiditätsvorteile erzielen, da Ihnen die Vorsteuer auf den privat genutzten Teil bis zur Rückzahlung zinslos zur Verfügung gestellt wird. Versuche des BMF, diese Gestaltung zu verhindern, scheiterten bisher.

### **Neue EU-Richtlinie**

Unter anderem auf Initiative Deutschlands hat die EU nun die MWStSystRL geändert. Demnach können Grundstücke nur noch mit dem Teil dem Unternehmensvermögen zugeordnet werden, der unternehmerisch genutzt wird. Spätere Nutzungsänderungen sollen im Rahmen der nationalen Korrekturvorschriften (§ 15 a UStG) berücksichtigt werden.

Die Änderungen sind spätestens zum 1.1.2011 in das nationale UStG umzusetzen.

### **Konsequenz**

Durch die Neuregelung wird dem Seeling-Modell die Existenzgrundlage entzogen. Der Vorsteuerabzug ist damit zukünftig auf den Teil des Grundstücks beschränkt, der unternehmerisch genutzt wird. Von Vorteil ist, dass es nunmehr auch möglich sein wird, Vorsteuerbeträge nachträglich geltend zu machen, wenn sich die unternehmerische Nutzung des Gebäudes im Zeitablauf erhöht. Dies war bisher nicht möglich. Hinsichtlich der Umsetzung in das deutsche UStG darf vermutet werden, dass die deutsche Finanzverwaltung, die die bisherige Regelung schon lange gestört hat, die Richtlinie zügig umsetzen wird. Unklar ist, ob es eine Übergangsregelung geben wird. Unternehmer, die das Seeling-Modell noch nutzen wollen, müssen sich daher mit der Umsetzung des Bauvorhabens beeilen.

## **11. Gewerbesteuer-Mindesthebesatz von 200 Prozent ist verfassungsgemäß**

### **Kernproblem**

Das Steueraufkommen aus der Gewerbesteuer steht ausschließlich den Gemeinden zu. Auf den vom Finanzamt ermittelten Gewerbesteuermessbetrag wenden die Gemeinden unterschiedliche Hebesätze an, die ausschlaggebend für die tatsächliche Gewerbesteuerbelastung des Unternehmens sind.

### **Sachverhalt**

Zwei Gemeinden in Brandenburg legten Beschwerde gegen eine zum 1.1.2004 in Kraft getretene Änderung des Gewerbesteuergesetzes ein, wonach die Gemeinden verpflichtet sind, Gewerbesteuern zu einem Mindesthebesatz von 200 % zu erheben. Bis zur Gesetzeseinführung konnten die Gemeinden jeden beliebigen Hebesatz festsetzen oder gar durch Festsetzung des Hebesatzes auf Null gänzlich von der Gewerbesteuererhebung absehen. Die Beschwerdeführer wandten ein, die gesetzliche Regelung sei verfassungswidrig. Aufgrund des grundgesetzlich garantierten Selbstverwaltungsrechts der Gemeinden sei diesen die Festlegung der Hebesätze vorbehalten. Dem Bund fehle insoweit die Kompetenz, das Gewerbesteuergesetz zu ändern.



### **Entscheidung**

Das BVerfG hat die Beschwerden zurückgewiesen. Das Grundgesetz erlaube dem Bund einen Eingriff in das Selbstverwaltungsrecht der Gemeinden, wenn es darum gehe, die Rechts- und Wirtschaftseinheit im gesamtstaatlichen Interesse zu wahren. Ein gemeinwohlverträglicher Wettbewerb sei insbesondere dann nicht mehr gegeben, wenn einzelne Gemeinden auf die Erhebung der Gewerbesteuer verzichten und so rein steuermotivierte Wanderbewegungen von Gewerbetreibenden auslösen, die schädigende Wirkungen für andere Gemeinden sowie für Bund und Länder auslösen. Auch lasse sich entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer dem Wortlaut des Grundgesetzes nicht entnehmen, dass den Gemeinden das Recht zur Hebesatzfestsetzung ohne gesetzliche Einschränkungen zustehe. Zudem ist nach Ansicht des BVerfG der Kerngehalt der Finanzhoheit der Gemeinden weiterhin erhalten geblieben. In der gesetzlichen Festlegung eines Mindesthebesatzes von 200 % sah das Gericht keine unverhältnismäßig große Beschränkung der Autonomie der Gemeinden.

### **Konsequenz**

Auch wenn das Urteil einigen Gemeinden, die mit Gewerbesteuer-Hebesätzen von Null oder nahe Null geworben haben, (vermeintlich) einen Strich durch ihre strukturpolitischen Zielsetzungen macht, überzeugt das Urteil unter ordnungspolitischen Gesichtspunkten. Vergegenwärtigt man sich, dass die Gemeinden bundesweit im Durchschnitt einen Hebesatz von über 400 % anwenden, erlaubt der deutlich darunter liegende Mindesthebesatz von 200 % den einzelnen Gemeinden auch weiterhin einen erheblichen hebesatzrechtlichen Gestaltungsspielraum, um Standortnachteile auszugleichen oder Gewerbeansiedlungen zu fördern.

## **12. Kein tariflicher Feiertagszuschlag für Ostersonntag**

### **Kernfrage/Rechtslage**

(Tarif)Vertraglich vereinbarte Feiertagszuschläge entstehen dann, wenn an einem gesetzlichen Feiertag gearbeitet wird. Ein gesetzlicher Feiertag liegt dann vor, wenn er durch Gesetz als solcher festgeschrieben ist.

Das Bundesarbeitsgericht hatte nunmehr zum einen darüber zu befinden, ob Ostersonntag ein gesetzlicher Feiertag ist, und zum anderen zu entscheiden, ob - wenn Ostersonntag kein gesetzlicher Feiertag ist - die Zahlung des Feiertagszuschlags aus betrieblicher Übung heraus deshalb gezahlt werden muss, weil der Arbeitgeber den Ostersonntag stets mit Feiertagszuschlag vergütet hat.

### **Entscheidung**

Die Kläger waren seit Jahren bei der Beklagten beschäftigt. Auf die Arbeitsverhältnisse fand ein Tarifvertrag Anwendung, der für Arbeit an Feiertagen einen Zuschlag in Höhe von 175 Prozent vorsah, wobei Feiertagsarbeit als die an gesetzlichen Feiertagen geleistete Arbeit definiert war. In der Vergangenheit zahlte die Beklagte für die Arbeit am Ostersonntag stets einen Zuschlag in Höhe von 175 Prozent und wies die Zahlung in den Lohnabrechnungen als Feiertagsvergütung aus.



Im Jahre 2007 leistete sie nur den tariflichen Sonntagszuschlag in Höhe von 75 Prozent. Mit ihrer Klage forderten die Kläger die Zahlung des höheren Feiertagszuschlags. Sie sind der Auffassung, Oster- und Pfingstsonntag seien in der christlichen Welt Feiertage. Nach positiven Entscheidungen in den ersten Instanzen unterlagen die Kläger vor dem Bundesarbeitsgericht. Ein Anspruch bestehe nicht, weil der Ostersonntag kein gesetzlicher Feiertag sei. Auch ein Anspruch aus betrieblicher Übung scheide aus. Denn der Arbeitgeber habe in der Vergangenheit aus Sicht der Belegschaft lediglich seine vermeintliche tarifliche Verpflichtung erfüllt, ohne übertarifliche Ansprüche begründen zu wollen. Daraus sei aber kein Anspruch für die Zukunft abzuleiten. Raum für eine betriebliche Übung sei nur dort, wo der Arbeitgeber einen echten Mehranspruch begründen wollte.

#### **Konsequenz**

Die Entscheidung mag im Hinblick auf die Frage der betrieblichen Übung überraschen. Es gilt aber, dass Arbeitnehmer selbst keinen Anspruch auf Zahlung eines Feiertagszuschlages für Ostersonntag haben, wenn ein Tarifvertrag Zuschläge für gesetzliche Feiertage vorsieht. Denn Ostersonntag ist kein gesetzlicher Feiertag. Entsprechendes gilt im Übrigen auch für Rosenmontag oder Heilig Abend. Der (selbstständige) Anspruch auf einen Sonntagszuschlag bleibt indes bestehen.

### **13. Kein Ausgleich für Gemeinde für auf FA-Fehler beruhenden GewSt-Ausfall**

#### **Kernaussage**

Das Land muss keinen finanziellen Ausgleich leisten, wenn die Gemeinde wegen eines Fehlers des Finanzamtes ihre Gewerbesteueransprüche nicht mehr durchsetzen kann.

#### **Sachverhalt**

Ein in der klägerischen Gemeinde ansässiges Unternehmen änderte ihre Gesellschaftsform von einer KG in eine GmbH. Der durch die Umwandlung eingetretene Wechsel des Steuersubjektes wurde dem zuständigen Finanzamt mitgeteilt. Dennoch ergingen die Gewerbesteuermessbescheide für mehrere Jahre gegenüber der KG. Entsprechend richtete die Gemeinde ihre Gewerbesteuerbescheide an die KG. Als die Nichtigkeit der Bescheide festgestellt wurde, war die Festsetzungsverjährung eingetreten.

Die Gemeinde verlangt deshalb die entgangenen Gewerbesteuern vom Land.

#### **Entscheidung**

Die Klage blieb in beiden Instanzen erfolglos. Die Revision zum Bundesverwaltungsgericht wurde im Urteil wegen grundsätzlicher Bedeutung der Sache zugelassen. Der VGH wies eine Haftung im Rahmen des allgemeinen Folgenbeseitigungsanspruchs zurück, weil das Finanzamt nicht in ein subjektives Recht der Klägerin eingegriffen hat. Die Gewerbesteuer steht den Gemeinden zwar nach dem Grundgesetz zu, sie ist aber weder der Höhe nach, noch als solche verfassungsrechtlich garantiert.



Ebenso kann keine Haftung aus einem quasi- vertraglichen öffentlich-rechtlichen Schuldverhältnis begründet werden. Am Gewerbesteuerverfahren sind sowohl die Landesbehörden als auch die Gemeinden als gleichgeordnete Rechtsträger nacheinander tätig. Das Finanzamt hat dabei die finanziellen Interessen der Gemeinde wahrzunehmen. Diese Pflicht begründet keine einem privatrechtlichen Schuldverhältnis vergleichbare Beziehung und damit auch keine Haftung.

#### 14. **Beitragsforderungen aus Betriebsprüfungen sofort vollziehbar**

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

Werden Sozialversicherungsbeiträge (nach)gefordert, sind die Beitragsbescheide sofort vollziehbar; die Beiträge sind also sofort zu zahlen. Rechtsbehelfe haben in der Regel keine aufschiebende Wirkung. Eine gesetzliche Ausnahme gilt, wenn streitig ist, ob eine Tätigkeit tatsächlich oder nur scheinselfständig ausgeübt wurde. Dies wird oft im Rahmen von Betriebsprüfungen der Fall sein. Der Gesetzgeber wollte diese ausnahmsweise entstehende aufschiebende Wirkung nach der Gesetzesbegründung nicht nur für Anfrageverfahren (Statusfeststellungsverfahren), sondern auch für Statusentscheidungen der übrigen Sozialversicherungsträger. Das Landessozialgericht Bayern hat nunmehr in einem Betriebsprüfungsfall gegen den Gesetzgeber entschieden und eine aufschiebende Wirkung abgelehnt.

##### **Entscheidung**

Gegen Nachforderungen aus einer Betriebsprüfung für - nach Meinung des Rententrägers - scheinselfständige Pflegekräfte hatte der Arbeitgeber Klage erhoben. Das Sozialgericht stellte die aufschiebende Wirkung der Klage fest. Dagegen legte die Betriebsprüfung Beschwerde ein. Sie machte geltend, durch neue gesetzliche Rahmenbedingungen könne die aufschiebende Wirkung nicht mehr gewährt werden. Dieser Auffassung schloss sich das Landessozialgericht an. Die Auffassung, dass die, eine aufschiebende Wirkung herstellende gesetzliche Ausnahmeregelung über Anfrageverfahren (Statusentscheidungen) hinaus gelten solle, sei dem Gesetz nicht zu entnehmen. Zudem seien Nachforderungen aus einer Betriebsprüfung nicht mit dem Entscheidungsinhalt eines Statusanfrageverfahrens vergleichbar. Im Übrigen erfordere der Fall kein Abweichen von dem gesetzlich vorgesehenen Grundsatz der sofortigen Vollziehbarkeit von Beitragsbescheiden, der die Realisierbarkeit von Beitragsforderungen sicherstellen solle.

##### **Konsequenz**

Nach der Entscheidung wird eine ausnahmsweise aufschiebende Wirkung alleine in Anfrageverfahren gelten und gewährt werden. In allen übrigen Fällen (nunmehr auch bei Streit über Scheinselfständigkeit), in denen Beiträge zu den Sozialversicherungen gefordert werden, wird die sofortige Zahlung von Beitragsnachforderungen die Regel.



## 15. Betriebsaufgabe bei Übertragung landwirtschaftlicher Nutzflächen

### **Kernaussage**

Mit der Übertragung sämtlicher landwirtschaftlicher Nutzflächen an Dritte wird ein landwirtschaftliche Betrieb aufgegeben. Das zurückbehaltene Hofgrundstück gilt als in das Privatvermögen überführt, soweit es nicht in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen überführt wird.

### **Sachverhalt**

Die Eltern des Klägers bewirtschafteten einen 4 ha großen Betrieb. Im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge übertrugen sie mit Ausnahme der Hof- und Gebäudefläche, sämtliche Eigentumsflächen auf die Kinder. Lediglich das 973 m<sup>2</sup> große Grundstück, das mit dem Wohnhaus der Eltern sowie eigenen Wirtschaftsgebäuden bebaut war, behielten sie zurück. Diese Fläche wurde 6 Jahre später durch gesonderte Übertragung an den Sohn übergeben. Dieser veräußerte 12 Jahre nach Übertragung die Grundstücksfläche. Hierin sah die Finanzverwaltung einen zu versteuernden Sachverhalt, da die Übertragung der Hof- und Gebäudefläche als gleichzeitige Übertragung des landwirtschaftlichen Betriebes zu werten war. Die Klage hiergegen hatte erst vor dem BFH Erfolg.

### **Entscheidung**

Um in der Veräußerung des Grundstückes einen steuerpflichtigen Sachverhalt zu sehen, hätte die Übertragung der Flächen auf die Kinder nicht zu einer Betriebsaufgabe führen dürfen. Per Definition hat die Finanzverwaltung eine Betriebsaufgabe angenommen, wenn der Steuerpflichtige den Entschluss gefasst hat, seine betriebliche Tätigkeit einzustellen und seinen Betrieb als selbstständigen Organismus des Wirtschaftslebens aufzulösen, und wenn der in Ausführung dieses Entschlusses alle wesentlichen Grundlagen des Betriebes in einem einheitlichen Vorgang innerhalb kurzer Zeit an verschiedene Abnehmer veräußert oder in das Privatvermögen überführt. Vor diesem Hintergrund sowie der besonderen Eigenschaft des Grund und Bodens für landwirtschaftliche Betriebe entschied der BFH, dass durch Übertragung der landwirtschaftlich genutzten Grundstücke der Betrieb als selbstständiger Organismus des Wirtschaftslebens aufgelöst wurde. Damit endete die Betriebsvermögenseigenschaft der Hoffläche mit Übertragung der übrigen Flächen an die Kinder. Hierdurch war die spätere Hofflächenübertragung als eine Übertragung ins Privatvermögen zu werten. Ein steuerpflichtiger Sachverhalt konnte daher nicht (mehr) vorliegen.

### **Fazit**

Eine Betriebsaufgabe erfordert üblicherweise eine eindeutige Erklärung durch den Steuerpflichtigen. In besonders gelagerten Fällen kann diese jedoch bereits durch schlüssiges Verhalten angenommen werden. Insbesondere bei landwirtschaftlichen Betrieben kann die Übertragung von Grundstücken von besonderer Bedeutung sein.





## 16. **Steuerberater muss Mandanten über steuerrechtliche Irrtümer aufklären**

### **Kernfrage/Rechtslage**

Der Steuerberater ist im Rahmen des ihm erteilten Auftrags verpflichtet, seinen Mandanten umfassend zu beraten. Ungefragt hat er ihn über alle bedeutsamen steuerlichen Einzelheiten und deren Folgen aufzuklären, damit der Mandant eigenverantwortlich seine Rechte und Interessen wahrnehmen kann, um Fehlentscheidungen zu vermeiden. Trifft den Steuerberater ein Aufklärungsverschulden, ist zur Schadensermittlung ein Gesamtvermögensvergleich vorzunehmen, der alle von dem haftungsbegründenden Ereignis betroffenen Positionen umfasst.

### **Sachverhalt**

Der Kläger erwirtschaftet den wesentlichen Teil seiner Einkünfte durch die Veräußerung von Getränken in Getränkeautomaten. In den Jahren 2000 und 2001 hatte er bei der Verkaufspreisberechnung eine Umsatzsteuer von lediglich 7 % berücksichtigt. Tatsächlich betrug die Umsatzsteuer aber ab dem Jahr 2000 für den Getränkeverkauf aus Automaten 16 %. Das Finanzamt forderte deshalb eine Nachzahlung der zu wenig abgeführten Umsatzsteuer sowie Verzugszinsen. Der Beklagte wurde als Steuerberater langjährig von dem Kläger mandatiert. Der Kläger nimmt den Beklagten wegen Verletzung von Beratungspflichten auf Schadensersatz in Anspruch und begehrt den Ausgleich der durch das Finanzamt festgesetzten Beträge. LG und OLG gaben der Klage statt.

### **Entscheidung**

Der Beklagte als Steuerberater des Klägers hätte diesen zweifelsfrei auf den geänderten Umsatzsteuersatz hinweisen und dessen steuerrechtlichen Irrtum aufklären müssen. Unerheblich war für die Schadensverwirklichung beim Kläger, dass die Steuernachforderungen der Sache nach berechtigt waren. Maßgeblich war vielmehr, ob es dem Kläger bei Kenntnis der steuerlichen Einzelheiten gelungen wäre, die erhöhte Umsatzsteuer aufgrund erhöhter Verkaufspreise an die jeweiligen Kunden weiterzugeben. Vorliegend konnte der Kläger den Nachweis führen, dass er die durch die Umsatzsteuer erhöhten Preise am Markt hätte durchsetzen können. Dem Kläger war demnach durch die Falschberatung des beklagten Steuerberaters ein Schaden entstanden, für den dieser ausgleichspflichtig war.

### **Konsequenz**

Durch diese Entscheidung wird einmal mehr der Haftungsumfang eines Steuerberaters verdeutlicht. Bei der Schadensermittlung werden nicht nur die tatsächlichen Vermögenslagen des Mandanten gegenüber gestellt, die sich ohne den Fehler des Beraters ergeben hätten. Vielmehr werden auch hypothetische, von dem haftungsbegründenden Ereignis betroffene finanzielle Positionen erfasst.



## 17. **Bewertung bei gemeinschaftlicher Tierhaltung**

### **Sachverhalt**

Vier landwirtschaftliche Betriebe schlossen sich derart zusammen, dass sie gemeinsam ein Grundstück erwarben und dieses mit einem Schweinestall bebauten. Anschließend übertrugen die einzelnen Landwirte jeweils 150 Vieheinheiten auf die Kooperation. Die Bewirtschaftung der landwirtschaftlichen GbR umfasste im Streitjahr insgesamt 2.323 Mastschweine. Hierin sah das Finanzamt einen eigenständigen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft mit der Folge, dass die gemeinsame Tierhaltung, inklusive der Wirtschaftsgebäude, in einem eigenständigen Einheitswert zusammengefasst wurde. Gegen die Ermittlungsvorschriften des Finanzamtes sowie gegen die Höhe des festgestellten Einheitswerts richtete sich die Klage der landwirtschaftlichen GbR.

### **Entscheidung**

Nach Ansicht des BFH bildet die gemeinschaftliche Tierhaltung der GbR, einschließlich der damit zusammenhängenden Wirtschaftsgüter, einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft. Landwirtschaftliche Betriebe werden mit dem Ertragswert bewertet. Denn Ziel ist es, einen nachhaltigen Reinertrag zu ermitteln, der bei ordnungsgemäßer und schuldenfreier Bewirtschaftung mit entlohnten fremden Arbeitskräften nachhaltig zu erwirtschaften ist. Dies erfolgt vorrangig durch ein vergleichendes Verfahren. Hierzu sind neben der Bewertung des Grundstücks auch der Überbesatz an Vieh von Bedeutung. Nach Ansicht des BFH ist das Grundstück mit dem Vergleichswert von 0 DM anzusetzen, da es an einer konkreten Ertragsfähigkeit solcher Flächen fehlt. Grundlage hierfür war, dass die landwirtschaftliche GbR die Flächen nicht unmittelbar zur Gewinnung pflanzlicher oder tierischer Erzeugnisse einsetzte. Allerdings kam der BFH ergänzend zu der Ansicht, dass ein Zuschlag in der Einheitswertfindung für den Überbesatz an Vieh erforderlich ist. Hierfür hat die Finanzverwaltung eine eigene Tabellen (L 30 der BewR L) für Wertansätze vorgesehen, aus denen die Zuschläge zu entnehmen sind.

### **Konsequenz**

Konsequenz Trotz ausschließlicher Hof- und Gebäudeflächen können für landwirtschaftliche Betriebe bei gemeinschaftlicher Tierhaltung die Vorschriften zum vergleichenden Verfahren angewendet werden. Unabhängig hiervon sind jedoch Zuschläge für überhöhte Tierbestände zu beachten.



## GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer

### 1. **Vertragswidrige Pkw-Nutzung durch Ges.-GF: Lohn oder vGA?**

#### **Kernproblem/Kernaussage**

Zum Arbeitslohn gehören alle geldwerten Vorteile, die für eine Beschäftigung gewährt werden, z. B. die unentgeltliche, im Anstellungsvertrag vereinbarte Überlassung eines Dienstwagens. Dagegen liegt bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer eine verdeckte Gewinnausschüttung und kein Arbeitslohn vor, wenn er den Betriebs-Pkw ohne Gestattung der Gesellschaft für private Zwecke nutzt. Allerdings kann eine nachhaltige vertragswidrige private Nutzung auf einer konkludent getroffenen Nutzungsvereinbarung beruhen und damit im Arbeitsverhältnis wurzeln.

#### **Sachverhalt**

Der an einer GmbH zu 50 % beteiligte Steuerpflichtige durfte nach dem Geschäftsführervertrag einen Pkw nur für geschäftliche Zwecke nutzen. Das Finanzamt war der Auffassung, dass er den Pkw auch für private Zwecke genutzt hat, und ermittelte im Rahmen der 1 %-Regelung einen lohnsteuerpflichtigen Sachbezug. Das Finanzgericht sah dagegen in der vertragswidrigen privaten Kfz-Nutzung keinen lohnsteuerpflichtigen Vorteil, sondern eine verdeckte Gewinnausschüttung.

#### **Entscheidung**

Die Klage wurde zur weiteren Sachaufklärung an das Finanzgericht zurück verwiesen. Das Finanzgericht hat noch zu untersuchen, ob der betriebliche Pkw vom Gesellschafter-Geschäftsführer privat genutzt worden ist und ggf. der Vorteil aus der Pkw-Privatnutzung dem Gesellschafts- oder - sofern der Steuerpflichtige Arbeitnehmer der GmbH ist - dem Arbeitsverhältnis zuzuordnen ist.

### 2. **Pkw-Verkauf: Garantiezusage ist steuerpflichtig**

#### **Einführung**

Kfz-Händler geben ihren Kunden häufig Garantiezusagen. Umstritten ist, ob diese Garantien umsatzsteuerpflichtig oder umsatzsteuerfrei sind.

#### **Sachverhalt**

Ein Kfz-Händler mit eigener Werkstatt bot seinen Kunden beim Verkauf eines Kfz gegen zusätzliches Entgelt eine Garantievereinbarung an. Im Garantiefall konnte der Kunde wählen, ob er das Kfz beim Verkäufer kostenlos reparieren lässt oder bei einer anderen Werkstatt. Die anfallenden Kosten wurden dem Kfz-Händler bzw. dessen Kunden von einer Versicherungsgesellschaft erstattet, bei der die Garantiezusage versichert war.

#### **Neues Urteil**

In Abänderung seiner bisherigen Rechtsprechung hat der BFH nun entschieden, dass die Garantiezusage in diesem Fall umsatzsteuerpflichtig ist. Die bisherige Rechtsprechung des BFH war noch davon ausgegangen, dass die Garantiezusage als "Übernahme von Verbindlichkeiten" steuerfrei war.



Diese Auffassung musste der BFH nun jedoch im Anschluss an ein anderslautendes EuGH-Urteil revidieren. Andere Befreiungsvorschriften, insbesondere die für "Verschaffung von Versicherungsschutz", sind nicht anwendbar. Vielmehr qualifiziert der BFH die Garantiezusage als eigenständige sonstige Leistung, die durch das Versprechen der Einstandspflicht des Händlers im Garantiefall geprägt wird und für die keine Befreiung existiert.

### **Konsequenz**

In der Praxis gibt es im Wesentlichen drei verschiedene Garantiemodelle. Das Versicherungsmodell, die händlereigene Garantie, sowie das Kombinationsmodell ("Car-Garantie"), das einen Mix aus den beiden vorher genannten Modellen darstellt.

Das Kombinationsmodell unterliegt, wie nun durch den BFH festgestellt, als eigenständige Leistung der Umsatzsteuer. Explizite Aussagen zu den beiden anderen Modellen trifft der BFH nicht.

Im Versicherungsmodell vermittelt der Händler dem Käufer lediglich eine Reparaturkostenversicherung. Dies wurde bisher als steuerfreie Verschaffung von Versicherungsschutz behandelt. Der BFH weist darauf hin, dass sich dieser Fall vom nun entschiedenen erheblich unterscheidet, so dass davon auszugehen ist, dass es bei der bisherigen Behandlung verbleibt.

Bei der händlereigenen Garantie, steht dem Kunden ausschließlich ein Anspruch auf Reparatur durch den Händler zu. Hier gibt es bis dato keine eindeutige Rechtsprechung. Das aktuelle Urteil des BFH dürfte jedoch so zu deuten sein, dass die händlereigene Garantie ebenfalls der Umsatzsteuer unterliegt. Hier bleibt aber die Reaktion der Finanzverwaltung auf das Urteil abzuwarten.

## **3. Risiken des "Sale-and-lease-back"**

### **Einführung**

"Sale-and-lease-back"-Geschäfte, d. h. der Verkauf eines Wirtschaftsgutes mit gleichzeitiger Rückvermietung, stellen zivilrechtlich Kauf und Rückkauf dar. Aufgrund eines BFH-Urteils aus dem Jahre 2006 kann es sich umsatzsteuerlich hiervon abweichend jedoch um eine steuerfreie Darlehensgewährung handeln. In vielen Fällen erforderte die geänderte Rechtsprechung die Korrektur der umsatzsteuerlichen Erfassung, die für die Betroffenen z. T. erhebliche Zinsnachzahlungen verursachte. Doch es kann noch schlimmer kommen.

### **Sachverhalt**

Einem als Darlehensgewährung zu behandelnden "Sale-and-lease-back"-Geschäft lag ein Mietkaufvertrag mit offenem Ausweis von USt zugrunde, da zunächst das Vorliegen einer Lieferung unterstellt wurde. Aufgrund der geänderten BFH-Rechtsprechung erfolgten die Abrechnungen später jedoch ohne USt, die entsprechend auch nicht abgeführt wurde.



Eine Betriebsprüfung beim Leasingnehmer ergab, dass dieser die Vorsteuer aus den Mietkaufverträgen geltend gemacht hatte. Eine Korrektur war aufgrund der Bestandskraft der Bescheide nicht mehr möglich. Das Finanzamt des Leasinggebers forderte nun von diesem die Umsatzsteuer aus den Mietkaufverträgen, da die Umsatzsteuer zu Unrecht ausgewiesen sei.

### **Neues Urteil**

Das Sächsische FG vertritt den Standpunkt der Finanzverwaltung. Es widerspricht dem Einwand des Klägers, dass es sich bei den Mietkaufverträgen gar nicht um Rechnungen handele, da die Angabe des Leistungszeitpunkts fehle. Diesen sieht das FG durch die Zahlungseingänge konkretisiert. Trotz Berichtigung der Rechnungen, schulde der Kläger die komplette USt, da die Gefährdung des Steueraufkommens nicht beseitigt sei. Eine Saldierung mit der vom Leasingnehmer abgeführten USt aus dem ursprünglichen Verkauf hält das FG für nicht zulässig.

### **Konsequenz**

Das Urteil zeigt die Risiken auf, die mit dem falschen Ausweis von Umsatzsteuer verbunden sind. Tückisch ist, dass ein unkorrekter Ausweis von USt nach Ansicht des FG trotz Korrektur der eigentlichen Rechnungen vorliegt, wenn im zugrunde liegenden Vertrag, der ebenfalls die Rechnungsanforderungen erfüllt, eine Korrektur unterblieben ist. In ähnlichen Fällen sind daher alle als Rechnung in Betracht kommenden Dokumente zu berichtigen. Hinsichtlich der Frage, ob die vom Leasingnehmer aus dem Vorgeschäft abgeführte USt bei der Ermittlung des dem Fiskus entstehenden Schadens zu berücksichtigen ist, hat das FG die Revision beim BFH zugelassen. Die Entscheidung wird zu beachten sein.

## **4. Elektronische Rechnungen: Vereinfachung in Sicht?**

### **Einführung**

Rechnungen können in Papierform oder elektronisch übermittelt werden. Während Papierrechnungen zum Vorsteuerabzug berechtigen, sofern sie im Original vorliegen, sind die Anforderungen an den Vorsteuerabzug aus elektronisch übermittelten Rechnungen wesentlich höher. Dieser Umstand ist den wenigsten Unternehmern bewusst und führt zunehmend zu unerfreulichen und unnötigen Mehrergebnissen bei Betriebsprüfungen.

### **Rechtslage**

Elektronische Rechnungen müssen seitens des Rechnungsausstellers mit einer qualifizierten elektronischen Signatur versehen werden, um überhaupt für einen Vorsteuerabzug in Frage zu kommen. Diese Signatur ist vom Rechnungsempfänger mit eigens hierfür vorgesehenen Programmen zu prüfen. Der gesamte Prüfvorgang muss dokumentiert und die Dokumentation, ebenso wie die elektronische Rechnung, archiviert werden. Ein alleiniger Ausdruck einer elektronischen Rechnung berechtigt nicht zum Vorsteuerabzug.



### **Neue Verlautbarung der EU**

Die EU-Kommission hatte vorgeschlagen, die elektronischen Rechnungen den Papierrechnungen gleichzustellen. Hierdurch sollten die elektronische Rechnungserstellung gefördert und in erheblichem Maße Bürokratiekosten abgebaut werden. Der Rat der EU folgt diesem Vorschlag nur bedingt. In einem aktuellen Entwurf zur Änderung der MwStSystRL gleicht er die Anforderungen zwar an, verzichtet jedoch nicht zwingend auf die Erfordernis einer elektronischen Signatur. Um den Vorsteuerabzug zu erhalten, muss zukünftig, unabhängig in welcher Form die Rechnung vorliegt, die Echtheit der Herkunft, die Unversehrtheit des Inhalts sowie die Lesbarkeit gewährleistet sein, solange die Rechnung aufbewahrt werden muss. Der Steuerpflichtige kann selber festlegen, wie er dies erreichen möchte. Allerdings wird explizit darauf verwiesen, dass die fortgeschrittene elektronische Signatur ein Mittel sein kann, um dies zu erreichen.

### **Konsequenz**

In der Presse wird der vorliegende Entwurf überwiegend als erhebliche Vereinfachung für die Unternehmen gefeiert, da die Unternehmen nicht mehr zur elektronischen Signatur gezwungen werden können. Wer jedoch die Mentalität der deutschen Finanzverwaltung kennt, sollte vor zu schnellen Beifallsbekundungen abwarten, welche Alternativen zur elektronischen Signatur zukünftig zulässig sein werden. Nur wenn hier einfache und praktikable Anforderungen geschaffen werden, können die Unternehmen untereinander vereinfacht abrechnen, ohne die nächste Betriebsprüfung fürchten zu müssen.

## **5. Bauleistungen - BMF revidiert eigene Auffassung**

### **Einführung**

Bauleister im Sinne des § 13b UStG schulden die Umsatzsteuer aus Bauleistungen, die an sie erbracht werden. Sie müssen die Umsatzsteuer errechnen, anmelden und an ihr Finanzamt abführen. In der Praxis stellt sich häufig die Frage, ob der Leistungsempfänger als Bauleister zu qualifizieren ist oder nicht. Fehlbeurteilungen können zu Nachforderungen der Finanzverwaltung führen.

### **Neue Verwaltungsanweisung**

Nachdem das BMF sich zuletzt im Oktober 2009 zu dieser Thematik geäußert hatte, stellt es nun einige der seinerzeit getätigten Aussagen nochmals klar. Demnach sind Baustoffhändler, die ausschließlich Baumaterial liefern, nicht als Bauleister zu qualifizieren. Bei Bauträgern ist die Qualifikation als Bauleister vom Verhältnis der Umsätze aus Grundstückslieferungen, die dem GrEStG unterliegen, und von den Umsätzen aus Werklieferungen abhängig. Bauträger werden nur als Bauleister behandelt und damit Steuerschuldner für an sie erbrachte Bauleistungen, wenn ihre Umsätze aus Werklieferungen mehr als 10 % ihrer gesamten steuerbaren und nicht steuerbaren Umsätze betragen.



### **Konsequenz**

Während Baustoffhändler eigentlich schon bisher nicht als Bauleister galten, so ist die Anwendung der Bagatellgrenze von 10 % für Bauträger neu. Dies stellt für Bauträger eine Erleichterung dar, nicht jedoch für die Unternehmen, die in ihrem Auftrag Bauleistungen erbringen. Diese können nur davon ausgehen, dass der Bauträger als Bauleister behandelt wird und eine Nettrechnung ausstellt, wenn dieser ihnen eine im Zeitpunkt des Umsatzes gültige Freistellungsbescheinigung vorlegt.

## **6. Teilgeschäftsanteil steuerrechtlich zurechenbares Wirtschaftsgut**

### **Rechtslage**

Treuhandverhältnisse können dazu führen, dass ein Wirtschaftsgut steuerlich nicht dem eigentlichen Inhaber, sondern einem Dritten, dem Treugeber, zuzurechnen ist. Klassische Beispiele sind Beteiligungen, die für Rechnung eines Dritten gehalten werden. In der Regel ist es dafür notwendig, dass ein selbstständiges, einem Treuhandverhältnis zugängliches, Wirtschaftsgut besteht. Der BFH hatte nunmehr darüber zu entscheiden, ob auch ein ungeteilter Geschäftsanteil an einer GmbH, an dem nur zu einem Bruchteil ein Treuhandverhältnis gebildet worden war, ein Wirtschaftsgut sein kann, das selbstständig einem Treugeber zugerechnet wird.

### **Entscheidung**

Die Kläger hatten bei Gründung einer GmbH jeweils einen Geschäftsanteils in Höhe von 25.000 DM übernommen und diesen später veräußert. Die Finanzverwaltung sah hierin eine steuerpflichtige Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung und setzte Einkommensteuer fest. Hiergegen wandten die Kläger ein, Teile des Geschäftsanteils jeweils nur treuhänderisch für Dritte gehalten zu haben. Diesen sei der ungeteilte Anteil entsprechend ihrer treuhänderischen Beteiligung anteilig zuzurechnen, so dass es nicht zum Verkauf einer wesentlichen Beteiligung gekommen sei. Zwar sei der Treuhandvertrag erst nach Gründung der GmbH schriftlich abgefasst worden, mündlich sei aber die Treuhandstellung schon im Vorfeld vereinbart gewesen. Nachdem das FG erstinstanzlich gegen die Kläger entschieden hatte, weil diese das Treuhandverhältnis an einem ungeteilten (Teil)Geschäftsanteil nicht wirksam begründen konnten, hob der BFH die Entscheidung auf und verwies sie zur erneuten Verhandlung zurück. Grundsätzlich ist der BFH der Auffassung, dass eine Treuhandstellung auch an einem ungeteilten (Teil)Geschäftsanteil bestehen kann. Dieser stellt ein selbstständig zurechenbares Wirtschaftsgut dar. Allerdings bedarf es weiterer Tatsachenfeststellungen. Denn nicht jedes als Treuhand bezeichnete Rechtsverhältnis stellt ein Treuhandverhältnis dar, das nach steuerlichen Gesichtspunkten zu einer Zurechnung beim Treugeber führen kann. Hier wird das FG weitere Sachverhaltsaufklärung betreiben müssen.



### **Konsequenz**

Die Entscheidung stellt zum einen fest, dass ein Treuhandverhältnis zivilrechtlich wirksam sein kann, wenn es nicht an einem selbstständigen, sondern lediglich an einem Teil eines Geschäftsanteils vereinbart wird. Ein solcher quotaler Anteil ist steuerlich ein selbstständiges Wirtschaftsgut. Die Entscheidung zeigt aber auch, dass an ein Treuhandverhältnis, das steuerlich zu einer Zurechnung beim Treugeber führen soll, hohe inhaltliche Anforderungen gestellt werden.

## **7. Insolvenzzreife GmbH: Zahlungen von ungedecktem debitorischen Konto**

### **Kernfrage**

Zahlungen der Geschäftsführer im Zeitraum der insolvenzrechtlichen Überschuldung oder nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft bergen stets das Risiko der verbotenen Zahlungen im Sinne des § 64 Satz 1 GmbHG. Sinn und Zweck des Zahlungsverbot ist, die verteilungsfähige Vermögensmasse der insolvenzzreifen Gesellschaft im Interesse der Gesamtheit der Gläubiger zu erhalten und eine bevorzugte Befriedigung einzelner Gläubiger zu verhindern. Der BGH entschied nun über Zahlungen von einem ungedeckten debitorischen Konto.

### **Sachverhalt**

Der Beklagte war im Jahr 1999 Geschäftsführer der Schuldnerin, einer Projektgesellschaft mbH. Auf Antrag der Schuldnerin wurde am 1.3.2002 das Insolvenzverfahren über ihr Vermögen eröffnet. Der Kläger wurde zum Insolvenzverwalter bestellt. Er hat im Insolvenzverfahren lediglich Forderungen der Sparkasse für den Ausfall festgestellt. Weitere berechnete Insolvenzforderungen gab es nicht. Mit der Klage nimmt der Kläger den Beklagten für Ersatz von Zahlungen in Anspruch, die von dem ungedeckten debitorischen Geschäftskonto bei der Sparkasse an Gläubiger der Schuldnerin geleistet wurden. Die Mittel wurden von der Sparkasse in Kenntnis der Krise der Schuldnerin zur Befriedigung der anderen Gläubiger zur Verfügung gestellt. Bereits vorinstanzlich wurde eine Insolvenzzreife der Schuldnerin im Jahr 1999 festgestellt.

### **Entscheidung**

Das LG gab der Klage vollumfänglich, das OLG nur teilweise statt. Auf die Revision des Beklagten wies der BGH die Klage ab. Nach Auffassung des Senats verstoßen die konkreten Zahlungen nicht gegen das Verbot des § 64 Satz 1 GmbHG (n. F.). Zahlungen von einem debitorischen Konto an einzelne Gesellschaftsgläubiger vermindern nicht die verteilungsfähige Masse und gehen nicht zum Nachteil der Gläubigersamtheit, wenn die Bank über keine diese deckenden Gesellschaftersicherheiten verfügt. Es handelt sich vielmehr um einen masseunschädlichen bloßen Gläubigertausch. An die Stelle der Forderungen der Gesellschaftsgläubiger tritt eine entsprechend höhere Gesellschaftsverbindlichkeit gegenüber der Bank.





### **Konsequenz**

Die Entscheidung des BGH ist aufgrund der weitreichenden Haftung des Geschäftsführers in der Krise zu begrüßen. Insbesondere hat das MoMiG nochmals im Bereich der GmbH- Geschäftsführerhaftung zu erheblichen Rechtsunsicherheiten geführt. Jedenfalls beim masseneutralen Gläubigertausch darf der Geschäftsführer in der Regel keiner persönlichen Haftung ausgesetzt sein.

## **8. Wirksamkeit eines nachvertraglichen Wettbewerbsverbots des GmbH-GF**

### **Kernfrage**

Der GmbH-Geschäftsführer unterliegt nach der Beendigung seiner Organ Tätigkeit keinem gesetzlichen Wettbewerbsverbot. Ein solches kann jedoch vertraglich (auch entschädigungslos) vereinbart werden. Die Wirksamkeit des nachvertraglichen Wettbewerbsverbots richtet sich dann nach § 138 BGB, Art. 12 und 2 GG. Die Regelungen der §§ 74 ff. HGB sind auf Organmitglieder nicht anwendbar. Das OLG entschied nun über den zulässigen Umfang einer Kundenschutzklausel und einer Vertragsstrafe.

### **Sachverhalt**

Der Beklagte war als Geschäftsführer bei der Klägerin, ein Mitglied einer aus 120 Unternehmen bestehenden Unternehmensgruppe, beschäftigt. Der zwischen den Parteien vereinbarte Anstellungsvertrag enthielt ein nachvertragliches Wettbewerbsverbot für 2 Jahre. Es umfasste eine Kundenschutzklausel, bezogen auch auf die Kunden der Unternehmensgruppe. Die Vertragsstrafe knüpfte an den in den Büchern ausgewiesenen Bruttoertrag des abgeworbenen Kunden an, betrug jedoch mindestens 100.000 EUR. Eine salvatorische Erhaltensklausel war im Vertrag enthalten. Nach Ausscheiden des Beklagten begehrt die Klägerin von diesem die Mindestvertragsstrafe wegen Verletzung der Kundenschutzklausel.

### **Entscheidung**

Die Klage blieb in allen Instanzen erfolglos. Nach Auffassung des Senats ist die gegenständliche Ausdehnung der Kundenschutzklausel auf weitere konzernmäßig verbundene Unternehmen unzulässig, wenn sie sich auf Kunden bezieht, zu denen der Geschäftsführer keinen Kontakt hatte. Zudem ist die Höhe der Vertragsstrafe sittenwidrig und nichtig, denn der Begriff des Bruttoertrags ist keiner Begrenzung unterworfen. Er kann einen Betrag erreichen, der im groben Missverhältnis zur vertragsstrafbewehrten Unterlassungsverpflichtung steht und eine existenzgefährdende Überforderung des Vertragspartners begründen. Eine erhebliche Mindeststrafe von 100.000 EUR beinhaltet gleichfalls eine unverhältnismäßige und sittenwidrige Benachteiligung. Die Herabsetzung der unverhältnismäßigen Vertragsstrafe auf das zulässige Maß nach § 348 HGB setzt die Wirksamkeit des Vertragsstrafeversprechens voraus und greift nicht bei Nichtigkeit nach § 138 BGB ein.



Ferner ist eine geltungserhaltende Reduktion bei umfassend sittenwidrigen Geschäften mangels Abgrenzung eines noch wirksamen Teils nicht möglich. § 139 BGB ist deshalb nicht anwendbar. Die salvatorische Erhaltungsklausel ändert nur die Beweislast in Bezug auf die gesetzliche Vermutung des § 139 BGB, nicht aber die Nichtigkeit.

## 9. Steuerliches Einlagekonto ist kein Auffangbecken

### **Kernproblem**

Gewinnausschüttungen einer Kapitalgesellschaft unterliegen beim Empfänger grundsätzlich der Besteuerung im Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren - oder (ab 2009) der Abgeltungsteuer, wenn die Anteile im Privatvermögen gehalten werden. In den Fällen, in denen ausländische Anteilseigner an der Gesellschaft beteiligt sind, wird durch Einbehaltung von Kapitalertragsteuer auch das - nach Maßgabe der einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen bestehende - deutsche Besteuerungsrecht sichergestellt. Eine Ausnahme von diesen Grundsätzen gilt nur, wenn die Ausschüttung als Rückgewähr von Einlagen zu qualifizieren ist. Zu deren Erfassung wird das steuerliche Einlagekonto geführt.

### **Sachverhalt**

Eine GmbH, an der u. a. ausländische Anteilseigner beteiligt waren, nahm im Jahr 2004 eine Ausschüttung in Höhe von 7,3 Mio. EUR vor. Ihren ausschüttbaren Gewinn ermittelte die GmbH mit 3,2 Mio. EUR und behielt für diesen Teil der Ausschüttung Kapitalertragsteuer ein. Den darüber hinausgehenden Teil der Ausschüttung (4,1 Mio. EUR) behandelte die GmbH dagegen als nicht kapitalertragsteuerpflichtig. Insoweit minderte die GmbH ihr steuerliches Einlagekonto, das allerdings vor Ausschüttung lediglich einen positiven Bestand von 0,9 Mio. EUR aufwies und damit durch die Ausschüttung negativ werden sollte.

### **Entscheidung**

Der BFH ist der Auffassung der GmbH nicht gefolgt. In seinem Urteil stellt er vielmehr klar, dass auf dem steuerlichen Einlagekonto auch tatsächlich nur Einlagen verbucht werden und dass dies keinesfalls als "allgemeines Auffangkonto für Differenzen zwischen Handels- und Steuerbilanz" angesehen werden könne. Ein Zugang im Einlagekonto sei daher nicht anzunehmen. Andererseits könne, so der BFH, das Einlagekonto durch Ausschüttungen auch nicht negativ werden. Im Ergebnis ist daher die Ausschüttung nur insoweit von der Besteuerung beim Empfänger angenommen, als sie durch den Bestand des steuerlichen Einlagekontos (0,9 Mio. EUR) abgedeckt ist.



Ulrich Lehmann  
Dipl. Betriebswirt (FH)  
Steuerberater

Weil im Schönbuch

Mandanten-Brief Mai 2010

---

### **Konsequenz**

Das Urteil unterstreicht zum einen, dass die ausschüttende Gesellschaft die steuerliche Behandlung der von ihr vorgenommenen Ausschüttung genau prüfen muss. Im Streitfall wurde sie vom Finanzamt - im Ergebnis zu Recht - als Haftungsschuldner für die nicht einbehaltene Kapitalertragsteuer in Anspruch genommen. Zum anderen wird auch die Notwendigkeit einer sauberen Entwicklung der Steuerbilanz deutlich: Nur so kann die Höhe des ausschüttbaren Gewinns und damit letztlich auch die Höhe einer Ausschüttung aus dem Einlagekonto zutreffend bestimmt werden.