



Ihre Mandanteninformationen des Monats März 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.

Allgemeine Steuerzahlungstermine im April 2010

Fälligkeit		Ende der Zahlungs-Schonfrist
Mo. 12.04.	Aufsichtsrat- und Abzugsteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen	15.04.
Mo. 12.04.	Getränksteuer	15.04.
Mo. 12.04.	Lohn- und Kirchenlohnsteuer, Solidaritätszuschlag Umsatzsteuer	15.04.
Mo. 12.04.	- Vorauszahlung	15.04.
Mo. 12.04.	- Zusammenfassende Meldung	-
Mo. 12.04.	Vergnügungsteuer	15.04.

Die 3-tägige Schonfrist gilt nur bei Überweisungen; maßgebend ist die Gutschrift auf dem Konto der Finanzbehörde. Dagegen muss bei Scheckzahlung der Scheck spätestens 3 Tage vor dem Fälligkeitstermin eingereicht werden.

Bitte lesen Sie im Einzelnen:

Inhalt

Privatbereich S. 2

1. Zusammenveranlagung: Änderung wegen rückwirkenden Ereignisses
2. Abgabe freiwilliger Steuererklärungen rückwirkend bis 2003 möglich
3. Erbrecht - Neuregelungen ab dem 1. Januar 2010
4. Steuerwirksames "Verschieben" des Zuflusses einer Abfindung zulässig

Unternehmer und Freiberufler S. 5

1. Unternehmenskauf - Mängelhaftung
2. Kfz-Nutzung: 0,03 % oder 0,002 %?
3. Fahrkostenzuschüsse: Lohnsteuerpauschalierung
4. BFH-Entscheidung: Grenzgänger-Besteuerung bei Dienstreisen
5. Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben

GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer S. 8

1. Abschreibung auf Forderung an Organgesellschaft nicht steuerwirksam
2. Elektronische Übermittlung von Bilanzen
3. Teilwertabschreibung auf Forderung des Besitzunternehmens
4. Zuordnung von Anschaffungskosten bei Kapitalerhöhung
5. Kaufpreisreduzierung durch Vergleich als rückwirkendes Ereignis



Privatbereich

1. Zusammenveranlagung: Änderung wegen rückwirkenden Ereignisses

Einleitung

Die Änderung eines Einkommensteuerbescheides wegen eines – nur die Verhältnisse eines Ehegatten berührenden – rückwirkenden Ereignisses berechtigt nicht zur Korrektur eines Fehlers, der die steuerlichen Verhältnisse des anderen Ehegatten betrifft.

Sachverhalt

Die zusammenveranlagten Eheleute A und B erzielten von 1996 bis 1998 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Nach den Angaben in den Einkommensteuererklärungen bezog A sozialversicherungspflichtigen und B sozialversicherungsfreien Arbeitslohn. B gab jedoch an, für sie bestehe als GmbH-Geschäftsführerin eine Anwartschaft auf Altersversorgung ganz oder teilweise ohne eigene Beitragsleistung. Hieraufhin wurde der Vorwegabzug für beide gekürzt. In 2000 wurde erkannt, dass A u. a. von 1996 bis 1998 nicht sozialversicherungspflichtig war. Daraufhin zahlte die Krankenkasse die Beiträge zurück. Entsprechend dem Antrag von A wurden die Einkommensteuerbescheide 1996 bis 1998 derart geändert, dass der Vorwegabzug nur noch teilweise aufgrund der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit der B gekürzt wurde. Einspruch und Klage mit dem Ziel des ungekürzten Vorwegabzugs blieben ohne Erfolg.

Entscheidung

Die Kläger können nach keiner Vorschrift der Abgabenordnung eine Änderung der angefochtenen Bescheide mit dem Inhalt verlangen, dass ihnen der ungekürzte Vorwegabzug zusteht, auch wenn weder bei A noch bei B die Voraussetzungen für eine Kürzung des Vorwegabzugs gegeben waren. Auf die Person des A bezogen durfte das Finanzamt beim Erlass des ursprünglichen Steuerbescheides den Vorwegabzug kürzen. Da mit dem Wegfall der Sozialversicherungspflicht der Grund für die Kürzung des Vorwegabzugs entfallen ist, waren die Steuerbescheide so zu ändern, dass der Vorwegabzug für A in voller Höhe zu gewähren ist. Auf die Person der Klägerin bezogen war das Finanzamt sowohl beim Erlass der ursprünglichen Bescheide als auch der berichtigten Bescheide nach seinem damaligen Kenntnisstand aufgrund der Angaben in den Steuererklärungen zur Kürzung des Vorwegabzugs berechtigt. Eine Änderung der Bescheide hinsichtlich der Kürzung des Vorwegabzugs der B kommt nach keiner Änderungsvorschrift der AO infrage, da die B ein grobes Verschulden an dem nachträglichen Bekanntwerden der Tatsache trifft, dass für sie keine Zukunftssicherungsleistungen erbracht wurden.

2. Abgabe freiwilliger Steuererklärungen rückwirkend bis 2003 möglich

Kernproblem

Besteht das Einkommen ganz oder teilweise aus Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit, von denen ein Steuerabzug vorgenommen worden ist, wird eine Einkommensteuer-Veranlagung nur zur Pflicht, wenn besondere Umstände hinzutreten. Diese Umstände sind in der Praxis häufig anzutreffen. Gängige Beispiele sind andere erzielte Einkünfte von über 410 EUR, bei berufstätigen Ehegatten die Steuerkombinationen III/V, der Erhalt von Lohnersatzleistungen oder die Eintragung eines Freibetrags auf der Lohnsteuerkarte. Ist man hiervon nicht betroffen, kann eine Veranlagung beantragt werden (sog. Antrags-Veranlagung). Praktisch sind das Fälle, die nur zu einer Steuererstattung führen können. Früher musste man den Antrag innerhalb von 2 Jahren nach Ablauf des betreffenden Jahres gestellt haben, sonst war die Steuererstattung verloren.

Weiterentwicklung und Sachverhalt

Wegen der Benachteiligung gegenüber den Pflicht-Veranlagten, deren Verjährung i. d. R. nach 7 Jahren endet, hatte der BFH das Gesetz gekippt. Das veranlasste den Gesetzgeber, mit Wirkung ab 2005 eine Änderung vorzunehmen. Seitdem sind die Fristen angepasst. Für Veranlagungsjahre bis 2004 gab es eine Übergangsregelung. Die Neuregelung war nur anzuwenden, wenn bis zum 28.12.2007 (Gesetzesveröffentlichung) über einen Antrag auf Veranlagung zur Einkommensteuer noch nicht



bestandskräftig entschieden war. Im jetzt vom BFH entschiedenen Streitfall war der erstmalige Antrag auf Veranlagung für das Jahr 2004 am 7.2.2008 gestellt worden. Die Frage war, wie die Übergangsregelung auszulegen ist, d. h. ob der Antrag bereits am 28.12.2007 vorliegen musste. Zumindest war das vom Gesetzgeber so gewollt.

Entscheidung des BFH

Entgegen der Auffassung des FG und der Verwaltung sieht es der BFH als nicht erforderlich an, dass der Antrag bereits vor dem 28.12.2007 eingegangen sein muss. Die in der Gesetzesbegründung zum Ausdruck gebrachte Absicht des Gesetzgebers, andere Fälle auszuschließen, habe im Gesetz keinen Niederschlag gefunden; der Wortlaut sei insoweit eindeutig. Der subjektive Wille der an der Gesetzgebung Beteiligten sei für die Auslegung ohne Bedeutung.

Konsequenz

Damit ist die Veranlagung vorbehaltlich normaler Verjährungsfristen auch für nach dem 28.12.2007 gestellte Anträge möglich. Für alle Arbeitnehmer bedeutet das: Erklärungen ab 2003 können heute noch abgegeben werden.

3. Erbrecht - Neuregelungen ab dem 1. Januar 2010

Ausgangslage

Am 1.1.2010 ist die Reform des Erb- und Verjährungsrechts in Kraft getreten, deren wesentliche Inhalte im Bereich des Pflichtteilsrechts liegen, ohne den Pflichtteil abzuschaffen. Die Neuregelungen gelten für jeden Erbfall nach dem 31.12.2009.

Inhalt der Reform

Die wesentlichen Inhalte der Reform sind:

1. Modernisierung der Pflichtteilsentziehungsgründe: Anstelle unterschiedlicher Entziehungsgründe wird eine einheitliche Regelung geschaffen, die zudem die Entziehung des Pflichtteils erleichtern soll. Voraussetzung bleibt aber, dass die Gründe im Testament enthalten sind und im Todeszeitpunkt noch vorlagen.
2. Maßvolle Erweiterung der Stundungsgründe: Besteht die Gefahr, dass der Erbe wegen eines Pflichtteilsanspruchs ein Eigenheim oder ein Unternehmen verkaufen muss, eröffnet die Reform nun die Möglichkeit, dass der Pflichtteil unter erleichterten Voraussetzungen und für jeden Erben gestundet werden kann.
3. Gleitende Ausschlussfrist für den Pflichtteilsergänzungsanspruch: Bislang löste jede Schenkung, die innerhalb von 10 Jahren vor dem Tod vom Erblasser vorgenommen wurde, in voller Höhe Pflichtteilsergänzungsansprüche aus. Nach der Reform reduziert sich der Betrag, der im Rahmen der Pflichtteilsergänzung berücksichtigt werden muss, für jedes Jahr, das seit Schenkung vergangen ist, um 1/10. Allerdings gilt bei Schenkungen an Ehegatten weiterhin, dass die 10-Jahres-Frist erst mit Auflösung der Ehe beginnt.
4. Honorierung von Pflegeleistungen beim Erbausgleich: Zukünftig müssen Erben nicht mehr auf eigenes Erwerbseinkommen verzichten, um in den Genuss der gesetzlich vorgesehenen Honorierung von Pflegeleistungen zu kommen.
5. Klare Regelung zum Verhältnis Pflichtteil und Ausschlagung: Bisher war dieses Verhältnis hoch problematisch. Die Reform stellt klar, dass der Erbe entweder seinen belasteten Erbteil annimmt oder die Erbschaft ausschlagen und seinen Pflichtteil verlangen kann.
6. Abkürzung der Verjährung von erbrechtlichen Ansprüchen: Erbrechtliche Ansprüche verjähren i. d. R. nicht mehr in 30 Jahren, sondern unterliegen zukünftig der allgemeinen Regelverjährung von 3 Jahren.

Konsequenz

Insbesondere die Reform der Regelungen über die Ausschlagung der Erbschaft und die Geltendmachung des Pflichtteils sowie die Angleichung der Verjährungsvorschriften an die Regelverjährung dürften neben der nunmehr zeitlich abgestuften Berücksichtigung von Schenkungen in der Praxis die größte Bedeutung erlangen.



4. Steuerwirksames "Verschieben" des Zuflusses einer Abfindung zulässig

Kernproblem

Abfindungen an Arbeitnehmer, z. B. aufgrund betriebsbedingter Kündigungen, stellen grundsätzlich steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Als "sonstige Bezüge" sind sie in dem Kalenderjahr steuerlich zu erfassen, in dem sie dem Arbeitnehmer zufließen.

Sachverhalt

Eine Arbeitnehmerin (Klägerin) vereinbarte anlässlich ihrer betriebsbedingten Kündigung im Jahr 2000 mit ihrem Arbeitgeber einen Abfindungsanspruch, der gemäß Sozialplan zum Zeitpunkt der Beendigung des Arbeitsverhältnisses fällig war. Kurz vor dem Fälligkeitstermin vereinbarten die Klägerin und ihr Arbeitgeber die Auszahlung der Abfindung in 2 Raten. Die erste Rate wurde im Jahr 2000 ausgezahlt, die zweite Rate im Jahr 2001. Hierdurch sollte eine für die Arbeitnehmerin insgesamt geringere Einkommensteuerbelastung erreicht werden. Die Klägerin erfasste den Restabfindungsbetrag in ihrer Einkommensteuererklärung 2001. Das Finanzamt vertrat hingegen die Auffassung, dass die gesamte Abfindung im Jahr 2000 zu erfassen sei, da die Klägerin aufgrund der Regelungen des Sozialplans bereits mit ihrem Ausscheiden wirtschaftlich über die Abfindung verfügen konnte.

Entscheidung des BFH

Der BFH folgte der Auffassung der Klägerin und erfasste den steuerpflichtigen Zufluss der Teilabfindung im Jahr 2001. Zwar sei das Finanzamt zu Recht davon ausgegangen, dass der Zufluss der Abfindungszahlungen die wirtschaftliche Verfügungsmacht über den Abfindungsbetrag voraussetze. Diese ergäbe sich aber nicht aus den Regelungen des Sozialplans, der die Fälligkeit auf den Zeitpunkt des Ausscheidens im Jahr 2000 festlegte. Für die Frage der Vorrangigkeit von Betriebsvereinbarungen und einzelvertraglichen Regelungen gelte nach herrschender Meinung das Günstigerprinzip. Die Günstigkeit der einzelvertraglich vereinbarten Fälligkeit ergibt sich im Streitfall aus der von der Klägerin begehrten günstigen steuerlichen Auswirkung. Zudem stellte der BFH noch einmal klar, dass es den beteiligten Parteien freisteht, wie sie den Erfüllungszeitpunkt einer Geldforderung zivilrechtlich und steuerrechtlich gestalten. Dass die Vertragsparteien den Eintritt der Fälligkeit vor dem ursprünglichen Fälligkeitstermin gemäß Sozialplan im Interesse einer günstigeren steuerlichen Gestaltung zeitlich nach hinten verschieben, ist Ausfluss der rechtlichen Gestaltungsfreiheit und stellt regelmäßig keinen steuerlichen Gestaltungsmissbrauch dar.

Konsequenz

Die Argumentation des BFH dürfte auch in den Fällen zurate gezogen werden, in denen ähnliche (steuerlich motivierte) Vertragsgestaltungen bislang seitens der Finanzverwaltung mit Hinweis auf steuerlichen Gestaltungsmissbrauch grundsätzlich abgelehnt wurden.



Unternehmer und Freiberufler

1. Unternehmenskauf – Mängelhaftung

Kernaussage

Für das Vorliegen eines Unternehmensmangels kommt es auf das Unternehmen als Ganzes an, nicht auf die Mangelhaftigkeit einzelner zum Unternehmen gehörender Gegenstände. Ansprüche wegen Mängeln an einem Unternehmen unterliegen der zweijährigen Verjährungsfrist (§ 438 Abs. 1 Nr. 3 BGB). Eine Haftung aus c. i. c. (§§ 311, 280 BGB) neben der kaufvertraglichen Gewährleistung ist abzulehnen.

Sachverhalt

Die Klägerin hatte im Rahmen eines 100 %igen Share-Deals ein Unternehmen erworben. Nach dem Kauf stellte sich heraus, dass an dem Dach eines zum Unternehmen gehörenden Gebäudes ein Schaden aufgetreten war. Den Schadensersatzanspruch wegen mangelhafter Ausführung der Bedachung gegen den beklagten Verkäufer stützte die Klägerin auf Gewährleistungsrecht (§ 437 BGB) und daneben auf eine Haftung aus culpa in contrahendo (§§ 311, 280 BGB). Die Klage blieb in allen Instanzen erfolglos.

Entscheidung

Ein Anspruch der Klägerin auf Schadensersatz wegen Mängelgewährleistung (§§ 437 Nr. 3, 440 Satz 1, 281 Abs. 1 und 2, 280 Abs. 1) aus dem abgeschlossenen Unternehmenskaufvertrag besteht nicht. Wegen der Gleichstellung eines 100 %igen Anteilerwerbs mit einem Unternehmenskauf ist das Sachmängelrecht (§§ 434 ff. BGB) anwendbar. Dabei ist nicht auf den einzelnen zum Unternehmen gehörenden Gegenstand abzustellen, sondern auf das Unternehmen als Ganzes. Der Mangel eines Einzelgegenstands ist nur dann zugleich ein solcher des Unternehmens, wenn er auf dieses durchschlägt und z. B. dessen wirtschaftliche Grundlage erschüttert. Dies war bei dem Bedachungsschaden nicht der Fall. Als Konsequenz der Anwendbarkeit der Sachmängelhaftung ist auch im Rahmen der Verjährung nicht auf das einzelne Gebäude, sondern auf das Unternehmen als Ganzes abzustellen, sodass eine zweijährige Verjährungsfrist (§ 438 Abs. 1 Nr. 3 BGB) auf den Unternehmenskauf Anwendung findet. Auch für eine Haftung aus c. i. c. (§§ 311, 280 BGB) ist neben dem Sachgewährleistungsrecht kein Anwendungsraum. Der Gesetzgeber wollte durch die Schuldrechtsmodernisierung das bestehende Nebeneinander unterschiedlicher Haftungssysteme beseitigen. Für Ansprüche aus dem Kauf einer fehlerhaften Sache gilt nur noch das Mängelgewährleistungsrecht. Wegen Mängeln an Einzelgegenständen, die nicht auf das Unternehmen durchschlagen, besteht keine Anwendungsmöglichkeit der Schadensersatznormen §§ 311, 280 BGB neben dem Sachgewährleistungsrecht. Die Mängelgewährleistung ist insoweit lex specialis und bildet eine abschließende Regelung.

2. Kfz-Nutzung: 0,03 % oder 0,002 %?

Einführung

Die private Nutzung betrieblicher Kfz durch Arbeitnehmer unterliegt der Besteuerung. Im Rahmen der 1 %-Methode werden die privaten Fahrten mit 1 % des Bruttolistenpreises des Kfz erfasst. Zusätzlich werden die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte monatlich mit 0,03 % des Bruttolistenpreises pro Entfernungskilometer besteuert. Der Arbeitnehmer kann hiervon im Gegenzug 0,30 EUR pro Entfernungskilometer bei der Erstellung seiner Einkommensteuererklärung als Werbungskosten abziehen.

Sachverhalt

Ein Arbeitnehmer nutzte einen Dienstwagen für private Zwecke. Er führte im Jahr 2006 unstreitig 100 Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte durch. Die pauschale Versteuerung mit 0,03 % des Bruttolistenpreises erschien dem Arbeitnehmer angesichts der geringen Anzahl von Fahrten zu hoch. Er setzte daraufhin die seines Erachtens zu viel besteuerten Beträge als Werbungskosten in seiner Einkommensteuererklärung an. Das Finanzamt erkannte hingegen nur die Kosten für die tatsächlich durchgeführten Fahrten als Werbungskosten an (0,30 EUR je Entfernungskilometer).



Neues Urteil

Das FG Köln lässt zwar den erhöhten Ansatz von Werbungskosten nicht zu, setzt dafür aber den geldwerten Vorteil geringer an. Es begründet dieses für den Arbeitnehmer positive Urteil damit, dass die Besteuerung des geldwerten Vorteils lediglich einen Korrekturposten zum Werbungskostenabzug des Arbeitnehmers darstellt. Bei der Ermittlung des Zuschlags ist daher auf die tatsächliche Nutzung des Kfz für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abzustellen, wenn diese erheblich von der als durchschnittlich angenommenen Nutzung (15 Tage pro Monat) zuungunsten des Arbeitnehmers abweicht. Das FG berechnete den geldwerten Vorteil schließlich lediglich mit 0,002 % des Bruttolistenpreises je Entfernungskilometer.

Konsequenz

Das Urteil des FG ist zu begrüßen, da die pauschale Ermittlung des geldwerten Vorteils für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte häufig den tatsächlichen Verhältnissen nicht entspricht. Wichtig ist für die Praxis auch, dass das FG es für überzogen hält, die tatsächliche Nutzung für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mittels Fahrtenbuch nachzuweisen. Arbeitnehmer, die ihren Dienstwagen selten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nutzen, sollten prüfen, ob das Urteil für sie vorteilhaft ist. Abzuwarten bleibt, ob der BFH dem FG in der anhängigen Revision folgt.

3. Fahrkostenzuschüsse: Lohnsteuerpauschalierung

Einleitung

Nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG kann der Arbeitgeber die Lohnsteuer, die er bei jeder Lohnzahlung vom Arbeitslohn einzubehalten und abzuführen hat, mit einem Pauschalsteuersatz erheben. Dieser ist anzuwenden für zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistete Zuschüsse zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, soweit diese Bezüge den Betrag nicht übersteigen, den der Arbeitnehmer als Werbungskosten geltend machen könnte, wenn die Bezüge nicht pauschal besteuert würden. Zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn sind Zuschüsse dann geleistet, wenn sie zu den Lohnzahlungen hinzukommen, die arbeitsrechtlich geschuldet sind, entweder durch Vereinbarung oder etwa durch eine dauernde Übung.

Sachverhalt

Die Arbeitnehmer der Klägerin erhielten jährlich im November Zahlungen unter der Bezeichnung "Fahrkostenzuschuss". Diese wurden der Lohnsteuerpauschalierung nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG unterworfen. Unter der Bezeichnung "Fahrkostenzuschuss" wurde jeweils der nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Abs. 2 EStG als Werbungskosten abzugsfähige Betrag für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte errechnet, ausgezahlt und pauschal versteuert. Der Differenzbetrag zum errechneten Weihnachtsgeld wurde mit der Bezeichnung "Weihnachtsgeld" nach den persönlichen Besteuerungsmerkmalen der einzelnen Arbeitnehmer versteuert. Finanzamt und Finanzgericht verneinten hinsichtlich der als "Fahrkostenzuschüsse" erbrachten Zahlungen die Voraussetzungen für eine Pauschalierung der Lohnsteuer, weil sie nicht zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn, sondern unter Anrechnung auf das freiwillig gezahlte Weihnachtsgeld erbracht worden seien. Der BFH hob die Entscheidung auf.

Entscheidung

Das FG hat zu Unrecht entschieden, dass die von der Klägerin ausbezahlten Zuschüsse nicht zusätzlich zu dem ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistet worden seien. Das FG hatte keine Feststellungen dazu getroffen, ob das Weihnachtsgeld jeweils freiwillig gezahlt worden war, ohne dass ein Rechtsanspruch darauf bestanden hätte. Das FG wird daher im zweiten Rechtsgang Feststellungen zu treffen haben, ob und inwieweit die von der Klägerin als Weihnachtsgeld erbrachten Sonderzahlungen arbeitsrechtlich geschuldet oder freiwillig waren, um entscheiden zu können, ob die streitigen Zuschüsse zum "ohnehin geschuldeten" Arbeitslohn geleistet worden waren.

4. BFH-Entscheidung: Grenzgänger-Besteuerung bei Dienstreisen

Kernaussage

Grenzgänger werden unter bestimmten Voraussetzungen in ihrem Ansässigkeitsstaat besteuert. Zu diesen Voraussetzungen gehört es, dass sie regelmäßig an ihren Wohnsitz zurückkehren. Von einer



solchen Regelmäßigkeit ist dann nicht mehr auszugehen, wenn eine bestimmte Anzahl von sog. Nichtrückkehrtagen überschritten wird. Welche Tage als Nichtrückkehrtage zu qualifizieren sind, hat der BFH jetzt in 3 Präzedenzfällen klargestellt.

Sachverhalt

Im ersten Fall ging es um einen Franzosen, der als Außendienstmitarbeiter bei einem deutschen Unternehmen beschäftigt war. Bedingt durch seine Tätigkeit war er nicht nur am Sitz der Gesellschaft, sondern auch außerhalb der im Abkommen definierten Grenzzone und in Drittstaaten tätig. Der zweite Fall hatte einen ähnlich gelagerten Sachverhalt. Der deutsche Vorstand einer schweizerischen AG unternahm an ca. 60 Tagen im Jahr Dienstreisen. Anders als im Abkommen mit Frankreich kennt das Abkommen mit der Schweiz keine Grenzzone. Außerdem verdrängt die Grenzgängerregelung in Artikel 15a Schweiz die Regelung zur Behandlung von Bezügen leitender Angestellter in Artikel 15 Abs. 4 DBA. Im letzten vom BFH entschiedenen Fall ging es im Kern um genau dieses Problem. Der in Deutschland lebende Vorstand einer schweizerischen AG begehrte die Besteuerung am Sitz der Gesellschaft nach Art. 15 Abs. 4, welche vom FA wegen regelmäßiger Rückkehr an den deutschen Wohnsitz verweigert wurde.

Entscheidung

Die Grenzgängerregelung des DBA Frankreich wurde durch den BFH auf der Basis einer im Februar 2006 getroffenen Verständigungsvereinbarung ausgelegt. Danach führen auch eintägige Dienstreisen außerhalb der Grenzzone zu einer Nichtrückkehr, soweit der Arbeitnehmer während des ganzen Tages außerhalb der Grenzzone tätig geworden ist. Gleiches gilt für Rückreisetage bei mehrtägigen Dienstreisen außerhalb der Grenzzone. Kurzzeitige Tätigkeiten innerhalb der Grenzzone schließen eine Nichtrückkehr allerdings aus. Reisezeiten zählen dabei nicht zum "Tätigwerden". Sie gelten als bloße Transferzeiten. Das DBA Schweiz wird hier anders ausgelegt. Da es keine Grenzzone kennt, werden eintägige Dienstreisen nicht als Nichtrückkehrtage gewertet. Dies gilt auch für Rückreisetage von mehrtägigen Dienstreisen. Dienstreisen an Wochenend- und Feiertagen werden nach beiden DBA nicht als Nichtrückkehrtage gewertet, und zwar auch nicht bei Geschäftsführern. Maßgeblich sind nach Auffassung des BFH nur die Tage, an denen eine Arbeitsleistung nach Vertrag geschuldet wird. Das Gleiche gilt für Krankheitstage. Andererseits werden auch solche Arbeitstage, an denen wegen höherer Gewalt keine Rückkehr an den Wohnort erfolgen kann, als Nichtrückkehrtage qualifiziert. In seiner Entscheidung zum DBA Schweiz stellt der BFH klar, dass die Tätigkeit von leitenden Angestellten als Tätigkeit am Sitz der Gesellschaft fingiert wird. Dies gelte auch in Bezug auf die Vermeidung der Doppelbesteuerung, obwohl es nicht eindeutig aus dem Wortlaut in Art. 24 Abs. 1 Nr. 1d) hervorgeht. Ausnahmen gelten nur für den Fall, dass die Tätigkeit so abgegrenzt ist, dass sie nur Aufgaben außerhalb des Sitzstaates umfasst.

5. Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben

Einführung

Werden Wirtschaftsgüter aus dem Unternehmen für außerbetriebliche - i. d. R. private - Zwecke entnommen, so unterliegen diese Sachentnahmen regelmäßig der Ertrags- und Umsatzbesteuerung. Zur Vereinfachung setzt das BMF jährlich Pauschbeträge zur Ermittlung der Höhe der Entnahmen fest.

Neue Verwaltungsanweisung

Die Pauschbeträge für das Jahr 2010 sind nun vom BMF veröffentlicht worden. Sie betreffen Gewerbebranchen, die Einzelhandel mit Nahrungsmitteln betreiben, z. B. Bäckereien, Gaststätten etc.

Konsequenz

Die Pauschbeträge stellen Nettowerte dar. Die Umsatzsteuer (7 % bzw. 19 %) ist auf Basis dieser Werte zu ermitteln. Alternativ zum Ansatz der Pauschbeträge kommen nur Einzelaufzeichnungen in Betracht. Eine Reduzierung der Pauschbeträge z. B. wegen Urlaub oder individueller Essgewohnheiten ist nicht möglich.



GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer

1. Abschreibung auf Forderung an Organgesellschaft nicht steuerwirksam

Kernproblem

Ein steuerliches Gestaltungsinstrument zur Verrechnung von Gewinnen und Verlusten rechtlich selbstständiger Unternehmen im Konzernverbund stellt die sog. Organschaft dar. Diese bewirkt, dass das steuerliche Einkommen bzw. der Gewerbebeitrag der Organgesellschaft (i. d. R. Tochtergesellschaft) nicht von dieser selbst versteuert, sondern in das Einkommen bzw. den Gewerbebeitrag des Mutterunternehmens (Organträger) einbezogen und von diesem versteuert wird. Allerdings "droht" (aus Sicht des Finanzamts) eine Doppel-Berücksichtigung von Verlusten, wenn der Organträger auch noch Teilwertabschreibungen geltend macht.

Sachverhalt

Zwischen einer KG und ihrer 100 %igen Tochter-GmbH bestand in den Jahren 1998 bis 2001 eine gewerbesteuerliche Organschaft. Die GmbH erwirtschaftete in diesen Jahren ausschließlich Verluste. Die KG stellte ihrer Tochtergesellschaft zur Finanzierung der verlustträchtigen Geschäftstätigkeit Darlehen zur Verfügung. Da die GmbH nicht in der Lage war, diese Darlehen zurückzuzahlen, nahm die KG in ihrem Jahresabschluss außerplanmäßige Abschreibungen auf den vollen Darlehensbetrag vor und machte entsprechende Teilwertabschreibungen auch steuerlich geltend.

Entscheidung

Das Finanzgericht und der Bundesfinanzhof versagten den Teilwertabschreibungen die steuerliche Anerkennung. Dabei verwies der BFH auf seine eigene gefestigte Rechtsprechung, wonach Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen an Organgesellschaften bei der Ermittlung des Gewerbebeitrags durch entsprechende Hinzurechnungen zu neutralisieren sind, soweit sie betragsmäßig den erlittenen Verlusten der Organgesellschaften entsprechen. Diese Rechtsprechung lässt sich nach Ansicht des BFH auf Forderungen übertragen. Soweit die Höhe der Teilwertabschreibung den Verlust der Organgesellschaft nicht übersteigt, soll unwiderlegbar vermutet werden, dass der Wertverlust durch Verluste der Organgesellschaft begründet ist. Daher ist die Abschreibung steuerlich wieder hinzuzurechnen.

Konsequenz

Die praktische Relevanz der Entscheidung für aktuelle Sachverhalte ist eher gering, denn einerseits setzt auch die gewerbesteuerliche Organschaft inzwischen einen Ergebnisabführungsvertrag voraus, sodass eine Finanzierung durch Verlustausgleich und nicht durch Darlehen erfolgt, und andererseits ist - jedenfalls bei Kapitalgesellschaften - die Teilwertabschreibung auf eine Darlehensforderung gegenüber der Tochtergesellschaft mit steuerlicher Wirkung nicht mehr möglich (§ 8b Abs. 3 Satz 4 KStG). Wichtig ist allerdings eine Randnotiz im BFH-Urteil: Hat eine Hinzurechnung auf eine Teilwertabschreibung in der Vergangenheit stattgefunden, so ist dafür Sorge zu tragen, dass künftige Gewinnerhöhungen (z. B. durch Zuschreibungen oder Forderungsverzichte) steuerlich ebenfalls neutralisiert werden.

2. Elektronische Übermittlung von Bilanzen

Grundlagen

Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2010 beginnen, haben bilanzierende Steuerpflichtige den Inhalt der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung an die Finanzverwaltung zu übermitteln. Das BMF-Schreiben vom 19.1.2010 nimmt hierzu Stellung:

Gegenstand der elektronischen Übermittlung

Die elektronische Übermittlung des Inhalts der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung sowie ggf. einer notwendigen Überleitungsrechnung lässt die bisher vorgeschriebene Übermittlung in Papierform entfallen. Die den steuerlichen Vorschriften nicht entsprechenden Ansätze oder Bewertungen in der Handelsbilanz sind durch Zusätze oder Anmerkungen an die steuerlichen Vorschriften anzupassen ("Überleitungsrechnung") und ebenfalls durch Datenfernübertragung zu übermitteln.



Form und Inhalt der Datenübermittlung

Es ist der XBRL - Standard (= extensible Business Reporting Language) für die Übermittlung zu verwenden.

Härtefallregelung

Auf Antrag kann die Finanzbehörde zur Vermeidung unbilliger Härten auf eine elektronische Übermittlung verzichten. Ein Härtefall ist gegeben, wenn die elektronische Übermittlung für den Steuerpflichtigen persönlich oder wirtschaftlich unzumutbar ist. Dies ist der Fall, wenn die technische Schaffung der Möglichkeiten einer elektronischen Übermittlung einen nicht unerheblichen finanziellen Aufwand bedeutet oder der Steuerpflichtige nach individuellen Kenntnissen oder Fähigkeiten nicht in der Lage ist, elektronisch zu übermitteln.

Folgen fehlender Datenübermittlung

Infolge fehlender elektronischer Datenübermittlung kann die Finanzverwaltung ein Zwangsgeld androhen und ggf. festsetzen.

3. Teilwertabschreibung auf Forderung des Besitzunternehmens

Kernproblem

Gerät eine GmbH in eine wirtschaftliche Krise, können häufig Darlehensansprüche nicht mehr vollständig und zeitgerecht bedient werden. Dies gilt insbesondere für Darlehen von Gesellschaftern, deren Befriedigung gesetzlich und ggf. auch vertraglich (z. B. durch Rangrücktritt) erschwert ist. Hält der Gläubiger die Forderung in einem steuerlichen Betriebsvermögen, stellt sich die Frage, ob und wann er auf die Forderungen Teilwertabschreibungen vornehmen kann.

Sachverhalt

Im Rahmen einer Betriebsaufspaltung verpachtete ein Grundstückseigentümer ein Betriebsgebäude an eine GmbH, deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer er zugleich war. Die GmbH geriet in wirtschaftliche Schwierigkeiten, bevor ihre Tätigkeit zum 31.12.1994 eingestellt und die GmbH schließlich im Folgejahr liquidiert wurde. Zuvor hatte die GmbH bereits die Pachtzahlungen an den Vermieter nur unregelmäßig geleistet, sodass im Verlauf der Jahre hohe Verbindlichkeiten aufliefen. Der Verpächter hatte auf seine Pachtforderungen bereits in den Jahren 1992 und 1993 Teilwertabschreibungen vorgenommen. Finanzamt und Finanzgericht erkannten die Abschreibungen erst zum 31.12.1994 an, weil es der Gesellschafter zuvor selbst in der Hand gehabt habe, die Zahlungsverpflichtungen aus dem Pachtvertrag zu erfüllen.

Entscheidung

Der BFH löst den Fall differenzierter: Allein die faktische Möglichkeit des Gesellschafters, für die Erfüllung der Zahlungsverpflichtung zu sorgen, stehe einer Teilwertabschreibung nicht entgegen. Vielmehr müsse der Teilwert der Forderung nach kaufmännischen Gesichtspunkten ermittelt werden. Für den hier vorliegenden Fall einer Betriebsaufspaltung gelte jedoch eine Besonderheit: Da Besitz- und Betriebsunternehmen wirtschaftlich eng verflochten seien, müsse eine (zweifache) Gesamtbetrachtung vorgenommen werden. Zum einen seien die Beteiligung an und die Forderungen gegenüber der Betriebsgesellschaft nach gleichen Maßstäben zu bewerten. Zum anderen seien hierfür die Ertragsaussichten von Besitz- und Betriebsunternehmen zugrunde zu legen. Wenn sich hiernach ergebe, dass ein gedachter Erwerber für die Beteiligung nur einen unter dem Buchwert liegenden Preis zahlen würde, sei auch eine Teilwertabschreibung auf die Beteiligung gerechtfertigt.

Konsequenz

Mit dem Urteil bestätigt der BFH seine Rechtsprechung: Beteiligung und Forderung sind 2 unterschiedliche Wirtschaftsgüter. Es gibt jedoch Konstellationen, in denen beide nach denselben Kriterien zu bewerten sind. Während dies bisher nur für den Fall der Betriebsaufspaltung entschieden war, dehnt der BFH den Anwendungsbereich nun auf alle Fälle der ehemals eigenkapitalersetzenden Darlehen aus. Offen ist hingegen, ob dies nach aktueller Rechtslage für alle Gesellschafterdarlehen gilt, da das bisherige Eigenkapitalersatzrecht im Jahr 2008 durch das MoMiG abgeschafft wurde.



4. Zuordnung von Anschaffungskosten bei Kapitalerhöhung

Kernproblem

Bei einer Veräußerung von Anteilen ergibt sich der steuerpflichtige Veräußerungsgewinn als Differenz zwischen dem Veräußerungspreis (abzüglich Veräußerungskosten) und dem Buchwert bzw. den Anschaffungskosten der Anteile. In Einzelfällen kann die Zuordnung der Anschaffungskosten zu den einzelnen Anteilen Probleme bereiten. Dies ist steuerlich von Bedeutung, wenn entweder nicht alle Anteile veräußert werden oder nicht die gesamten veräußerten Anteile steuerverhaftet sind.

Sachverhalt

Ein Gesellschafter war im Jahr 1994 mit rd. 3 % (nach damaliger Rechtslage nicht wesentlich) am Kapital einer GmbH beteiligt. Allerdings war rund die Hälfte seiner GmbH-Anteile als sog. einbringungsgeborene Anteile steuerverhaftet. Im Jahr 1994 nahm die GmbH 2 Kapitalerhöhungen vor, an denen auch der betroffene Gesellschafter teilnahm. Er leistete für die neu übernommenen Anteile Einlagen, die über das anteilige Stammkapital hinausgingen. Die dabei gezahlten Aufgelder überstiegen die im Vermögen der GmbH bestehenden stillen Reserven. Im gleichen Jahr veräußerte der Gesellschafter einen Teil seiner Anteile – darunter auch sämtliche steuerverstrickten Anteile. Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns rechnete der Gesellschafter einen Teil der im Jahr 1994 gezahlten Aufgelder (Überpreise) auch den Alt-Anteilen als nachträgliche Anschaffungskosten zu.

Entscheidung

Mit dieser Auffassung konnte sich der Gesellschafter vor dem Bundesfinanzhof nicht durchsetzen. Die BFH-Richter argumentierten dabei streng formal: Die Aufgelder seien für die im Rahmen der Kapitalerhöhung neu ausgegebenen Anteile gezahlt worden und stellten damit eine Gegenleistung für diese Anteile dar. Die Annahme einer verdeckten Einlage scheidet damit aus. Dies gelte auch für die mitbezahlten "Überpreise".

Konsequenz

Das BFH-Urteil ist ein harter Schlag für die betroffenen Verkäufer. Durch einen Gestaltungsfehler wurde eine vermeidbare – und systematisch eigentlich unzutreffende – Steuerbelastung ausgelöst. Restlos zu überzeugen vermag das Urteil nicht, denn im umgekehrten Fall einer Kapitalerhöhung mit zu geringem Aufgeld wäre nach der sog. Wertabsplattungstheorie ein Teil der stillen Reserven in den Alt-Anteilen auf die neu erworbenen Anteile abgespalten worden. Die Entscheidung verdeutlicht, dass Kapitalmaßnahmen, selbst wenn hieran nur bestehende Gesellschafter teilnehmen, stets mit besonderer Vorsicht geplant und durchgeführt werden müssen.

5. Kaufpreisreduzierung durch Vergleich als rückwirkendes Ereignis

Kernproblem

Werden Anteile an Kapitalgesellschaften veräußert, so unterliegt der Veräußerungsgewinn – unabhängig vom Zeitpunkt der Kaufpreiszahlung – regelmäßig bereits im Zeitpunkt der Veräußerung der Besteuerung. Dies gilt auch dann, wenn die Anteile steuerlich im Privatvermögen gehalten werden. Problematisch wird der Fall immer dann, wenn der tatsächlich vereinnahmte Preis für die Anteile von der zunächst getroffenen vertraglichen Vereinbarung abweicht. Hier stellt sich stets die Frage, ob derartige Ereignisse steuerliche Rückwirkung entfalten und die Höhe des Veräußerungsgewinns nachträglich verändern können.

Sachverhalt

Eine Stadt war alleinige Gesellschafterin einer GmbH. Die GmbH war durch Einbringung des ehemaligen Stadtwerke-Eigenbetriebs der Stadt entstanden, sodass die GmbH-Anteile als einbringungsgeborene (und damit steuerverhaftete) Anteile zu qualifizieren waren. Im Jahr 2002 veräußerte die Stadt 49 % der GmbH-Anteile an einen Investor zum Kaufpreis von 64 Mio. EUR. Der Veräußerungsgewinn i. H. v. 45 Mio. EUR unterlag der Kapitalertragsteuer i. H. v. 10 %, die die Stadt ordnungsgemäß anmeldete und abführte. In der Folgezeit kam es zwischen den Parteien zum Streit über die Vertragsauslegung (Beteiligung am Verlust von 2 Tochtergesellschaften). Diesen Streit legten die Beteiligten im Jahr 2005 durch einen außergerichtlichen Vergleich bei. Im Zuge dieses Vergleichs wurde der ursprüngliche Kaufpreis um 14 Mio. EUR reduziert. Die Stadt beantragte daraufhin eine Reduzierung der Kapitalertragsteuer um 10 % der Kaufpreisminderung.



Entscheidung

Der Bundesfinanzhof gab der Stadt Recht und nahm im vorliegenden Fall ein Ereignis mit steuerlicher Rückwirkung an. Vergleichbare Fälle, in denen der Kaufpreis aufgrund von Streitigkeiten der Vertragsparteien oder aufgrund von Zahlungsschwierigkeiten des Käufers tatsächlich geringer ausfiel als im ursprünglichen Vertrag vereinbart, hatte der BFH bereits in der Vergangenheit mit gleichem Ergebnis entschieden. Entscheidend für die Annahme eines rückwirkenden Ereignisses sei, dass die Gründe für die Änderung des Kaufpreises bereits im ursprünglichen Kaufvertrag angelegt seien. Dies war im vorliegenden Fall gegeben, da gerade der Vertragsinhalt Gegenstand des Streits zwischen den Parteien war.

Konsequenz

Der Bundesfinanzhof setzt mit der vorliegenden Entscheidung konsequent seine Linie fort, indem er den Begriff des rückwirkenden Ereignisses bei einmaligen Veräußerungstatbeständen weit auslegt. Nur so lässt sich eine systematisch befriedigende und der Leistungsfähigkeit entsprechende Besteuerung des Veräußerers erreichen. Würden nachträgliche Kaufpreisminderungen nicht berücksichtigt, würde im Ergebnis ein rein fiktiver Gewinn besteuert.