
Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Erweiterter Abzug von Krankenversicherungsbeiträgen ab 2010
- 2 Anhebung der Einkunftsgrenze für volljährige Kinder
- 3 Kindergeld bei freiwilligem sozialem Jahr oder unentgeltlichem Friedensdienst im Ausland
- 4 Betrieb einer Schulcafeteria durch einen Förderverein

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 5 Qualifizierung eines verliehenen Preises als Arbeitslohn
- 6 Keine Entfernungspauschale für Familienheimflüge
- 7 Ansatz der Entfernungspauschale bzw. der tatsächlichen Wegekosten bei Behinderten

Für Unternehmer und Freiberufler

- 8 Korrekturen zur Unternehmensteuerreform beschlossen
- 9 Investitionsabzugsbetrag
- 10 Steuerliches Ansatzverbot für Jubiläumsrückstellungen verfassungsgemäß
- 11 Anpassung der Steuervorauszahlungen
- 12 Stundung von Steueransprüchen
- 13 Gewinnmindernde Zuschreibung bei Fremdwährungsverbindlichkeiten
- 14 Gewerbesteuerpflicht auch bei Verpachtung eines einzelnen Geschäftslokals an einen Filialbetrieb
- 15 Erleichterte Zuordnung der Erlöse zu den einzelnen Umsatzsteuersätzen
- 16 Steuerpflicht des Pflegegeldes und Betriebsausgabenpauschale bei Tagespflegepersonen
- 17 Umsatzsteuer-Sondervorauszahlung bei Insolvenz
- 18 Steuerfreiheit für Stromlieferungen an Dauercamper

Für Personengesellschaften

- 19 Angemessener Gewinnanteil bei Familienpersonengesellschaften
- 20 Vorabgewinnanteile bei der Berechnung der Gewerbesteueranrechnung nicht zu berücksichtigen

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 21 Kein Steuerabzug bei geringen Zinseinkünften eines Sparklubs o.Ä.

Für Hauseigentümer

- 22 Aufteilung der einheitlichen Anschaffungskosten in Modernisierungsfällen

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 23 Steuerliche Anerkennung eines Veräußerungsverlustes nach § 17 EStG - Gestaltungsmissbrauch
- 24 Steuerfreie Veräußerung einer Beteiligung nach verdeckter Einlage
- 25 Anteilsbewertung nach neuem Bewertungs- und Erbschaftsteuerrecht
- 26 Steuernachzahlungszinsen nicht abzugsfähig
- 27 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)
- 28 Haftung der Mitglieder eines Aufsichtsrats
- 29 Haftung der Mitglieder eines fakultativen Aufsichtsrats einer GmbH



Für alle Steuerpflichtigen

1 Erweiterter Abzug von Krankenversicherungsbeiträgen ab 2010

Die Beiträge zu einer Kranken- und Pflegeversicherung sind nach dem geltenden Steuerrecht nur in eingeschränktem Umfang steuerlich abziehbar. Das Bundesverfassungsgericht hat hierzu mit Beschluss vom 13.2.2008 festgestellt, dass der steuerliche Abzug von Beiträgen zu einer privaten Krankheitskostenversicherung und einer privaten Pflegepflichtversicherung in einem Umfang zu gewähren sei, der eine sozialhilfgleiche Kranken- und Pflegeversorgung sicherstelle. Das Gericht hat den Gesetzgeber verpflichtet, spätestens mit Wirkung zum 1.1.2010 eine gesetzliche Neuregelung zu treffen. Dieser Vorgabe kommt der Gesetzgeber nun mit dem sog. **Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung** nach.

Bisher können Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung zusammen mit anderen Vorsorgeaufwendungen, wie z. B. Arbeitslosen-, Haftpflicht- und Lebensversicherungen nur bis zu einer Höhe von 2 400 € oder 1 500 € steuerlich berücksichtigt werden. Die Höchstgrenze von 2 400 € gilt dabei für Steuerpflichtige, die ihre Krankenversicherung alleine finanzieren müssen, wie z. B. Selbständige. Die Grenze von 1 500 € gilt für Arbeitnehmer, die einen steuerfreien Zuschuss zu ihrer Krankenversicherung erhalten, und Beihilfeberechtigte.

Mit dem nun verabschiedeten Gesetz wird erreicht, dass ab 2010 Beiträge für Kranken- und Pflegeversicherungen, mit denen ein Leistungsniveau abgesichert wird, steuerlich in vollem Umfang berücksichtigt werden. Gesetzlich und privat Kranken- und Pflegepflichtversicherte, ihre Ehepartner sowie ihre mitversicherten Kinder werden weit gehend steuerlich gleich behandelt.

Ab dem Jahr 2010 steigen die Abzugsbeträge jeweils um 400 €, also auf 2 800 € bzw. 1 900 €. Dies führt dazu, dass sonstige Versicherungsaufwendungen, wie Beiträge zu Versicherungen gegen Arbeitslosigkeit, zu Erwerbs- und Berufsunfähigkeitsversicherungen oder zu Unfall-, Haftpflicht- oder Risikolebensversicherungen, zusammen mit den Beiträgen zur Kranken- und Pflegeversicherung in diesem betragsmäßigen Rahmen abzugsfähig sind. Wird der entsprechende Höchstbetrag allerdings schon durch den Basisschutz für Kranken- und Pflegeversicherung ausgeschöpft, so sind die genannten übrigen Versicherungsbeiträge ab 2010 steuerlich nicht mehr absetzbar. Im Ergebnis sind diese übrigen Versicherungsbeiträge daher zukünftig nur noch bei geringen Beiträgen zur Kranken- und Pflegeversicherung abzugsfähig.

Für die aus Basiskranken- und Pflegepflichtversicherung gezahlten Beiträge gilt, dass sie in vollem Umfang abziehbar sind. Eine betragsmäßige Deckelung wird es insoweit zukünftig nicht mehr geben. Zu beachten ist, dass Beitragsanteile zu Komfortleistungen, wie ein Einzelbettzimmer oder Chefarztbehandlung, nicht darunter fallen. Dies gilt auch für den Anteil, der auf die Finanzierung des Krankengeldes fällt.

Hinweis:

Die Entlastung beträgt in vielen Fällen mehrere 100 €. Ganz besonders werden **privat krankenversicherte Bürger** profitieren.

Beispiel:

Die Eheleute F sind Eltern zweier Kinder und erzielen zusammen Einkünfte in Höhe von 45 000 €. Die Familie ist in der privaten Kranken- und Pflegepflichtversicherung abgesichert. Die Eheleute zahlen einen Jahresbeitrag von insgesamt 12 240 € (4 320 € für jeden Erwachsenen und für die Kinder jeweils 1 800 €). Von diesem Gesamtbeitrag entfallen 1 908 € auf Zusatzleistungen. Für die private Pflegepflichtversicherung zahlen sie 960 €. Die Eheleute haben außerdem weitere sonstige Vorsorgeaufwendungen in Höhe von 900 € geleistet.

Die steuerliche Entlastung durch das Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung beträgt in diesem Fall 292 € pro Jahr.

2 Anhebung der Einkunftsgrenze für volljährige Kinder

Kindergeld bzw. Kinderfreibeträge werden bei volljährigen Kindern nur unter bestimmten Voraussetzungen gewährt. Insbesondere werden Kinder in einer Schul- oder Berufsausbildung begünstigt. Kindergeld bzw. Kinderfreibeträge werden in diesen Fällen aber nur gewährt, wenn das Kind Einkünfte und Bezüge von nicht mehr als 7 680 € im Kalenderjahr hat, die zur Bestreitung des Unterhalts oder der Berufsausbildung bestimmt oder geeignet sind. Dies ist eine Freigrenze und bedeutet, dass insgesamt kein Kindergeld bzw. Kinderfreibetrag gewährt wird, wenn der Betrag auch nur geringfügig überschritten wird. Mit Wirkung **ab 2010** wird diese Freigrenze nun auf **8 004 €** angehoben.

Hinweis:

Zu berücksichtigen sind bei der Prüfung dieser Einkunftsgrenze alle Einkünfte im steuerlichen Sinne. Dabei ist zu beachten, dass Lohneinkünfte um den Arbeitnehmer-Pauschbetrag in Höhe von 920 € gemindert werden (wenn keine höheren Werbungskosten angefallen sind). Der Arbeitslohn des Kindes ist auch um abgeführte **Sozialversicherungsbeiträge zu mindern**. Zu berücksichtigen sind auch Einkünfte aus einem 400 €-Job und bestimmte steuerfreie Bezüge. Bezüge sind auch Ausbildungshilfen, z. B. Zuschüsse nach dem Bundesausbildungsförderungsgesetz (nicht dagegen Darlehen). Im Einzelfall sollte wegen der unter Umständen deutlichen materiellen Auswirkungen eines Überschreitens der Grenze für Einkünfte und Bezüge des Kindes rechtzeitig steuerlicher Rat eingeholt werden.

3 Kindergeld bei freiwilligem sozialem Jahr oder unentgeltlichem Friedensdienst im Ausland

Leistet ein Kind ein freiwilliges soziales Jahr im Ausland, kann es für die Gewährung von Kindergeld nur berücksichtigt werden, wenn der Träger dieses freiwilligen sozialen Jahres von der zuständigen Landesbehörde zugelassen worden ist. Die Zulassung muss nachgewiesen werden. Dies entschied der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 17.12.2008 (Aktenzeichen III R 62/06).

Hinweis:

Wichtig ist der rechtzeitige Nachweis über die Anerkennung des Trägers des freiwilligen sozialen Jahres von der zuständigen Landesbehörde. Der entsprechende **Anerkennungsbescheid sollte der Familienkasse vorgelegt werden**.

Alternativ hätte im Urteilsfall eine Zahlung von Kindergeld in Frage kommen können, wenn das Kind als anerkannter Kriegsdienstverweigerer nicht zum Zivildienst herangezogen wird und es sich gegenüber einem anerkannten Träger zur Leistung eines unentgeltlichen Dienstes im Ausland verpflichtet. Im vorliegenden Fall lag aber kein unentgeltlicher Dienst vor. Auch in diesem Fall ist streng darauf zu achten, dass die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt werden, wie der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 18.3.2009 (Aktenzeichen III R 33/07) bestätigt hat. Dienste in diesem Sinne sind Dienste im Ausland, die das friedliche Zusammenleben der Völker fördern, von einem anerkannten Träger durchgeführt werden und von einem anerkannten Kriegsdienstverweigerer unentgeltlich an Stelle des Zivildienstes geleistet werden. Der Bundesfinanzhof betont im Übrigen, dass es nicht gegen das Grundgesetz verstoße, wenn andere Kinder, die einen vergleichbaren Friedensdienst im Ausland erbringen, beim Kindergeld nicht berücksichtigt werden.

4 Betrieb einer Schulcafeteria durch einen Förderverein

Der Bundesfinanzhof hatte über den Fall zu entscheiden, bei dem ein eingetragener Förderverein von Eltern in einem Gymnasium eine Cafeteria eingerichtet und die Schüler und Lehrer mit Speisen und Getränken versorgt hat. Die Cafeteria war notwendig geworden, um die Schule als Ganztagschule zu führen. Der Förderverein hatte die aus der Cafeteria erzielten Einnahmen nicht der **Umsatzsteuer** unterworfen. Dies sah das Finanzamt anders und forderte Umsatzsteuer nach.

Der Förderverein verwies gegenüber dem Finanzamt auf eine Bescheinigung der Stadt. Danach werde die Arbeit des Fördervereins im Interesse der Stadt durchgeführt und sämtliche durch den Betrieb der Cafeteria entstandenen Gewinne seien in Form von Einrichtungsgegenständen für die Cafeteria und Ausstattungen in die Schule zurückgeflossen. Die Aufnahme der Schüler zu Erziehungs- und Ausbildungszwecken durch den Schulträger müsse bei ihm als dessen Erfül-

lungshilfe berücksichtigt werden. Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 12.2.2009 (Aktenzeichen V R 47/07) die Auffassung der Finanzverwaltung bestätigt und damit hatte der Förderverein Umsatzsteuer zu entrichten.

Hinweis:

Aus organisatorischen Gründen kann es durchaus sinnvoll sein, auf die bestehenden Strukturen eines Fördervereins zurückzugreifen. Jedoch sollte der Verein in diesen Fällen sorgfältig im Hinblick auf die steuerlichen Auswirkungen beraten werden, um später **überraschende Nachforderungen** zu vermeiden.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

5 Qualifizierung eines verliehenen Preises als Arbeitslohn

Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 23.4.2009 (Aktenzeichen VI R 39/08) führt der einem Arbeitnehmer von einem Dritten verliehene **Nachwuchsförderpreis** zu Arbeitslohn, wenn die Preisverleihung nicht vor allem eine Ehrung der Persönlichkeit des Preisträgers darstellt, sondern wirtschaftlich den Charakter eines leistungsbezogenen Entgelts hat. In diesem Fall ist das Preisgeld der **Lohnsteuer** zu unterwerfen.

Im Streitfall erhielt der Leiter eines Lebensmittelmarkts einen Nachwuchsförderpreis, der in der Kategorie Marktleiter mit 10 000 DM dotiert war. Die einzureichenden Bewerbungsunterlagen sollten u. a. Beurteilungen der Persönlichkeit und der Leistungen des Bewerbers enthalten.

Hinweis:

Ähnlich hat der Bundesfinanzhof auch für den betrieblichen Bereich entschieden. Preise sind immer dann als Betriebsbezüge steuerlich zu erfassen, wenn diese betriebsbezogen sind. Die Betriebsbezogenheit einer Preisverleihung und die Wertung der damit verbundenen Dotation als Betriebsbezüge kann sich daraus ergeben, dass die Zuwendung wirtschaftlich den Charakter eines leistungsbezogenen Entgelts hat. Dies gilt z. B. bei einem Architektenwettbewerb, bei dem der Veranstalter typische Berufsleistungen eines Architekten zum Inhalt seiner Auslobung macht und auch ein besonderes wirtschaftliches Interesse an dem Ergebnis des Wettbewerbs hat. Als privat veranlasst und damit steuerlich unbeachtlich sind dagegen Preise zu beurteilen, die für das Lebenswerk oder das Gesamtschaffen verliehen werden.

6 Keine Entfernungspauschale für Familienheimflüge

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 26.3.2009 (Aktenzeichen VI R 42/07) bestätigt, dass für Flugstrecken keine Entfernungspauschale geltend gemacht werden kann, sondern in diesen Fällen **nur die tatsächlichen Kosten abzugsfähig** sind. Diese Sonderregelung für Flugstrecken verstößt insoweit nicht gegen das Grundgesetz.

7 Ansatz der Entfernungspauschale bzw. der tatsächlichen Wegekosten bei Behinderten

Der Bundesfinanzhof hat mit Beschluss vom 5.5.2009 (Aktenzeichen VI R 77/06) klargestellt, dass Arbeitnehmer mit einer entsprechenden Behinderung für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte an Stelle der Entfernungspauschale die tatsächlichen Aufwendungen in Abzug bringen können. Behinderte Menschen haben jedoch nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut bei der Benutzung von verschiedenen Verkehrsmitteln nur die Wahl, die Wegekosten entweder einheitlich nach der Entfernungspauschale oder einheitlich nach den tatsächlichen Aufwendungen zu bemessen. Eine Kombination von Entfernungspauschale und tatsächlichen Aufwendungen bei der Bemessung der Wegekosten ist dagegen nicht möglich. Im Urteilsfall fuhr die Arbeitnehmerin zunächst mit dem Pkw zum Bahnhof und dann weiter mit der Bahn zur Arbeitsstätte.

Hinweis:

Im Einzelfall ist dann konkret zu prüfen, ob der Ansatz der tatsächlichen Wegekosten oder der (ungekürzten) Entfernungspauschale günstiger ist.

Für Unternehmer und Freiberufler

8 Korrekturen zur Unternehmensteuerreform beschlossen

Insbesondere zur weiteren steuerlichen Entlastung während der Konjunkturkrise wurden im Rahmen des Gesetzes „Bürgerentlastung Krankenversicherung“ **Korrekturen zur Unternehmensteuerreform 2008** beschlossen. Hinzuweisen ist auf folgende Änderungen:

- Der Zinsabzug ist unter bestimmten Bedingungen steuerlich eingeschränkt (sog. **Zinsschranke**). Soweit die entsprechenden Voraussetzungen gegeben sind, greift die Zinsschranke allerdings dann nicht, wenn der Saldo aus Zinsaufwendungen und Zinserträgen im Wirtschaftsjahr die Grenze von bisher 1 Mio. € nicht übersteigt. Diese Freigrenze hat den Zweck, kleine und mittlere Unternehmen von der Zinsabzugsbegrenzung auszunehmen. Diese **Freigrenze** wurde nun **zeitlich befristet für die Jahre 2008 und 2009 auf 3 Mio. € angehoben**. Somit werden kleine und mittlere Unternehmen für diesen Zeitraum faktisch von der Zinsschranke ausgenommen. Zu beachten ist, dass bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr Besonderheiten hinsichtlich der zeitlichen Anwendung der Anhebung der Freigrenze gelten.
- Üblicherweise wird die Umsatzsteuer nach „vereinbarten“ Entgelten berechnet. Dies bedeutet, dass die Umsatzsteuer auf Ausgangsumsätze dann fällig wird, wenn der Umsatz getätigt ist. Für den Unternehmer ist dies ungünstig, da die Zahlung des Kunden oftmals ja erheblich später zufließt, er also gegenüber dem Finanzamt hinsichtlich der Umsatzsteuer in Vorleistung treten muss. Unter bestimmten Bedingungen kann die **Umsatzsteuer auch nach vereinbarten Entgelten** berechnet werden, d. h. die Umsatzsteuer auf Ausgangsumsätze ist erst dann fällig, wenn der Kunde seine Rechnung tatsächlich zahlt. Die Vorsteuer kann sich der Unternehmer auch in diesem Fall bei Leistungsbezug und Vorliegen der umsatzsteuerlichen Rechnung unabhängig von der Bezahlung sofort vom Finanzamt erstatten lassen. Dies schafft Liquiditätsvorteile insbesondere für kleine und mittlere Unternehmen. Diese Berechnung der Umsatzsteuer gilt auf Antrag des Unternehmers, wenn der Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 250 000 € betragen hat. Diese **Umsatzgrenze** wird nun befristet für die Zeit vom 1.7.2009 bis zum 31.12.2011 auf **500 000 €** angehoben.

Hinweis:

Unternehmer, die unter dieser Grenze bleiben, sollten nun prüfen, ob ein Antrag auf die Berechnung der Umsatzsteuer nach vereinbarten Entgelten auch unter Liquiditätsgesichtspunkten sinnvoll ist. Hierzu ist dann allerdings auch eine Umstellung im Rechnungswesen erforderlich. Nach dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 10.7.2009 kann im Vorgriff auf die zu erwartende Verkündung der Gesetzesänderung im Bundesgesetzblatt bereits vor dem Inkrafttreten der maßgeblichen Änderungsnorm entsprechenden Anträgen entsprochen werden. Die Genehmigung der Ist-Versteuerung gilt dann frühestens für Umsätze, die nach dem 30.6.2009 ausgeführt werden. Hinsichtlich des maßgeblichen Gesamtumsatzes ist ausschließlich auf den Umsatz des Kalenderjahres 2008 abzustellen.

- Werden **Anteile an einer GmbH erworben** und verfügt die GmbH über steuerliche **Verlustvorträge**, so führt ein wesentlicher Anteilseignerwechsel zu einem Untergang der Verlustvorträge. Bei einem Beteiligungswechsel zwischen 25 % und 50 % der Anteile geht der Verlustvortrag anteilig in Höhe des prozentualen Beteiligungswechsels unter. Bei einem Beteiligungswechsel von mehr als 50 % der Anteile geht der Verlustvortrag vollständig verloren. Dies ist insbesondere dann nachteilig, wenn ein Anteilseigner eine Mehrheitsbeteiligung an einer Verlust-GmbH erwirbt und diese sanieren will. Um vor dem Hintergrund der Wirtschaftskrise solche Sanierungen steuerlich nicht zu behindern, wird ein Sanierungsprivileg eingefügt.

Dieses greift befristet für Beteiligungserwerbe vom 1.1.2008 bis zum 31.12.2009. Dieses Sanierungsprivileg, bei dem bestehende Verlustvorträge erhalten bleiben, gilt allerdings nur unter strengen Auflagen. So erfolgt der Erwerb zum Zweck der Sanierung, wenn der Erwerb zum Zweck der Abwendung einer drohenden oder eingetretenen Zahlungsunfähigkeit bzw. Überschuldung der GmbH stattfindet und die wesentlichen Betriebsstrukturen erhalten bleiben. Die ist der Fall, wenn ein Sanierungsplan vorliegt und vorhandene Arbeitsplätze im Wesentlichen erhalten werden oder neues Betriebsvermögen zugeführt wird. Im Einzelnen ist dies von der GmbH nachzuweisen.

9 Investitionsabzugsbetrag

Ein wesentliches Instrument zur steuerlichen Optimierung ist der Investitionsabzugsbetrag, welcher durch die Unternehmensteuerreform 2008 grundlegend umgestaltet, aber auch deutlich attraktiver gemacht wurde. Mit diesem Instrument können kleinere und mittlere Betriebe im Ergebnis die Abschreibungen von zukünftigen Investitionen teilweise schon steuerlich vorwegnehmen und damit **deutliche Liquiditätsvorteile** erlangen.

Nun hat die **Finanzverwaltung** mit Schreiben vom 8.5.2009 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2139-b/07/10002) ausführlich zu Zweifelsfragen zu der gesetzlichen Neuregelung Stellung genommen. Die wichtigsten Aspekte werden im Folgenden dargestellt.

a) Begünstigte Betriebe

Die Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen ist nur bei Betrieben möglich, die aktiv im wirtschaftlichen Verkehr tätig sind und in diesem Sinne eine werbende Tätigkeit ausüben. Nicht möglich ist dagegen die Nutzung dieses Instruments z. B. bei privaten Immobilieninvestitionen.

Investitionsabzugsbeträge können für die künftige Anschaffung oder Herstellung von neuen oder gebrauchten abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens geltend gemacht werden. Dies gilt auch für geringwertige Wirtschaftsgüter. Es können **bis zu 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten** steuermindernd geltend gemacht werden. Der Abzug ist für das begünstigte Wirtschaftsgut nur in einem Jahr möglich (sog. Abzugsjahr). Erhöhen sich später die prognostizierten Anschaffungskosten, so kann nachträglich im Abzugsjahr ein höherer Betrag geltend gemacht werden.

Hinweis:

Nicht möglich ist eine Verteilung des Abzugsbetrags auf mehrere Jahre. Deshalb kann es dazu kommen, dass der Investitionsabzugsbetrag teilweise ohne Wirkung bleibt, wenn durch den Investitionsabzugsbetrag die steuerliche Bemessungsgrundlage unter den steuerlichen Grundfreibetrag sinkt. Dies ist bei der Gestaltung zu beachten.

Investitionsabzugsbeträge können allerdings nur dann geltend gemacht werden, wenn im Abzugsjahr bestimmte Größenmerkmale nicht überschritten werden. Die **Größenmerkmale** für das Jahr **2008 und ab 2011** sind:

- bei Gewerbebetrieben oder Freiberuflern, die den Gewinn mittels Bilanzierung ermitteln, ein Betriebsvermögen von höchstens 235 000 €,
- bei Betrieben der Land- und Fortwirtschaft ein Wirtschaftswert von höchstens 125 000 € oder
- bei Betrieben, die ihren Gewinn mittels einer Einnahmen-Überschussrechnung ermitteln, ein Gewinn von höchstens 100 000 €

Für **Abzugsjahre**, die nach dem 31.12.2008 beginnen und vor dem 1.1.2011 enden (regelmäßig also die Wirtschaftsjahr **2009 und 2010**) belaufen sich die Größenmerkmale auf folgende Beträge:

- bei Gewerbebetrieben oder Freiberuflern, die den Gewinn mittels Bilanzierung ermitteln, ein Betriebsvermögen von höchstens 335 000 €,
- bei Betrieben der Land- und Fortwirtschaft ein Wirtschaftswert von höchstens 175 000 € oder
- bei Betrieben, die ihren Gewinn mittels einer Einnahmen-Überschussrechnung ermitteln, ein Gewinn von höchstens 200 000 €

Das **maßgebende Betriebsvermögen** wird wie folgt ermittelt:

- Anlagevermögen
- + Umlaufvermögen
- + aktive Rechnungsabgrenzungsposten
- Rückstellungen (einschließlich Gewerbesteuerrückstellung)
- Verbindlichkeiten
- steuerbilanzielle Rücklagen, wie z. B. nach § 6b EStG und Ersatzbeschaffung
- noch passivierte Ansparabschreibung nach der alten Gesetzesfassung
- passive Rechnungsabgrenzungsposten

= maßgebendes Betriebsvermögen

Hinweis:

Wird der Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt, so spielt die Höhe des Betriebsvermögens keine Rolle. Vielmehr ist ausschließlich auf den Gewinn abzustellen. Maßgebend ist der steuerliche Gewinn vor Berücksichtigung des Investitionsabzugsbetrags.

b) Begünstigte Investitionsvorhaben

Ein Investitionsabzugsbetrag kann nur dann steuerlich geltend gemacht werden, wenn eine Investition in den dem Abzugsjahr folgenden drei Jahren beabsichtigt wird (sog. **Investitionszeitraum**). Insoweit reicht es im Regelfall aus, wenn bei Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrags das voraussichtlich angeschaffte Wirtschaftsgut seiner Funktion nach benannt und die Höhe der voraussichtlich anfallenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten angegeben wird.

Im Grundsatz ist der Abzugsbetrag bereits **mit Einreichung der Steuererklärung** für das Abzugsjahr geltend zu machen. Eine spätere Geltendmachung ist bis zur tatsächlichen Durchführung der Investition noch ausnahmsweise möglich, wenn nachgewiesen wird, dass bereits im Abzugsjahr eine Investitionsabsicht bestand. Dies ist anhand geeigneter Unterlagen, wie z. B. angeforderter Prospekte oder Informationen nachzuweisen. In diesem Fall ist die Steuerveranlagung des Abzugsjahres zu ändern, um den Abzugsbetrag im Nachhinein berücksichtigen zu können.

Besondere Anforderungen gelten für Investitionsabzugsbeträge, die **in Jahren vor Abschluss der Betriebseröffnung** geltend gemacht werden. Eine Betriebseröffnung beginnt mit den ersten vorbereitenden Tätigkeiten – unter Beachtung von Besonderheiten bei der Gewerbesteuer – und endet erst dann, wenn alle wesentlichen Wirtschaftsgüter angeschafft sind. In Jahren vor Abschluss der Betriebseröffnung kann ein Investitionsabzugsbetrag für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines begünstigten Wirtschaftsguts nach Ansicht der Finanzverwaltung nur in Anspruch genommen werden, wenn die Investitionsentscheidungen hinsichtlich der wesentlichen Betriebsgrundlagen ausreichend konkretisiert sind. Bei der Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen für wesentliche Betriebsgrundlagen ist es darüber hinaus erforderlich, dass das betreffende Wirtschaftsgut bis zum Ende des Abzugsjahres verbindlich bestellt worden ist.

Bei Geltendmachung des Abzugsbetrags muss das geplante **Investitionsvorhaben** in den dem Finanzamt einzureichenden Unterlagen **seiner Funktion nach benannt werden**. Hierfür reicht es aus, die betriebsinterne Bestimmung stichwortartig darzulegen. Die Finanzverwaltung führt hierzu folgende Beispiele an:

Beschreibung	begünstigtes Wirtschaftsgut z. B.	Nicht begünstigtes Wirtschaftsgut z. B.
Vorrichtung oder Werkzeug für die Herstellung eines Wirtschaftsgutes	Produktionsmaschine, Werkzeug für Reparatur und Wartung	Einrichtungsgegenstand für die Produktionshalle
Vorrichtung für die Beseitigung und Entsorgung betrieblicher Abfälle	Sammelbehälter für Abfälle, Reinigungsmaschine	Produktionsmaschine

Beschreibung	begünstigtes Wirtschaftsgut z. B.	Nicht begünstigtes Wirtschaftsgut z. B.
Vorrichtung für die Verbesserung des Raumklimas in betrieblichen Räumen und Hallen	Klima- und Trockengerät (sofern nicht Gebäudebestandteil)	Produktionsmaschine, Einrichtungsgegenstand
Bürotechnik-Gegenstand	Computer, Drucker, Faxgerät, Telefon, Kopierer	Büroeinrichtungsgegenstand, Büromöbelstück
Nutzfahrzeug	Traktor, Lkw, Mähdrescher, Anhänger, Gabelstapler	Pkw
Pkw	jedes Fahrzeug, das üblicherweise vorrangig der Personenbeförderung dient	Traktor, Lkw, Mähdrescher, Anhänger, Gabelstapler
Büroeinrichtungsgegenstand/Büromöbelstück	Schreibtisch, Stuhl, Rollcontainer, Regal, Dekorationsgegenstand	Bürotechnik-Gegenstand, Klimagerät

Bei einer Funktionsbeschreibung oder der Verwendung einer zulässigen stichwortartigen Bezeichnung muss der Investitionsabzugsbetrag für jedes einzelne Wirtschaftsgut gesondert dokumentiert werden. Werden mehrere funktionsgleiche Wirtschaftsgüter zusammengefasst, so ist deren Anzahl anzugeben. Wird z. B. die Anschaffung von fünf Bürostühlen zu je 100 € geplant, so kann die Dokumentation lauten auf fünf Büroeinrichtungsgegenstände zu insgesamt 500 €.

Hinweis:

Sinnvoll ist eine **nicht zu enge Funktionsbeschreibung**, da dann eine unnötige Einschränkung erfolgt. Die Angaben zur Funktion des beabsichtigten Wirtschaftsguts müssen sich aus den Anlagen zur Steuererklärung bei Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrags ergeben.

c) Verwendung des begünstigten Wirtschaftsguts

Die Inanspruchnahme eines gebildeten Investitionsabzugsbetrags setzt dann voraus, dass das begünstigte Wirtschaftsgut mindestens bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung folgenden Wirtschaftsjahrs in einem inländischen Betrieb genutzt wird.

Darüber hinaus muss das Wirtschaftsgut dann **ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt** werden. Dies setzt eine mindestens 90 %ige betriebliche Nutzung voraus.

Hinweis:

Insoweit sind Besonderheiten bei einem **Firmenfahrzeug**, das auch privat genutzt wird, zu beachten: Nach Ansicht der Finanzverwaltung werden die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte grundsätzlich der betrieblichen Nutzung zugerechnet. Der Umfang der betrieblichen Nutzung im maßgebenden Nutzungszeitraum ist vom Unternehmer anhand geeigneter Unterlagen darzulegen; im Zweifel ist dies ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch. Bei Anwendung der sog. 1 %-Regelung geht die Finanzverwaltung allerdings grundsätzlich von einem schädlichen Nutzungsumfang aus.

d) Auswirkungen bei Anschaffung des geplanten Wirtschaftsguts

Wird nun das geplante Wirtschaftsgut angeschafft, so ist der geltend gemachte Investitionsabzugsbetrag dem steuerlichen Gewinn wieder hinzuzurechnen. Gleichzeitig werden aber auch die Anschaffungskosten des Wirtschaftsguts um diesen Betrag gewinnmindernd gekürzt. Damit vermindert sich die Bemessungsgrundlage für die Abschreibungen. Im Ergebnis werden somit durch den Investitionsabzugsbetrag **Abschreibungen steuerlich vorgezogen** und damit ein Liquiditätsvorteil erzielt.

e) Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrags

Erfolgt innerhalb der Investitionsfrist keine Anschaffung des geplanten Wirtschaftsguts, so ist der geltend gemachte Investitionsabzugsbetrag rückgängig zu machen. Dies gilt auch dann, wenn zwar investiert wird, das angeschaffte Wirtschaftsgut aber nicht funktionsgleich mit dem ursprünglich geplanten Wirtschaftsgut ist, es sei denn, der Steuerpflichtige beabsichtigt, die ursprünglich geplante Investition noch innerhalb des Investitionszeitraums zu tätigen.

Die Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrags erfolgt technisch durch Änderung der Steuerveranlagung des Abzugsjahres, also des Jahres, in dem der Abzugsbetrag geltend gemacht wurde. Je nachdem, welche Zeitspanne nun verstrichen ist, ist die sich ergebende Steuernachzahlung zu verzinsen.

Hinweis:

Ist absehbar, dass die Investitionsabsicht aufgegeben werden muss, so kann der Investitionsabzugsbetrag auch freiwillig vor Ablauf der Investitionsfrist (rückwirkend) aufgelöst werden, womit eine weitere Verzinsung der Steuernachforderung vermieden wird.

10 Steuerliches Ansatzverbot für Jubiläumsrückstellungen verfassungsgemäß

Erhalten Arbeitnehmer auf Grund einzelvertraglicher Vereinbarungen oder Betriebsvereinbarungen oder auf Grund des Tarifvertrags bei Betriebsjubiläen Zahlungen oder Sachzuwendungen des Arbeitgebers, so muss dieser für diese zukünftige Verpflichtung in der Handelsbilanz eine Rückstellung bilden. Diese Rückstellung ist während der Dienstzeit des Arbeitnehmers anzusammeln.

Im Grundsatz ist diese Rückstellung auch für steuerliche Zwecke zu bilden. Steuerlich ist die **Bildung von Jubiläumsrückstellungen allerdings gesetzlich eingeschränkt**: Nach einer Änderung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs im Jahr 1987, wonach Jubiläumsrückstellungen entgegen der vorherigen Praxis gebildet werden durften, schränkte der Gesetzgeber die Bildung der Jubiläumsrückstellungen in sachlicher und zeitlicher Hinsicht ein. Der Gesetzgeber bestimmte seinerzeit in einer **Übergangsregelung**, dass für die Jahre 1988 bis 1992 ein Rückstellungsverbot gilt und für bereits zuvor gebildete Rückstellungen ein Gebot, diese innerhalb von drei Jahren gewinnerhöhend aufzulösen.

Streitig war, ob diese Einschränkung der Rückstellungsbildung und die gesetzliche Rückwirkung verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden seien. Das Bundesverfassungsgericht hat mit Beschluss vom 12.5.2009 (Aktenzeichen 2 BvL 1/00) eine Verfassungswidrigkeit abgelehnt. Die steuerliche Abweichung vom handelsrechtlichen Ansatz ist nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts rechters. Auch in zeitlicher Hinsicht liege kein Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot vor.

Hinweis:

Soweit frühere Steuerbescheide im Hinblick auf die verfassungsrechtlichen Zweifel der steuerlichen Einschränkungen für die Bildung von Jubiläumsrückstellungen offen gehalten wurden, dürfte diese Frage nun zu Lasten der Unternehmer entschieden sein. Unterstrichen wird damit aber auch die Notwendigkeit, die Berechnung der Jubiläumsrückstellungen – was oftmals durch einen Gutachter erfolgt – parallel nach zwei Methoden für die Handelsbilanz und für die steuerliche Gewinnermittlung durchzuführen. Soweit keine spezielle Steuerbilanz aufgestellt wird, muss dann bei der Ableitung des steuerlichen Gewinns aus dem Gewinn der Handelsbilanz eine Korrektur vorgenommen werden.

11 Anpassung der Steuervorauszahlungen

Die aktuell schwache Konjunktur erfordert von den Unternehmen die Nutzung aller Möglichkeiten zur Sicherung einer ausreichenden Liquidität. Insoweit kommt einer Anpassung der Steuervorauszahlungen an die geänderten wirtschaftlichen Rahmenbedingungen oftmals eine große Bedeutung zu. Betroffen sind alle Unternehmer. Steuervorauszahlungen werden sowohl zur Einkommen- und zur Körperschaftsteuer (Vorauszahlungen am 10.3., 10.6., 10.9. und 10.12. eines jeden Jahres) als auch zur Gewerbesteuer (Vorauszahlungen am 15.2., 15.5., 15.8. und 15.11.) erhoben.

Die Vorauszahlungen werden im Grundsatz nach der zuletzt veranlagten Steuer berechnet. Die Vorauszahlungen für 2009 sind also regelmäßig nach dem Ergebnis des Jahres 2007 ermittelt worden. Aktuelle Entwicklungen können allerdings sowohl von der Finanzverwaltung als auch vom Unternehmer vorgetragen werden. Diese sind dann nach Prüfung durch die Finanzverwaltung zu berücksichtigen. Gerade bei der aktuell schwierigen Wirtschaftslage ist mit Blick auf mögliche rückläufige Gewinne zu überlegen, ob dies zum Anlass für einen Herabsetzungsantrag durch den Unternehmer genommen werden sollte.

In einem **Herabsetzungsantrag** muss die voraussichtliche Ergebnisentwicklung glaubhaft gemacht werden. Folgende Unterlagen können dafür geeignet sein: ein vorläufiger Jahresabschluss, kurzfristige Erfolgsrechnungen verbunden mit einer Hochrechnung bis zum Ende des Jahres oder andere fundierte Planrechnungen.

Hinweis:

Dem Finanzamt sollten möglichst umfangreiche Unterlagen zum Nachweis der geschätzten Gewinnentwicklung vorgelegt werden. Hilfreich ist, wenn diese durch den Steuerberater aufbereitet oder bestätigt werden.

Spätestens mit Abgabe der Steuererklärung für 2008 sollte bei sich abzeichnenden Gewinnrückgängen ein Antrag auf Anpassung der Vorauszahlungen für 2009 gestellt werden. Insoweit sollte nicht die Steuerveranlagung für 2008 abgewartet werden. Eine Anpassung der laufenden Vorauszahlungen erfolgt zwar regelmäßig von Amts wegen, die Veranlagung selbst nimmt aber in der Regel etliche Zeit in Anspruch. Darüber hinaus können in diesem Zusammenhang auch aktuelle Entwicklungen des laufenden Jahres mittels Beifügung entsprechender Unterlagen zum Antrag auf Anpassung der Vorauszahlungen berücksichtigt werden.

In zeitlicher Hinsicht können sowohl die laufenden Vorauszahlungen (also für das Jahr 2009) als auch die Vorauszahlungen für vergangene Jahre – jedenfalls bis zu einer endgültigen Steuerveranlagung – angepasst werden. Für vergangene Jahre ist eine Anpassung allerdings nur bis zum Ablauf des auf das entsprechende Jahr folgenden 15. Kalendermonats möglich (bei überwiegend Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft: 21. Kalendermonat).

Erfolgt eine Anpassung vor Ablauf des letzten Vorauszahlungstermins, so wird die neu zu Grunde gelegte voraussichtliche Jahressteuer abzüglich der bereits geleisteten Vorauszahlungen auf die noch verbleibenden Vorauszahlungstermine verteilt. Soweit die bisherigen Vorauszahlungen bereits das neue Vorauszahlungssoll überschritten haben, ist der Differenzbetrag zu erstatten.

Bei einer nachträglichen Herabsetzung der Vorauszahlungen entsteht ein sofort fälliger Erstattungsanspruch.

Hinweis:

Entsteht im folgenden Jahr ein **steuerlicher Verlust**, so kann eine nachträgliche Herabsetzung der Vorauszahlungen zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer für das vergangene Jahr mit Hinweis auf den Verlustrücktrag beantragt werden.

12 Stundung von Steueransprüchen

Unter bestimmten Voraussetzungen können anstehende Steuerzahlungen vom Finanzamt gestundet werden. Dies kann in kritischen Liquiditätssituationen sehr hilfreich sein. Vergleichsweise einfach zu erreichen ist eine **Verrechnungsstundung** (sog. „technische Stundung“). Die wesentlichen Grundsätze hierzu hat die Oberfinanzdirektion Hannover in der Verfügung vom 18.3.2009 (Aktenzeichen S 0453 – 71 – StO 161) zusammengefasst.

Ein Grund für eine solche Verrechnungsstundung liegt insbesondere vor, wenn der anstehenden Steuerzahlung ein Erstattungsanspruch gegenübersteht, der mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit besteht und bald fällig wird und damit zur Tilgung der fälligen Steuerschuld verwendet werden kann. Die Voraussetzungen für eine Verrechnungsstundung sind auch dann gegeben, wenn der zu zahlende Steuerbetrag ganz oder teilweise mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit alsbald zurückzuzahlen sein wird (z. B. bei einem Verlustrücktrag).

Hinweis:

Im Rahmen des Stundungsverfahrens nimmt das Finanzamt regelmäßig keine „schwierige und zeitraubende“ Überprüfung über das Ob der Gegenforderung vor. Aus diesem Grund sollte bereits im Stundungsantrag möglichst umfassend dargelegt werden, dass der Gegenanspruch entstehen wird.

Wird die Stundung im Hinblick auf noch nicht fällige Steuererstattungsansprüche begründet, so kommt eine Stundung nur in Betracht, wenn die entsprechenden vollständigen Steuererklärungen oder Anträge dem Finanzamt vorliegen. Bei einem Verlust, der zu einer Minderung der Steuer des Vorjahres führt (Verlustrücktrag), müssen die Steuererklärungen sowohl für das Verlustjahr als auch für das Jahr, in dem sich der Verlustrücktrag steuerlich auswirkt, eingegangen

sein. Einer Vorlage der Steuererklärung bedarf es insoweit nur in Ausnahmefällen nicht, z. B. dann, wenn es sich um leicht überschaubare Sachverhalte handelt.

Ergibt sich der anstehende Erstattungsanspruch durch die steuerliche Erfassung von **Einkünften aus einer Beteiligung**, so müssen dem für die Beteiligung zuständigen Finanzamt die vollständigen Steuererklärungen der Gesellschaft oder Gemeinschaft vorliegen und dieses Finanzamt muss die voraussichtliche Höhe der geltend gemachten Einkünfte aus der Beteiligung bestätigt haben. In diesen Fällen ist also eine frühzeitige Information des für die Beteiligung zuständigen Finanzamts und ggf. auch eine ausreichende Zusammenarbeit mit der Geschäftsführung oder dem steuerlichen Berater der Gesellschaft erforderlich.

Die **Eigenheimzulage** wird jeweils am 15.3. eines Jahres zur Auszahlung fällig und bei einer Kapitalgesellschaft **Auszahlungsansprüche aus Körperschaftsteuerguthaben** am 30.9. Dies sind gesetzlich fest terminierte Auszahlungszeitpunkte. Eine Verrechnungsstundung im Hinblick auf diese erwarteten Auszahlungsansprüche ist wegen dieser fixen Termine nicht möglich. Ausnahmsweise kann dann eine Verrechnungsstundung aber in Frage kommen, wenn der zu stundende Steueranspruch innerhalb eines Monats vor diesem Termin fällig wird.

Hinweis:

Die Verrechnungsstundung ist ein sinnvoll einsetzbares Instrument, um kurzfristige Liquiditätsbelastungen zu vermeiden. Erfolgreich ist ein Antrag auf Verrechnungsstundung nur dann, wenn bestimmte Regeln beachtet werden und der Antrag sorgfältig vorbereitet wird. Hierzu sollte steuerlicher Rat eingeholt werden.

13 Gewinnmindernde Zuschreibung bei Fremdwährungsverbindlichkeiten

Bestehen Verbindlichkeiten in einer fremden Währung, so sind diese grundsätzlich mit dem Rückzahlungsbetrag zu bewerten, der sich aus dem Kurs im Zeitpunkt der Darlehensaufnahme ergibt. Verändert sich nun in der Folgezeit der Wechselkurs zu Ungunsten des Schuldners, erhöht sich also der Wechselkurs, kommt ggf. eine Neubewertung der Verbindlichkeit in Frage. Dies jedenfalls dann, wenn sich die Wechselkursverhältnisse dauerhaft verschlechtern und somit letztlich mit einer höheren Belastung bei der Tilgung der Verbindlichkeit zu rechnen ist. Fraglich ist nun, wann die Kursveränderung als „dauerhaft“ anzusehen ist.

Eine **voraussichtlich dauernde Wertminderung** liegt bei aktiven Wirtschaftsgütern, also insbesondere beim Anlagevermögen vor, wenn der Verkehrswert nachhaltig unter den maßgeblichen Buchwert gesunken ist. Von einem „nachhaltigen“ Sinken des Verkehrswerts unter die Anschaffungskosten ist auszugehen, wenn aus der Sicht des Bilanzstichtags auf Grund objektiver Anzeichen ernstlich mit einem langfristigen Anhalten der Wertminderung gerechnet werden muss. Hierfür bedarf es einer an der Eigenart des Wirtschaftsguts ausgerichteten Prognose. Hierbei kommt es insbesondere darauf an, wie lange das Wirtschaftsgut im Betrieb noch genutzt werden kann. Für Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung auszugehen ist, wenn der Wert des jeweiligen Wirtschaftsguts zum Bilanzstichtag mindestens für die halbe Restnutzungsdauer unter dem planmäßigen Restbuchwert liegt.

Entsprechendes gilt für die voraussichtlich dauernde Werterhöhung bei Verbindlichkeiten. Ob bei Fremdwährungsverbindlichkeiten eine Veränderung des Währungskurses zum Bilanzstichtag eine voraussichtlich dauerhafte Werterhöhung darstellt, hängt also maßgeblich von der **Laufzeit der Verbindlichkeit** ab. Der Bundesfinanzhof hatte mit Urteil vom 23.4.2009 (Aktenzeichen IV R 62/06) über eine Fremdwährungsverbindlichkeit mit einer Restlaufzeit von ca. zehn Jahren zu urteilen und befand, dass davon auszugehen ist, dass sich Währungsschwankungen grundsätzlich ausgleichen und damit eben nicht mit einer dauerhaften Belastung zu rechnen ist.

Hinweis:

Bei kurzfristig fälligen Verbindlichkeiten, wie z. B. bei Lieferantenverbindlichkeiten, können danach negative Wechselkursentwicklungen eher unmittelbar gewinnmindernd abgebildet werden.

14 **Gewerbsteuerpflicht auch bei Verpachtung eines einzelnen Geschäftslokals an einen Filialbetrieb**

Grundstücksverpachtungen durch Privatpersonen vollziehen sich aus steuerlicher Sicht im Regelfall im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung, was zur Folge hat, dass zum einen diese Einkünfte nicht der Gewerbesteuer unterliegen und zum anderen das vermietete Grundstück nach einer Haltedauer von zehn Jahren ohne Steuerbelastung veräußert werden kann. Hiervon gibt es drei wichtige Ausnahmen. Eine **Gewerbsteuerpflicht** besteht zum einen dann, wenn ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt. Gleiches gilt, wenn ein Grundstück an die Personengesellschaft verpachtet wird, an der eine Beteiligung besteht. Zum anderen besteht eine Gewerbesteuerpflicht aber auch dann, wenn eine **steuerliche Betriebsaufspaltung** gegeben ist. Eine solche liegt unter zwei Voraussetzungen vor:

- Es besteht eine **finanzielle Verflechtung** zwischen den das Grundstück haltenden Personen und dem Betrieb, an den das Grundstück vermietet wird. Eine solche finanzielle Verflechtung ist dann gegeben, wenn die gleichen Personen in beiden Bereichen ihren geschäftlichen Willen durchsetzen können. Im Zweifel liegt dies dann vor, wenn die gleichen Personen an beiden Bereichen eine Mehrheitsbeteiligung halten.
- Daneben muss auch eine sog. **sachliche Verflechtung** zwischen beiden Bereichen gegeben sein. Dies wird dann bejaht, wenn das vermietete bzw. verpachtete Grundstück für den mietenden bzw. pachtenden Betrieb eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt.

Fraglich ist wegen einer fehlenden gesetzlichen Definition oftmals, wann eine in diesem Sinne „**wesentliche Betriebsgrundlage**“ gegeben ist. Im Grundsatz ist dies gegeben, wenn das Wirtschaftsgut für die dieses nutzende Kapitalgesellschaft eine besondere Bedeutung hat. Der Bundesfinanzhof hatte mit Urteil vom 19.3.2009 (Aktenzeichen IV R 78/06) über einen besonderen Fall zu entscheiden. An einer GmbH waren neben Herrn M. (1 %) die Eheleute A. zu 75 % (Frau A.) sowie zu 24 % (Herr A.) beteiligt. Die GmbH unterhielt an verschiedenen Standorten zehn Verkaufsfilialen in angemieteten Räumen mit einer Gesamtfläche von 1 931 qm.

Eine Filiale mit einer Fläche von 175 qm stand im Eigentum der Eheleute A. („in Gesellschaft bürgerlichen Rechts“). Das Ladenlokal wurde für monatlich 15 650 DM an die GmbH verpachtet. Für das Streitjahr ergab sich aus dieser Verpachtung ein Verlust in Höhe von 13 452 DM. Von den Umsätzen der GmbH entfiel im Streitjahr auf die betreffende Filiale ein Anteil von 10,05 %. Der Umsatzanteil dieser Filiale ging in den folgenden Jahren von zunächst 9,5 % schrittweise auf 8,16 % zurück; er belief sich in absoluten Zahlen zunächst auf rd. 1,8 Mio. DM, später dann im Jahre 2004 auf rd. 0,77 Mio. €. Gemäß der Zusammenstellung hat die GmbH mit Ausnahme eines Jahres zwar Gewinne erzielt; der betreffenden Filiale sind jedoch nur Verluste zugeordnet worden.

Die Finanzverwaltung sah in der Verpachtung des Ladenlokals durch die Eheleute A eine gewerbliche Tätigkeit, da eine Betriebsaufspaltung vorläge. Die Eheleute A waren anderer Auffassung, da diese Filiale wegen des geringen Anteils an der Gesamtfläche und der geringen Umsätze für die GmbH keine wesentliche Betriebsgrundlage darstelle. Der Bundesfinanzhof bestätigte die Auffassung der Finanzverwaltung und entschied, dass das einzelne Geschäftslokal eines Filialeinzelhandelsbetriebs in aller Regel auch dann eine wesentliche Betriebsgrundlage ist, wenn auf das Geschäftslokal weniger als 10 % der gesamten Nutzfläche des Unternehmens entfällt.

Hinweis:

Deutlich ist die Tendenz des Bundesfinanzhofs zu erkennen, dass in immer stärkerem Umfang von dem Vorliegen einer wesentlichen Betriebsgrundlage und damit einer sachlichen Verflechtung ausgegangen wird. Demnach wird sehr häufig eine der Gewerbesteuer unterliegende Verpachtungstätigkeit anzunehmen sein. Allerdings wird die anfallende Gewerbesteuer durch die Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer regelmäßig teilweise wieder ausgeglichen.

Bei Vorliegen einer Betriebsaufspaltung kann somit zwar keine Gewerbesteuer eingespart werden, doch ergibt sich aus betriebswirtschaftlicher Sicht der Vorteil, das Grundstück dem Haftungsbereich der operativ tätigen GmbH zu entziehen.

15 Erleichterte Zuordnung der Erlöse zu den einzelnen Umsatzsteuersätzen

Die Umsatzsteuer kennt den Regelsteuersatz von 19 % und den ermäßigten Steuersatz von 7 %. Unternehmer müssen die einzelnen Erlöse getrennt nach den anzuwendenden Steuersätzen in ihren Büchern aufzeichnen, damit eine richtige Berechnung der Umsatzsteuer möglich ist. Relevant ist dies insbesondere bei **Einzelhandelsgeschäften**, welche z. B. auch Lebensmittel oder Bücher verkaufen, die dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegen.

Dem Unternehmer, dem wegen der Art und des Umfangs des Geschäfts eine Trennung der Entgelte und Teilentgelte bzw. der Bemessungsgrundlagen nach Steuersätzen in seinen Aufzeichnungen nicht zuzumuten ist, kann das Finanzamt **auf Antrag Erleichterungen** gewähren. Eine solche Erleichterung der Aufzeichnungspflichten kommt allerdings nicht in Betracht, wenn eine Registrierkasse mit Zählwerken für mehrere Warengruppen oder eine entsprechende andere Speichermöglichkeit eingesetzt wird.

Als Vereinfachungsverfahren wird das **Aufschlagverfahren** angewandt. Das Aufschlagverfahren kommt vor allem für Unternehmer in Betracht, die nur erworbene Waren liefern, wie z. B. Lebensmitteleinzelhändler, Milchhändler, Drogisten, Buchhändler. Es kann aber auch von Unternehmern angewendet werden, die – wie z. B. Bäcker oder Fleischer – neben erworbenen Waren in erheblichem Umfang selbst hergestellte Erzeugnisse liefern. Im Grundsatz wird aus dem Wareneinsatz mittels eines Aufschlagsatzes auf den Gesamtverkaufserlös geschlossen. Als Aufschlagverfahren kommt in Betracht entweder die Anwendung tatsächlicher oder üblicher Aufschläge oder aber die Anwendung des gewogenen Durchschnittsaufschlags.

Hinweis:

Die Anwendung dieses Vereinfachungsverfahrens erfordert eine entsprechend eingerichtete Buchführung. Regelmäßig bedarf dies der Zuhilfenahme des steuerlichen Beraters.

Eine Trennung der Bemessungsgrundlagen nach dem Verhältnis der Eingänge an begünstigten und an nicht begünstigten Waren kann nur in besonders gelagerten Einzelfällen zugelassen werden. Die Anwendung brancheneinheitlicher Durchschnittsaufschlagsätze oder eines vom Unternehmer geschätzten durchschnittlichen Aufschlagsatzes wird von der Finanzverwaltung nicht genehmigt.

16 Steuerpflicht des Pflegegeldes und Betriebsausgabenpauschale bei Tagespflegepersonen

Bei einer Vollzeitpflege nach § 33 SGB VIII soll einem Kind zeitlich befristet oder dauerhaft im Haushalt der Pflegeeltern ein neues Zuhause geboten werden. Formen der Vollzeitpflege sind die Dauerpflege, die Kurzzeitpflege, die Bereitschaftspflege, die Wochenpflege und die Sonderpflege.

Nach § 23 SGB VIII erhält die **Tagespflegeperson** eine laufende Geldleistung, die neben der Erstattung des Sachaufwands die Förderungsleistung der Tagespflegeperson anerkennen soll. Bislang waren diese Pflegegelder steuerfrei, unterlagen also nicht der Einkommensteuer. Dies hat sich **ab 2009** geändert: Die Geldleistung ist als **steuerpflichtige Einnahme** aus freiberuflicher Tätigkeit zu qualifizieren und unterliegt der Einkommensteuer. Dies gilt unabhängig von der Anzahl der betreuten Kinder und von der Herkunft der vereinnahmten Mittel.

Die Finanzverwaltung (Schreiben vom 20.5.2009, Aktenzeichen IV C 6 – S 2246/07/10002 [DOK 2009/0327067]) gewährt nun allerdings eine **Übergangsregelung**. Und zwar ist die bis 2008 geltende Steuerfreiheit für Geldleistungen aus öffentlichen Mitteln noch zu gewähren, soweit diese für Betreuungsleistungen gezahlt werden, die bis zum 31.12.2008 erbracht wurden. Insofern ist dann unerheblich, wann die Betreuungsgelder ausgezahlt werden.

Hinweis:

Im Einzelfall sollte sorgfältig dokumentiert werden, für welchen Zeitraum die Betreuungsgelder gezahlt werden.

Für die Betreuungsleistungen, die in 2009 erbracht worden sind, sind die vereinnahmten Geldleistungen nun auch seit diesem Jahr steuerpflichtig. Bei der Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte können allerdings auch die Aufwendungen abgezogen werden, die durch die Pflegeleistung entstehen. Hierzu zählen z. B. Nahrungsmittel, Mobiliar, Beschäftigungsmaterial, Fachliteratur, Hygieneartikel, Miete und Betriebskosten der zur Kinderbetreuung genutzten Räume,

Weiterbildungskosten, Beiträge für Versicherungen, soweit diese unmittelbar mit der Tätigkeit im Zusammenhang stehen, Fahrtkosten und Kosten der Freizeitgestaltung. Diese Kosten müssen anhand von Belegen einzeln nachgewiesen werden.

Zu Vereinfachung lässt die Finanzverwaltung aber auch zu, dass an Stelle der tatsächlichen Kosten von den erzielten Erlösen **300 € je Kind und Monat pauschal abgezogen werden**. Dieser Pauschale liegt eine wöchentliche Betreuungszeit von 40 Stunden zu Grunde. Soweit die tatsächlich vereinbarte Betreuungszeit hiervon abweicht, ist die Betriebsausgabenpauschale zeitanteilig nach der nachfolgenden Formel zu kürzen:

$$\frac{300 \text{ €} \times \text{vereinbarte wöchentliche Betreuungszeit (maximal 40 Stunden)}}{(8 \text{ Stunden} \times 5 \text{ Tage}) 40 \text{ Stunden}}$$

Für Zeiten, in denen die Tagespflegeperson verhindert ist, die vereinbarten Betreuungszeiten selbst zu absolvieren (z. B. auf Grund von Urlaub, Krankheit oder Fortbildung), kann die Betriebsausgabenpauschale nur dann abgezogen werden, wenn das Betreuungsgeld für diese Zeit weiter gezahlt wird.

Findet die Betreuung im Haushalt der Personensorgeberechtigten oder in unentgeltlich zur Verfügung gestellten Räumen als selbständige Tätigkeit statt, kann die Ausgabenpauschale nicht abgezogen werden. Auch darf diese Pauschale nur bis zur Höhe der Betriebseinnahmen abgezogen werden, es können sich also dadurch keine Verluste ergeben.

Hinweis:

Die Ausgabenpauschale von 300 € ist vielfach vorteilhaft. Dies gilt nicht nur der Höhe nach, sondern auch deshalb, weil dann einzelne Kosten nicht mehr nachgewiesen werden müssen. Im Einzelfall muss allerdings sorgfältig abgewogen werden, ob nicht doch der Ansatz der tatsächlichen Kosten günstiger ist. Im Zweifelsfall sollten zunächst für einen gewissen Zeitraum Belege zu den tatsächlichen Kosten gesammelt werden und deren Höhe zumindest überschlägig überprüft und mit der Pauschale verglichen werden.

17 Umsatzsteuer-Sondervorauszahlung bei Insolvenz

Bei monatlicher Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldungen wird regelmäßig eine Dauerfristverlängerung beantragt, damit für die Erstellung der Umsatzsteuer-Voranmeldungen jeweils ein Monat mehr Zeit bleibt. In diesem Fall ist allerdings eine Sondervorauszahlung in Höhe von 1/11 der Summe der Voranmeldungsbeiträge des letzten Jahres zu leisten, damit der Unternehmer insoweit aus der verzögerten Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldungen keinen Zinsvorteil hat. Diese Sondervorauszahlung wird dann mit der Umsatzsteuer-Vorauszahlung für den Monat Dezember verrechnet.

Streitig war nun, wann die Sondervorauszahlung zu verrechnen bzw. zu erstatten ist, nachdem vom Finanzamt die Dauerfristverlängerung widerrufen wurde. Hierzu hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 16.12.2008 (Aktenzeichen VII R 17/08) entschieden. Im Urteilsfall hatte der Unternehmer im Februar 2004 eine Dauerfristverlängerung für die Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldungen beantragt und entsprechend die erforderliche Sondervorauszahlung in Höhe von 3 530 € angemeldet. Am 24. Februar 2004 beantragte der Unternehmer die Eröffnung des Insolvenzverfahrens. Unter dem 25. März 2004 widerrief das Finanzamt die gewährte Dauerfristverlängerung.

Fraglich war nun, wann die geleistete Sondervorauszahlung dem Unternehmer zu erstatten bzw. mit welcher Umsatzsteuerzahlung diese zu verrechnen war. Der Bundesfinanzhof hat zu Ungunsten des Unternehmers entschieden, dass dann, wenn die Dauerfristverlängerung für die Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen widerrufen und die Sondervorauszahlung auf die Vorauszahlung für den letzten Voranmeldungszeitraum, für den die Fristverlängerung gilt, angerechnet wird, der insoweit nicht verbrauchte Betrag der Sondervorauszahlung nicht zu erstatten, sondern erst mit der Jahressteuer zu verrechnen ist. Nur soweit die Sondervorauszahlung auch durch diese Verrechnung nicht verbraucht ist, entsteht ein Erstattungsanspruch.

18 Steuerfreiheit für Stromlieferungen an Dauercamper

Die Vermietung von Stellplätzen an Dauercamper ist als Grundstücksüberlassung von der Umsatzsteuer befreit. Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 5.1.2009 (Aktenzeichen V R 91/07) entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung entschieden, dass die Lieferung von Strom an solche Dauercamper als Nebenleistung zur Stellplatzüberlassung anzusehen ist und damit ebenfalls steuerfrei ist. Die anders lautende Ansicht der Finanzverwaltung wurde ausdrücklich abgelehnt.

Hinweis:

Soweit dies im Einzelfall günstiger ist, kann sich der Unternehmer derzeit auch auf die bislang noch bestehende anders lautende Meinung der Finanzverwaltung berufen.

Für Personengesellschaften

19 Angemessener Gewinnanteil bei Familienpersonengesellschaften

Bei Familienpersonengesellschaften werden oftmals frühzeitig gerade aus steuerlichen Gründen Gewinnanteile auf die nächste Familiengeneration übertragen. Um den Einfluss der Seniorgeneration hoch zu halten, bietet es sich dabei oftmals an, den Junioren zunächst eine stille Beteiligung an dem Unternehmen zu geben. Dies bedeutet, dass die Junioren weitgehend wie Kapitalgeber beteiligt werden, also keinen nennenswerten Einfluss auf die Geschäfte des Unternehmens ausüben können, andererseits aber eine Beteiligung am Gewinn des Unternehmens erhalten. Oftmals wird den Junioren über diesen Weg eine vergleichsweise hohe Gewinnbeteiligung eingeräumt. Da letztlich über diese Gewinnverzinsung zu Gunsten der Junioren der Gewinnanteil der Senioren geschmälert wird, muss die **Gewinnverteilung** gewissen Regeln folgen, damit diese **von der Finanzverwaltung anerkannt** wird.

Aktuell hatte der Bundesfinanzhof über folgenden Fall zu entscheiden: An einer OHG war D als Mehrheitsgesellschafter beteiligt. Am 31.12.1993 wurde zwischen der OHG und R, dem Sohn des D, eine typisch stille Beteiligung vereinbart. Die Einlage des R belief sich auf 150 000 DM, wovon 50 000 DM durch Umbuchung des Darlehensguthabens des R erbracht wurden und der Rest durch Bareinzahlung zu leisten war. Die Einlage war mit 5 % jährlich zu verzinsen und vermittelte im Übrigen einen Gewinnanteil in Höhe von 15 % des Jahresüberschusses nach Verzinsung der Kapital- und Kapitalsonderkonten der Mitgesellschafter. Der Gewinnanteil war zu Lasten der Beteiligung des Vaters zu verbuchen. Die Teilhabe des R an den Verlusten der Klägerin war auf die Höhe der geleisteten Einlage begrenzt. Der Gesellschaftsvertrag war jeweils zum Jahresende unter Einhaltung einer Frist von zwölf Monaten kündbar. Bei Beendigung des Vertrags sollte R seine Einlage sowie die noch nicht ausgezahlten Gewinnanteile erhalten. In den Folgejahren ergaben sich auf Grund einer guten Ergebnisentwicklung bei der OHG teilweise sehr hohe Gewinnanteile für den stillen Gesellschafter, welche die Einlage erheblich überschritten. Die Finanzverwaltung wollte die Ausgaben nur bis zu bestimmten Höchstbeträgen anerkennen.

Der Bundesfinanzhof entschied nun mit Urteil vom 19.2.2009 (Aktenzeichen IV R 83/06), dass die Angemessenheit des Gewinnanteils des Sohns nach ständiger Rechtsprechung nicht anhand eines konkreten Fremdvergleichs, sondern **unter Berücksichtigung einer angemessenen Durchschnittsrendite der Einlage** zu ermitteln sei. Diese ist bei unentgeltlichem Erwerb mit 15 %, bei entgeltlichem Erwerb mit 35 % des Nominalbetrags der Einlage als noch als angemessen anzusehen. Diese Anteilssätze seien allerdings keine starre Obergrenze, sondern als Bestandteil einer im Zeitpunkt der Vereinbarung der stillen Beteiligung anzustellenden Prognose des Gewinnanteils des stillen Gesellschafters. Die Prognose sei im Regelfall auf die folgenden fünf Jahre zu beziehen. Für den Fall, dass die tatsächlichen Gewinne höher seien als die prognostizierten, sei der Gewinnanteil des stillen Gesellschafters selbst dann als angemessen anzusehen, wenn die genannten Anteilssätze überschritten seien. Andererseits betont der

Bundesfinanzhof, dass eine Veränderung der tatsächlichen Verhältnisse Anlass für eine Korrektur des angemessenen Gewinnanteilsatzes geben muss, wenn auch fremde Dritte die Gewinnverteilungsabrede einer Revision unterzogen hätten.

Hinweis:

Dies verdeutlicht zunächst, dass bei Vertragsabschluss möglichst umfassend die voraussichtliche Verzinsung der stillen Beteiligung anhand von Gewinnprognosen für die Gesellschaft dokumentiert werden sollte.

20 Vorabgewinnanteile bei der Berechnung der Gewerbesteueranrechnung nicht zu berücksichtigen

Werden Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, so unterliegen diese der Gewerbesteuer. Um diese Zusatzbelastung auszugleichen, wird bei der Einkommensteuer eine Steuerermäßigung gewährt (sog. Gewerbesteueranrechnung). Diese Steuerermäßigung beläuft sich im Grundsatz auf das 3,8-Fache des Gewerbesteuer-Messbetrags. Da bei Personengesellschaften die Gewerbesteuer bei der Gesellschaft selbst anfällt, die Steuerermäßigung aber erst bei der Einkommensteuer der einzelnen Gesellschafter gewährt wird, muss der Gewerbesteuer-Messbetrag der Gesellschaft auf die einzelnen Gesellschafter aufgeteilt werden. Nach dem Gesetzeswortlaut erfolgt diese Aufteilung ausschließlich nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel, welcher sich im Zweifel aus dem Gesellschaftsvertrag ergibt. Ausdrücklich sind Vorabvergütungen, so z. B. für an die Gesellschaft gewährte Darlehen oder für Geschäftsführungstätigkeiten, bei der Aufteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags nicht zu berücksichtigen. Dies hat nun auch der **Bundesfinanzhof** mit Beschluss vom 7.4.2009 (Aktenzeichen IV B 109/08) bestätigt.

Von Bedeutung ist insbesondere, dass der Bundesfinanzhof die **Ansicht der Finanzverwaltung**, wonach gewinnabhängige Vorabgewinnanteile Bestandteil des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels sein sollen und damit in die Aufteilungsrechnung eingehen, ablehnte.

Hinweis:

Abzuwarten bleibt die Reaktion der Finanzverwaltung. Nicht zu verkennen ist, dass die Auffassung der Finanzverwaltung zur Behandlung gewinnabhängiger Vorabvergütungen im Regelfall zu sachgerechten Ergebnissen führt und dazu beiträgt, Anrechnungsüberhänge zu vermeiden.

Vor dem Hintergrund der **ab 2008 deutlich größeren Bedeutung der Steuerermäßigung** unterstreicht dieser Beschluss des Bundesfinanzhofs die Notwendigkeit, in individuellen Berechnungen zu ermitteln, ob die Steuerermäßigung bei Vorhandensein von Vorabvergütungen in vollem Umfang in Anspruch genommen werden kann oder aber die Steuerermäßigung teilweise verloren geht, worauf mit Gestaltungen vielfach reagiert werden kann.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

21 Kein Steuerabzug bei geringen Zinseinkünften eines Sparklubs o.Ä.

Bei Zinseinkünften ist grundsätzlich die 25 %ige Abgeltungsteuer einzubehalten. Aus Vereinfachungsgründen lässt es die Finanzverwaltung nun zu, dass bei losen Personenzusammenschlüssen, wie z. B. Sparklubs, Schulklassen oder Sportgruppen, die aus mindestens sieben Mitgliedern bestehen, auch nach dem 31.12.2008, also unter Geltung der Abgeltungsteuer, auf einen Steuerabzug vom Kreditinstitut verzichtet wird, wenn

- das Konto neben dem Namen des Kontoinhabers einen Zusatz enthält, der auf den Personenzusammenschluss hinweist (z. B. Sparklub XX, Klassenkonto der Realschule YY, Klasse 5 A),
- die Kapitalerträge bei den einzelnen Guthaben des Personenzusammenschlusses im Kalenderjahr den Betrag von 10 €, vervielfältigt mit der Anzahl der Mitglieder, höchstens 300 € im Kalenderjahr, nicht übersteigen und

- Änderungen der Anzahl der Mitglieder dem Kreditinstitut zu Beginn eines Kalenderjahrs mitgeteilt werden.

Hinweis:

Ein „loser Personenzusammenschluss“ im Sinne dieser Vereinfachungsregel ist z. B. nicht gegeben bei Grundstücksgemeinschaften, Erbengemeinschaften, Wohnungseigentümergeinschaften, Mietern im Hinblick auf gemeinschaftliche Mietkautionen.

Für Hauseigentümer

22 Aufteilung der einheitlichen Anschaffungskosten in Modernisierungsfällen

Als Anlageobjekte werden oftmals Sanierungsimmobilien angeboten. Steuerliche Vorteile bieten sich insbesondere bei denkmalgeschützten Objekten, da dann die Sanierungskosten über einen vergleichsweise kurzen Zeitraum steuerlich geltend gemacht werden können.

Der steuerliche Vorteil solcher Kapitalanlagen hängt nun entscheidend davon ab, dass ein möglichst großer Teil des Kaufpreises auf die Sanierungskosten entfällt. Insoweit entsteht allerdings oftmals Streit mit der Finanzverwaltung über die sachgerechte Aufteilung des Kaufpreises. Das Finanzgericht Thüringen hat insoweit in mehreren Urteilen zu Gunsten der Anleger entschieden. Dem folgt nun auch die Finanzverwaltung. Nur noch in solchen Fällen ist eine vom Kaufvertrag abweichende Kaufpreisaufteilung vorzunehmen, in denen der Grund und Boden nicht unwesentlich unter dem Bodenrichtwert und/oder die Altbausubstanz unter dem Einstandswert vom Bau-träger bzw. Initiator veräußert wurden. Ansonsten ist der vertraglichen Aufteilung zu folgen.

Hinweis:

Dies zeigt, dass der Aufteilung des Kaufpreises im Kaufvertrag eine große Bedeutung beizumessen ist. Diese Aufteilung sollte unter Ausnutzung der bestehenden Ermessensspielräume sachgerecht sein und sorgfältig dokumentiert werden.

Auch bei dem Erwerb üblicher Vermietungsobjekte sollte nach Möglichkeit bereits im Kaufvertrag eine Aufteilung des Gesamtkaufvertrags auf das Gebäude, den Grund und Boden, eventuelle Gartenanlagen und eventuelle Einbauten, wie Einbauküchen, Einbauschränke o.Ä. erfolgen. Diese Aufteilung kann dann bei der Bemessung der Abschreibungen zu Grunde gelegt werden.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

23 Steuerliche Anerkennung eines Veräußerungsverlustes nach § 17 EStG – Gestaltungsmissbrauch

Wertveränderungen bei im steuerlichen Privatvermögen gehaltenen GmbH-Anteilen werden bei deren Veräußerung dann nach § 17 EStG steuerlich erfasst, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft zu mindestens 1 % beteiligt war. Hervorzuheben ist, dass dies auch nach Einführung der Abgeltungsteuer unverändert fortgilt. Von der Steuerpflicht nach § 17 EStG werden sowohl etwaige Veräußerungsgewinne als auch etwaige **Veräußerungsverluste** erfasst. Veräußerungsverluste können allerdings nur dann geltend gemacht werden, wenn **tatsächlich eine Anteilsveräußerung vorliegt**; eine Art Abschreibung der Beteiligung (wie sie aus dem betrieblichen Bereich bekannt ist) hat der Gesetzgeber bei steuerlichem Privatvermögen explizit nicht vorgesehen.

Vor diesem Hintergrund ist der Sachverhalt zu sehen, über den das Finanzgericht Rheinland-Pfalz mit Urteil vom 5.2.2009 (Aktenzeichen 4 K 1394/05, EFG 2009, 729) entschieden hat. Im

Sachverhalt hatten sechs GmbH-Gesellschafter ihre gleich hohen Anteile untereinander jeweils zum selben Preis (der deutlich unter ihren früheren Anschaffungskosten lag) veräußert, sodass die bisherige Gesellschafterstellung im Ergebnis unverändert blieb. Als Folge aus den Veräußerungen machten die Gesellschafter Veräußerungsverluste nach § 17 EStG geltend, die allerdings von der Finanzverwaltung nicht anerkannt wurden.

Auch das Finanzgericht erkannte diese Verluste nicht an und zwar mit der Begründung, dass für diese Veräußerungen keine wirtschaftlichen Gründe vorlägen. Vielmehr seien die Veräußerungen nur mit dem Ziel der Verlustnutzung (also Steuerminderung) erfolgt, sodass ein sog. **Gestaltungsmisbrauch** vorliege. Denn der Tatbestand einer Veräußerung erfordere gerade die endgültige Trennung von der Einkunftsquelle „Beteiligung“, und dies hatten die Gesellschafter im vorliegenden Fall verhindern wollen.

Hinweis:

Die Entscheidung des Finanzgerichts hätte anders ausfallen können, wenn die Gesellschafter entweder beachtliche außersteuerliche (also wirtschaftliche) Gründe für die Veräußerungen hätten vortragen können, welche in diesem Fall aber schwer erkennbar sind oder aber die Beteiligungen an eine zuvor gemeinsam gegründete Beteiligungs-GmbH veräußert hätten. Letzteres würde allerdings dazu führen, dass sich die Besteuerung späterer Gewinnausschüttungen und auch Veräußerungsgewinne oder -verluste gegenüber dem bisherigen Halten der Beteiligungen im Privatvermögen ändern würde. Ob dies zu Vor- oder Nachteilen geführt hätte, kann nur für den Einzelfall beurteilt werden.

24 Steuerfreie Veräußerung einer Beteiligung nach verdeckter Einlage

In Deutschland gilt bei der Besteuerung der GmbH seit dem Jahr 2000/2001 ein klassisches Körperschaftsteuersystem. Das bedeutet, dass die Belastung mit Körperschaftsteuer auf der Ebene der GmbH definitiv ist. Problematisch ist dies, wenn eine GmbH wiederum an einer anderen GmbH beteiligt ist, da insoweit Mehrfachbelastungen auftreten könnten, wenn der zu versteuernde Gewinn auf mehreren Ebenen besteuert werden würde. Daher hat der Gesetzgeber – vereinfacht dargestellt – geregelt, dass bei der körperschaftsteuerlichen Gewinnermittlung solche Gewinne außer Ansatz bleiben (im Ergebnis in Höhe von 95 %), die bei einer Körperschaft aus der Veräußerung von Anteilen anderer Körperschaften, insbesondere Kapitalgesellschaften, resultieren. Veräußert also z. B. eine GmbH Anteile an einer anderen GmbH mit Gewinn, so wird dieser **Veräußerungsgewinn** steuerlich nur zu 5 % (über die Fiktion „nicht abziehbare Betriebsausgabe“) erfasst und ist i. Ü. **steuerfrei**.

Dies gilt nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 4.3.2009 (Aktenzeichen I R 32/08, BFH/NV 2009, 1207) auch dann, wenn die Anteile zuvor vom Gesellschafter in die GmbH verdeckt eingelegt worden sind. Im Urteilsfall hatte ein Gesellschafter Aktien in seine GmbH eingelegt, ohne dafür eine wertadäquate Gegenleistung zu erhalten (sog. **verdeckte Einlage**). Die GmbH aktivierte die Aktien fehlerhaft zu einem zu geringen Wert und erzielte daher bei der nachfolgenden Veräußerung einen entsprechenden Veräußerungsgewinn. Auch dieser Veräußerungsgewinn ist nach Auffassung des Bundesfinanzhofs von der vorgenannten Veräußerungsgewinnbefreiung erfasst.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof weist explizit darauf hin, dass die Einlage einer GmbH-Beteiligung in eine andere GmbH ohne wertadäquate Gegenleistung allerdings nicht dazu führen kann, dass auf der Ebene des Gesellschafters die Veräußerungsgewinnbesteuerung nach § 17 EStG vermieden wird. Für die Veräußerungsgewinnbesteuerung wird in diesem Falle nämlich nicht auf die zu geringe Gegenleistung, sondern auf den „Marktwert“ abgestellt. Damit werden mit der verdeckten Einlage die bis zu diesem Zeitpunkt im Privatbereich des Gesellschafters eventuell gebildeten stillen Reserven steuerlich erfasst. Erst ab diesem Zeitpunkt fallen die entstehenden Wertsteigerungen bei der dann die Beteiligung haltenden GmbH unter die dargestellte Steuerbefreiungsvorschrift.

25 Anteilsbewertung nach neuem Bewertungs- und Erbschaftsteuerrecht

Nach der jüngsten Reform des Bewertungs-, Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts sind Anteile an Kapitalgesellschaften mit dem **gemeinen Wert** anzusetzen. Dieser ist – wie nach der bisherigen Rechtslage auch – vorrangig aus Verkäufen unter fremden Dritten abzuleiten, die weniger

als ein Jahr zurückliegen. Soweit solche Verkäufe nicht vorliegen – und das ist neu ab 2009 – ist der Wert unter Anwendung einer im gewöhnlichen Geschäftsverkehr üblichen Methode (also z. B. der Ertragswertmethode der Wirtschaftsprüfer) zu ermitteln.

Zur Ableitung des Werts aus **stichtagsnahen Verkäufen** hat nun der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 22.1.2009 (Aktenzeichen II R 43/07, BStBl II 2009, 444) Stellung genommen. Im Urteils-sachverhalt war vor dem Bewertungsstichtag zunächst eine Veräußerung einschließlich eines Veräußerungspreises vereinbart worden, der nach dem Stichtag von den Vertragsparteien allerdings gemindert worden ist.

Dazu stellt der Bundesfinanzhof fest, dass auch ein solcher geminderter Veräußerungspreis für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer zu berücksichtigen ist (also im Ergebnis eine geringere Steuer anfällt), wenn die **Gründe für die Wertminderung** bereits am Bewertungsstichtag objektiv vorgelegen haben. Dabei komme es auch nicht darauf an, dass die Wertminderungen den Betroffenen am Stichtag auch schon bekannt waren.

Hinweis:

Dieses Urteil erging zwar noch zu einem Altfall aus 1994, die grundsätzlichen Überlegungen des Bundesfinanzhofs müssen aber auch für die Anteilsbewertung nach dem neuen Bewertungs- und Erbschaftsteuerrecht ab 2009 gelten.

Zu betonen ist allerdings, dass die Gründe für die nachträglich geltend gemachten Wertminderungen, die bereits am Bewertungsstichtag vorgelegen haben, sorgfältig dokumentiert werden müssten.

26 **Steuernachzahlungszinsen nicht abzugsfähig**

Wenn die Festsetzung insbesondere von Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer zu einer Nachzahlung oder Erstattung führt und die Steuerfestsetzung auch erst längere Zeit nach Ablauf des Kalenderjahrs erfolgt, werden sog. **Nachzahlungs- oder Erstattungszinsen** erhoben. Steuererstattungszinsen können wegen des vergleichsweise hohen Zinssatzes von 6 % für den Steuerzahler durchaus attraktiv sein. Anders sieht das dagegen für Steuernachzahlungszinsen aus, da diese steuerlich nicht abzugsfähig sind. Derartige Nachzahlungszinsen können bei Anteilsveräußerungen und in Betriebsprüfungsfällen einen erheblichen Umfang erreichen.

Mit Urteil vom 2.9.2008 (Aktenzeichen VIII R 2/07, DB 2009, 149 = HFR 2009, 458) hat der Bundesfinanzhof festgestellt, dass ein steuerlicher Werbungskostenabzug in Höhe der Steuernachzahlungszinsen bei der Einkommensteuer auf Grund eines ausdrücklichen gesetzlichen Verbots ausgeschlossen ist. Weiter gehend führte der BFH aus, dass gegen diese Vorschrift auch **keine verfassungsrechtlichen Bedenken** bestehen.

Eine dem Einkommensteuergesetz entsprechende Regelung gilt auch für Kapitalgesellschaften. D. h. auch **GmbHs** können etwaige **Nachzahlungszinsen** steuerlich nicht geltend machen. Diese unterliegen einem Abzugsverbot und sind damit im Ergebnis aus versteuertem Einkommen zu begleichen. Das Abzugsverbot ist nach dem aktuellen Urteil des Finanzgerichts Münster vom 17.3.2009 (Aktenzeichen 9 K 2905/08 K, EFG 2009, 1054) **verfassungsgemäß**; das Finanzgericht steht insoweit in Einklang mit der vorgenannten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs.

Hinweis:

Allerdings hat das Finanzgericht in diesem Fall die Revision zugelassen, die nun beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen I R 39/09 anhängig ist. In der Praxis sollten Steuernachzahlungszinsen zunächst möglichst vermieden werden. Treten diese dennoch auf, so kann in Erwägung gezogen werden, gegen die steuerliche Nichtabzugsfähigkeit vorzugehen und mit Hinweis auf das anhängige Verfahren ein Ruhen des Einspruchsverfahrens zu beantragen.

27 **Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)**

a) **Kein doppelter Fremdvergleich bei nicht beherrschendem Gesellschafter**

Nach langjähriger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist das Vorliegen einer vGA im Rahmen einer zweistufigen Prüfung zu würdigen:

- Führt ein Geschäftsvorfall (z. B. eine vertragliche Vereinbarung) mit einem Gesellschafter bei der Gesellschaft zu einer Vermögenminderung (**1. Stufe**) und
- ist diese Minderung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (**2. Stufe**)?

Auf der zweiten Stufe wird eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis unterstellt, wenn der Vorteil einem Nichtgesellschafter nicht gewährt worden wäre (sog. **Fremdvergleich**). Der Fremdvergleichstest ist sowohl bei beherrschenden als auch bei nicht beherrschenden Gesellschaftern vorzunehmen. Ist die Vereinbarung fremdüblich, so ist auf dieser 2. Stufe bei **beherrschenden Gesellschaftern** allerdings zusätzlich (sog. **doppelter Fremdvergleich**) zu würdigen, ob die Vereinbarungen, die im Vorhinein getroffen werden, auch tatsächlich durchgeführt werden.

Zu dieser Problematik hatte das Finanzgericht Berlin-Brandenburg mit Urteil vom 12.11.2008 (Aktenzeichen 12 K 8423/05 B, EFG 2009, 433) zu entscheiden, wie ein **Mietvertrag** zu würdigen ist, der zwischen einer GmbH und ihrem zu 50 % beteiligten Gesellschafter abgeschlossen wurde und mangels laufender Mietzahlungen bzw. Einbuchung von Mietverbindlichkeiten bei der GmbH zu erheblichen Mietschulden der GmbH führte.

Bei Würdigung aller Sachverhaltsumstände kommt das Finanzgericht zu dem Ergebnis, dass keine vGA vorliegt. Denn die GmbH habe auf Grund der verspäteten Zahlungen einerseits sogar einen Liquiditätsvorteil gehabt, andererseits sei auch nicht zu erkennen, dass der bei der GmbH gebuchte Mietaufwand durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sei. Insoweit stellt das Finanzgericht fest, dass es bei einem **nicht beherrschenden Gesellschafter** für die Annahme einer vGA nicht ausreicht, wenn ein Vertrag zwischen diesem und der GmbH nicht wie vereinbart durchgeführt wird. Eine vGA könne unter diesem Gesichtspunkt nur dann angenommen werden, wenn die Vereinbarungen zwischen fremden Dritten undenkbar seien.

Hinweis:

Für die steuerliche **Abwehrberatung** bei nicht beherrschenden Gesellschaftern ist dieses Urteil von nicht zu unterschätzender Bedeutung. Nunmehr liegt eine Argumentation für die Fälle vor, in denen die Finanzverwaltung auf Grund überschaubarer Zahlungsverzögerungen oder überschaubarer Durchführungsmängel eine vGA ableiten will. Ohne Zweifel besteht aber die bessere Lösung immer noch darin, entsprechende Verträge wie vereinbart durchzuführen; daher ist gerade im Bereich der Dauerschuldverhältnisse eine **planmäßige Überwachung** der tatsächlichen Durchführung anzuraten.

b) Doppelter Fremdvergleich auch bei Leistung an eine dem beherrschenden Gesellschafter nahe stehende Person

Wie unter der Überschrift „a)“ Kein doppelter Fremdvergleich bei nicht beherrschendem Gesellschafter“ dargestellt, ist bei der Frage, ob eine Leistung an einen beherrschenden Gesellschafter als vGA einzustufen ist, der doppelte Fremdvergleich durchzuführen. Zunächst ist also zu prüfen, ob die Vereinbarung fremdüblich ist. Kann dies bejaht werden, ist zusätzlich zu prüfen, ob die Leistung auf einer im Voraus getroffenen Vereinbarung beruht.

Mit Beschluss vom 22.12.2008 (Aktenzeichen I B 161/08, BFH/NV 2009, 969) hat der Bundesfinanzhof seine bisherige Rechtsprechung bestätigt, nach der dieser doppelte Fremdvergleich auch dann durchzuführen ist, wenn die Leistung nicht an den beherrschenden Gesellschafter selbst, sondern an eine diesem nahe stehende Person erbracht wird.

Im Streitfall war der zu 48 % beteiligte Bruder des beherrschenden Gesellschafters (dieser hielt 52 % der Anteile) gegen Zahlung einer Abfindung als Geschäftsführer ausgeschieden. Darin ist nach Auffassung des Bundesfinanzhofs, der insoweit die Vorinstanz bestätigt, eine vGA zu sehen, weil die Abfindung im Streitfall weder vertraglich vereinbart noch erforderlich war, denn das Arbeitsverhältnis hätte im Streitfall auch ohne Abfindung beendet werden können.

Hinweis:

Dies verdeutlicht, dass die erhöhten Anforderungen bei Leistungen an beherrschende Gesellschafter auch gegenüber nicht beherrschenden Gesellschaftern zu beachten sind, wenn diese selbst wiederum als zu einem beherrschenden Gesellschafter nahe stehende Personen einzustufen sind.

c) VGA durch Ausschluss einer ordentlichen Kündigung

Wie vorstehend schon erläutert, kommt es bei vertraglichen Vereinbarungen zwischen einer GmbH und ihren Gesellschaftern immer auch auf den sog. Fremdvergleich an. Im Zentrum der praktischen Probleme stehen dabei zumeist die Anstellungsverträge der Gesellschafter-Geschäftsführer.

Mit einer besonderen Klausel in **Anstellungsverträgen** hatte sich nun das Finanzgericht Sachsen-Anhalt mit Urteil vom 11.12.2008 (Aktenzeichen 3 K 1035/08, EFG 2009, 1149) zu befassen. Im Streitfall hatten zwei Gesellschafter-Geschäftsführer in ihren Anstellungsverträgen vereinbart, dass die Vertragsverhältnisse erst mit Vollendung des 65. Lebensjahres enden sollten. Die Geschäftsführer ihrerseits konnten aber schon nach Ablauf von fünf Jahren ordentlich kündigen. Die Besonderheit des Sachverhalts bestand darin, dass das **ordentliche Kündigungsrecht** der GmbH vertraglich **ausgeschlossen** wurde; der GmbH blieb nur die Möglichkeit einer Kündigung aus wichtigem Grund.

Dies würdigte das Finanzgericht dahingehend, dass in Höhe der gesamten Vergütungen vGA anzunehmen sein sollten. Zur Begründung führt das Finanzgericht aus, dass die Verträge insgesamt **nicht fremdüblich** seien, da ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer selbst mit einem erfahrenen neu einzustellenden Geschäftsführer eine Probezeit vereinbart hätte. Keinesfalls jedoch hätte er das Recht auf eine ordentliche Kündigung für die gesamte voraussichtliche Vertragslaufzeit ausgeschlossen.

d) Private Nutzung eines Pkw durch den Gesellschafter-Geschäftsführer – Arbeitslohn oder vGA?

In der betrieblichen Praxis ist es nicht unüblich, dass der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern einen Betriebs-Pkw auch zur privaten Nutzung zur Verfügung stellt. Beim Arbeitgeber führt dies im Umfang der tatsächlichen Betriebskosten zu abzugsfähigen **Betriebsausgaben** und beim Arbeitnehmer zu steuerpflichtigem Arbeitslohn, der im Regelfall pauschal für jeden Kalendermonat mit **1 % des Listenpreises** des Fahrzeugs zu versteuern ist. Gleiches gilt im Grundsatz, wenn dem Arbeitnehmer die Nutzung (vertraglich) untersagt ist, er das Fahrzeug aber dennoch privat nutzt.

Mit Beschluss vom 23.4.2009 (Aktenzeichen VI B 118/08, BFH/NV 2009, 1188) hat der Bundesfinanzhof seine Rechtsprechung zur Dienstwagennutzung bestätigt. Im Streitfall nutzte der Gesellschafter-Geschäftsführer einen Dienstwagen, dessen private Nutzung **überhaupt nicht versteuert worden** war. Der Anstellungsvertrag sah vor, dass ein Firmenwagen auch zu privaten Zwecken genutzt werden durfte.

Nach Feststellung dieser Sachlage erließ das Finanzamt einen **Lohnsteuerhaftungs- und Nachforderungsbescheid** gegen die GmbH, da es den Vorteil aus der Dienstwagennutzung den Einkünften aus nicht selbständiger Tätigkeit zuordnete. Dagegen vertrat die GmbH die Auffassung, dass es sich insoweit um eine vGA handele und der Lohnsteuerhaftungs- und Nachforderungsbescheid insoweit rechtswidrig sei.

Der Bundesfinanzhof stellt dazu fest, dass insoweit keine grundsätzlich noch klärungsbedürftige Rechtsfrage vorliege, da es nach seiner ständigen Rechtsprechung darauf ankomme, ob die Fahrzeugnutzung vertragswidrig oder aber vertragskonform erfolge:

- Ist die private Nutzung vertragswidrig, so liegt eine vGA vor,
- ist sie hingegen vom Anstellungsvertrag gedeckt, so liegen Lohneinkünfte vor.

Hinweis:

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs stellt also eine vertragswidrige private Pkw-Nutzung durch den Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft in Höhe der Vorteilsgewährung eine vGA dar. Nach Ansicht des Bundesfinanzhofs ist in diesem Fall der Vorteil nicht etwa mit 1 % des Listenpreises, sondern nach Fremdvergleichsmaßstäben zu bewerten ist. Für Fremdvergleichsmaßstäbe ist der gemeine Wert der Nutzungsüberlassung zuzüglich eines angemessenen Gewinnaufschlags anzusetzen.

28 Haftung der Mitglieder eines Aufsichtsrats

In der aktuellen wirtschaftlichen Situation geraten verstärkt auch die Aufsichtsräte und damit auch die Frage ihrer möglichen Haftung für Vermögensschäden in das Zentrum des Interesses. Zu dieser Problematik hat der Bundesgerichtshof mit Urteil vom 16.3.2009 (Aktenzeichen II ZR 280/07, GmbHR 2009, 654) Stellung genommen.

Im Streitfall hatte der Insolvenzverwalter einer Aktiengesellschaft den Aufsichtsratsvorsitzenden auf Rückzahlung von 153 000 € verklagt. Dieser Betrag war von der Aktiengesellschaft Anfang 2002 an den Aufsichtsratsvorsitzenden mit dem Ziel einer Darlehensrückführung geleistet worden; zuvor waren bereits im Herbst 2001 wirtschaftliche Schwierigkeiten der Aktiengesellschaft im Aufsichtsrat erörtert worden.

Der Bundesgerichtshof gab der Klage vollumfänglich statt und **verpflichtete** den **Aufsichtsratsvorsitzenden zur Rückzahlung**. In seiner Begründung führt der Bundesgerichtshof aus, dass den Aufsichtsrat Informations-, Beratungs- und Überwachungspflichten treffen. Danach hat er auch darauf hinzuwirken, dass bei erkennbarer Insolvenzreife der Vorstand auch rechtzeitig einen Insolvenzantrag stellt und auch keine Zahlungen leistet, die mit der Sorgfalt eines gewissenhaften Geschäftsführers nicht vereinbar sind.

Hinweis:

Inhaltlich hat sich der Bundesgerichtshof zwar mit dem Aufsichtsrat bei Aktiengesellschaften befasst, die rechtlichen Überlegungen werden sich aber auf die Überwachungsorgane bei GmbHs übertragen lassen.

29 Haftung der Mitglieder eines fakultativen Aufsichtsrats einer GmbH

Mit Urteil vom 17.2.2009 (Aktenzeichen 6 U 102/07, ZIP 2009, 866) hat das Oberlandesgericht Brandenburg entschieden, dass sich die Haftung eines fakultativen Aufsichtsrats nach den aktienrechtlichen Vorschriften richtet.

Im Streitfall war eine GmbH in Insolvenz gefallen und der Insolvenzverwalter hatte die **Aufsichtsratsmitglieder als Gesamtschuldner** in Anspruch genommen, und zwar mit der Begründung, dass diese es unterlassen hätten, den Geschäftsführer zur rechtzeitigen Stellung eines Insolvenzantrags zu veranlassen. Die Satzung der GmbH verwies i. Ü. nur auf einen Teil der aktienrechtlichen Vorschriften.

Dazu bejaht das Oberlandesgericht die Haftung der Aufsichtsratsmitglieder und stellt zunächst fest, dass den Aufsichtsrat **in der Krise erhöhte Pflichten** treffen. Weiter führt das Oberlandesgericht aus, dass sich die Haftung eines fakultativen Aufsichtsrats nach den aktienrechtlichen Vorschriften richtet und deren Anwendbarkeit regelmäßig auch nicht in der Satzung abbedungen werden kann.

Hinweis:

In der Praxis resultieren aus der Anwendung der aktienrechtlichen Maßstäbe also **erhebliche Haftungsrisiken** auch für ein fakultatives GmbH-Überwachungsorgan, welches auch ein Beirat mit aufsichtsratsähnlichen Befugnissen sein kann. Aus dessen Sicht ist anzuraten, in der Satzung der GmbH ausdrücklich zu regeln, dass seine Aufgaben selbst in der Krise auf die Prüfung und Erörterung der Berichte der Geschäftsführung und des Jahresabschlusses beschränkt sind. Eine solche satzungsmäßige Eingrenzung der Haftung ist allerdings rechtlich nicht einfach umzusetzen und bedarf in jedem Fall einer sorgfältigen Beratung. Im Urteilsfall kam erschwerend hinzu, dass sich aus den Protokollen über die Sitzungen des Aufsichtsrats ergab, dass dieser erheblich in die laufende Geschäftsführung eingegriffen hat. Insoweit sollte in der Praxis eine sorgfältige Trennung erfolgen.

Mit freundlichen Grüßen