

---

**Für alle Steuerpflichtigen**

---

- 1 Schweiz und Deutschland paraphieren Steuerabkommen
- 2 Aktuelle Steuergesetzesvorhaben
- 3 Erhebung des Solidaritätszuschlags verfassungsgemäß
- 4 Kosten eines Zivilprozesses können als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig sein
- 5 Nutzung von einkommensteuerlichen Verlusten nach dem Tod des Steuerpflichtigen
- 6 Steuerhinterziehung bei Nichterklärung der Einnahmen aus einer privaten Berufsunfähigkeits-Zusatzrente

---

**Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer**

---

- 7 Finanzverwaltung wendet günstige Rechtsprechung zur Abgrenzung von Sachlohn bei der Ausgabe von Gutscheinen an
- 8 ELENA-Verfahren wird eingestellt
- 9 Steuerliche Anerkennung von Umzugskosten - Anhebung der Pauschbeträge
- 10 Höherer pauschaler Kilometersatz bei Auswärtstätigkeiten?
- 11 Werbungskosten bei einem Sprachkurs im Ausland

---

**Für Unternehmer und Freiberufler**

---

- 12 Steuerlicher Abzug von betrieblichen Schuldzinsen kann eingeschränkt sein
- 13 Investitionsabzugsbetrag: Keine verbindliche Bestellung zum Nachweis der Investitionsabsicht
- 14 Auswirkungen bei Involvierung in ein Umsatzsteuer-Karussell
- 15 Nachweispflichten bei innergemeinschaftlichen Lieferungen
- 16 Ansammlung und Abzinsung von Rückstellungen für Deponie-Rekultivierung und Rückbauverpflichtungen
- 17 Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten bei einseitigem Mietgarantieverprechen
- 18 Zum Zeitpunkt der Berücksichtigung von hinterzogenen Mehrsteuern als Rückstellung
- 19 Zinszahlungen zwischen verbundenen Unternehmen unterliegen der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung
- 20 Umsatzsteuersatz für die Lieferung von Rapsöl
- 21 Steuersatz bei Partyservice - Gestaltungsmöglichkeiten
- 22 Portokosten als durchlaufender Posten
- 23 Verlustabzugsbeschränkung im Falle des Gesellschafterwechsels bei Kapitalgesellschaften möglicherweise verfassungswidrig
- 24 Steuerschuldumkehr bei Unklarheit darüber, ob der leistende Unternehmer im Inland ansässig ist

---

**Für Personengesellschaften**

---

- 25 Umsatzsteuerliche Organschaft setzt unmittelbare Beteiligung voraus
- 26 Einbringung zum Privatvermögen gehörender Wirtschaftsgüter in das betriebliche Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft
- 27 Keine Angemessenheitsprüfung einer Kaufpreisaufteilung bei Interessengegensatz zwischen Veräußerer und Erwerber

---

**Für Bezieher von Kapitaleinkünften**

---

- 28 Veräußerungsverluste bei GmbH-Beteiligungen vollständig verrechenbar?

---

**Für Hauseigentümer**

---

- 29 NRW erhöht die Grunderwerbsteuer ab 1.10.2011 auf 5 %
- 30 Schuldzinsen nach Veräußerung der Immobilie

---

**Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer**

---

- 31 Veräußerung wesentlicher Beteiligungen: Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach der rückwirkenden Absenkung der Beteiligungsgrenze des § 17 EStG
- 32 Vermögensverwaltende Kapitalgesellschaft: Keine Steuerbefreiung für Dividenden und Einkünfte aus der Veräußerung von in Bankdepots gehaltenen und im Umlaufvermögen erfassten Aktien
- 33 Vermögensverwaltende Kapitalgesellschaft mit nur einem Aktienpaket: Keine Steuerbefreiung des Veräußerungsgewinns
- 34 Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft als notwendiges Betriebsvermögen bei Einkünften aus selbständiger Tätigkeit
- 35 Die an eine Komplementär-GmbH gezahlte Haftungsvergütung unterliegt der Umsatzsteuer
- 36 Ausfallhaftung für die ausstehende Einlageverpflichtung der Mitgesellschafter
- 37 Tantieme des Gesellschafter-Geschäftsführers wird regelmäßig mit der Feststellung des Jahresabschlusses fällig
- 38 VGA: Angemessene Gesamtausstattung bei mehreren Gesellschafter-Geschäftsführern

---

## Für alle Steuerpflichtigen

---

### 1 Schweiz und Deutschland paraphieren Steuerabkommen

Unterhält eine in Deutschland ansässige Person in der Schweiz Konten oder Bankdepots und erzielt daraus Kapitaleinkünfte, so unterliegen diese nach den üblichen Regeln in Deutschland der Besteuerung. Auf Grund des in der Schweiz bestehenden Bankgeheimnisses wurden in der Vergangenheit diese Einkünfte allerdings oftmals nicht deklariert und dem deutschen Fiskus standen auch keine effektiven Kontrollmöglichkeiten zu.

Diesem aus Sicht der deutschen Finanzverwaltung bestehenden Missstand soll nun mit einem Abkommen zwischen beiden Staaten begegnet werden. Ein solches Steuerabkommen wurde am 10.8.2011 auf Fachebene ausgehandelt und paraphiert. Insbesondere ist vorgesehen, dass Personen mit Wohnsitz in Deutschland ihre bestehenden Bankbeziehungen in der Schweiz nachbesteuern können, indem sie entweder eine einmalige Steuerzahlung leisten oder ihre Konten offenlegen. Künftige Kapitalerträge und Kapitalgewinne deutscher Bankkunden in der Schweiz sollen einer Abgeltungsteuer unterliegen, deren Erlös die Schweiz an die deutschen Behörden überweist.

Der vollständige Text des Abkommens wird wie üblich erst nach der Unterzeichnung durch die beiden Regierungen veröffentlicht werden. Es ist aber bereits jetzt bekannt, dass das Abkommen folgende Punkte umfassen soll:

- **Abgeltungsteuer für die Zukunft:** Künftige Kapitalerträge und -gewinne sollen unmittelbar über eine Abgeltungsteuer erfasst werden. Der einheitliche Steuersatz wurde auf 26,375 % festgelegt. Dies entspricht dem in Deutschland geltenden Abgeltungsteuersatz (25 % Einkommensteuer zzgl. 5,5 % Solidaritätszuschlag). Mit dieser Quellensteuer ist die Besteuerungspflicht in Deutschland als Wohnsitzstaat erfüllt.
- Um zu verhindern, dass neues un versteuertes Geld in der Schweiz angelegt wird, wurde vereinbart, dass die deutschen Behörden im Sinne eines Sicherungsmechanismus in begrenztem Umfang **Auskunftsgesuche** stellen können, die den Namen des Kunden, jedoch nicht zwingend den Namen der Bank enthalten müssen.
- **Vergangenheitsbesteuerung:** Zur Nachbesteuerung bestehender Bankbeziehungen in der Schweiz soll Personen mit Wohnsitz in Deutschland einmalig die Möglichkeit gewährt werden, eine pauschal bemessene Steuer zu entrichten. Die Höhe dieser Steuerbelastung liegt zwischen 19 % und 34 % des Vermögensbestands und wird festgelegt auf Grund der Dauer der Kundenbeziehung sowie des Anfangs- und Endbetrages des Kapitalbestands. An Stelle einer solchen Zahlung sollen die Betroffenen die Möglichkeit haben, ihre Bankbeziehung in der Schweiz gegenüber den deutschen Behörden offenzulegen.

#### Hinweis:

Nach der Paraphierung erfolgt als nächster Schritt die Unterzeichnung durch die beiden Regierungen in den nächsten Wochen. Danach müssen die Gesetzgebungsorgane beider Länder dem Abkommen zustimmen. In der Schweiz untersteht das Abkommen voraussichtlich dem fakultativen Referendum. Das Abkommen soll **Anfang 2013 in Kraft treten**.

### 2 Aktuelle Steuergesetzesvorhaben

Sowohl das **Steuervereinfachungsgesetz 2011** als auch das **Gesetz zur steuerlichen Förderung von energetischen Sanierungsmaßnahmen an Wohngebäuden** sind am 8.7.2011 im Bundesrat gescheitert. Der Bundesrat hat beide Gesetze schlicht abgelehnt und nicht den Vermittlungsausschuss angerufen. Es besteht noch die Möglichkeit, dass der Bundestag den Vermittlungsausschuss anruft, um einen Kompromiss zu finden. Sollten die Gesetzesvorhaben weiter verfolgt werden, können beide Gesetze jedenfalls frühestens im Herbst verabschiedet werden.

**Hinweis:**

Sind derzeit energetische Sanierungsmaßnahmen geplant, so sollte überlegt werden, ob diese nicht zunächst noch aufgeschoben werden, bis abzusehen ist, ob eine steuerliche Förderung doch noch kommt und wie diese ausgestaltet sein wird.

**3 Erhebung des Solidaritätszuschlags verfassungsgemäß**

Mit zwei am 21.7.2011 verkündeten Urteilen (Aktenzeichen II R 50/09 und II R 52/10) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass der Solidaritätszuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuer zumindest bis 2007 verfassungsmäßig war. Auch nach einer Laufzeit von 13 Jahren diene er noch zur Deckung des besonderen Finanzbedarfs des Bundes aus der Wiederherstellung der deutschen Einheit. Zu einem dauerhaften Instrument der Steuerverteilung dürfe er allerdings nach Ansicht des Gerichts nicht werden. In den beiden Streitfällen hatten eine Rechtsanwältin und eine GmbH gegen den Solidaritätszuschlag für 2005 bzw. 2007 geklagt und geltend gemacht, er sei von Anfang an verfassungswidrig gewesen, mindestens aber durch Zeitablauf verfassungswidrig geworden.

**Hinweis:**

Möglicherweise wird gegen diese Entscheidungen Verfassungsbeschwerde beim Bundesverfassungsgericht eingelegt, so dass noch ungewiss ist, ob eine endgültige Klärung besteht. Auch hat der BFH zumindest explizit keine Aussage zur Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags in den Folgejahren getroffen.

**4 Kosten eines Zivilprozesses können als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig sein**

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 12.5.2011 (Aktenzeichen VI R 42/10) **abweichend von seiner bisherigen Rechtsprechung** entschieden, dass Kosten für einen Zivilprozess als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig sein können. Im Urteilsfall stritt die Klägerin mit einer Versicherungsgesellschaft über die Zahlung von Krankentagegeld. Die Prozesskosten machte sie als außergewöhnliche Belastung geltend.

Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs setzt die Abzugsfähigkeit der Prozesskosten als außergewöhnliche Belastungen allerdings voraus, dass

- die beabsichtigte Rechtsverfolgung oder -verteidigung **hinreichende Erfolgsaussichten** bietet und nicht mutwillig erscheint und
- die Kosten notwendig sind und einen **angemessenen Betrag nicht überschreiten**; etwaige Leistungen aus einer Rechtsschutzversicherung sind mildernd zu berücksichtigen.

**Hinweis:**

Ein Rechtsprozess hat in diesem Sinne dann hinreichende Erfolgsaussichten, wenn eine summarische Prüfung des mit der beabsichtigten Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung vorgetragenen Sachverhalts ergibt, dass der Erfolg mindestens ebenso wahrscheinlich sei wie der Misserfolg.

**5 Nutzung von einkommensteuerlichen Verlusten nach dem Tod des Steuerpflichtigen**

Mit dem Beschluss vom 17.12.2007 (Aktenzeichen GrS 2/04) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass der Erbe einen vom Erblasser nicht ausgenutzten einkommensteuerlichen Verlustabzug nicht bei seiner eigenen Veranlagung zur Einkommensteuer geltend machen kann. Das Finanzministerium Schleswig-Holstein hat sich nun mit Erlass vom 23.3.2011 (Aktenzeichen VI 203-S 2225-033) unter anderem zu Einzelfragen des **Verlustausgleichs bei Ehegatten** geäußert. Hervorzuheben sind folgende Fälle:

- Bei der **Veranlagung von Ehegatten** ist ein Verlustabzug in bestimmten Fällen möglich: Ist der überlebende Ehegatte Erbe und werden die Ehegatten für das Todesjahr zusammen zur Einkommensteuer veranlagt, so können die Verluste des verstorbenen Ehegatten mit positiven Einkünften des überlebenden Ehegatten ausgeglichen werden. Werden die Ehegatten für das Todesjahr zusammen veranlagt und erfolgt für das Vorjahr ebenfalls eine Zusammenveranlagung, ist ein Rücktrag des nicht ausgeglichenen Verlustes des Erblassers in das Vorjahr

möglich. Werden die Ehegatten im Todesjahr getrennt veranlagt, was aber eher selten vorteilhaft ist, ist eine Verlustverrechnung zwischen den Ehegatten – bereits auf Grund der Veranlagungsform – ausgeschlossen.

- Bestehen bei einer Beteiligung als beschränkt haftender **Gesellschafter an einer Personengesellschaft** noch verrechenbare Verluste (insbesondere, wenn in den Vorjahren der Verlustanteil höher war als das Kapitalkonto), so bleiben diese Verluste vom Erbfall unberührt. Sie können also von dem Erben des Anteils an der Personengesellschaft in zukünftigen Jahren mit Gewinnen aus dieser Beteiligung verrechnet werden.
- Auch **Verluste aus Spekulationsgeschäften**, welche mit bestimmten Kapitaleinkünften verrechnet werden können, gehen mit dem Tod des Steuerpflichtigen unter. Dies gilt allerdings nur insoweit, als diese Verluste bis zum Todeszeitpunkt entstanden sind.

**Hinweis:**

Da im Fall der Zusammenveranlagung im Todesjahr noch ein Ausgleich von Verlusten mit Einkünften des überlebenden Ehegatten möglich ist, sollte in diesem Jahr eine möglichst vollständige Verlustnutzung angestrebt werden. Insoweit können im Einzelfall Gestaltungen sinnvoll sein, welche unter Hinzuziehung steuerlicher Beratung zu ermitteln sind.

## 6 Steuerhinterziehung bei Nichterklärung der Einnahmen aus einer privaten Berufsunfähigkeits-Zusatzrente

Immer wieder wird deutlich, dass der Tatbestand der vorsätzlichen Steuerhinterziehung in der Praxis viel öfter verwirklicht wird, als dies Steuerpflichtige oftmals annehmen. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs und des Bundesfinanzhofs reicht letztlich die Feststellung des Finanzgerichts oder des Strafgerichts aus, dass der Steuerpflichtige einen Verstoß gegen die Gesetzesbestimmungen des Steuerrechts durch sein Verhalten (Tun oder Unterlassen) für möglich hält und diesen Umstand „billigt“ oder zumindest „in Kauf nimmt“.

So hat das Finanzgericht Berlin-Brandenburg mit rechtskräftigem Urteil vom 10.3.2011 (Aktenzeichen 9 K 9370/07) entschieden, dass ein Steuerpflichtiger, der den Bezug einer privaten Berufsunfähigkeits-Zusatzrente in Höhe von monatlich über 1 200 € in der von ihm selbst ausgefüllten Anlage KSO zur Einkommensteuererklärung 1995 (damalige Anlage zur Erklärung der Einkünfte aus Kapitalvermögen und sonstiger Einkünfte) nicht angibt, eine vorsätzliche Steuerhinterziehung begehen kann.

Das Finanzgericht stellt zwar heraus, dass eine Steuerhinterziehung nur bei Vorsatz vorliegen kann. Allerdings reicht juristisch schon ein sog. „Eventualvorsatz“ aus. Der ist bereits dann gegeben, „wenn der Steuerpflichtige sich über die Steuerrechtsslage im Unklaren ist und es ihm möglich erscheint, dass seine Erklärung bei zutreffender Anwendung des Steuerrechts unrichtig oder unvollständig ist, und er diese mögliche Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Steuererklärung billigend in Kauf nimmt“. Insoweit war es im Entscheidungsfall für das Finanzgericht von entscheidender Bedeutung, dass auf der Rückseite der amtlichen Anlage KSO zur Einkommenssteuererklärung 1995 in Zeile 31 ausdrücklich nach Einkünften des Ehemanns oder der Ehefrau aus Berufsunfähigkeitsrenten gefragt wird und nach Zeile 35 Renten aus Versicherungsverträgen auch anzugeben sind. Auch ist in den amtlichen Hinweisen zum Ausfüllen der Einkommenssteuererklärung eindeutig darauf hingewiesen, dass auch Berufs- oder Erwerbsunfähigkeitsrenten zu deklarieren sind.

**Hinweis:**

Selbst dann, wenn die begangene Steuerhinterziehung strafrechtlich nicht verfolgt wird, führt die Verwirklichung dieses Tatbestands dazu, dass die **Änderungsmöglichkeit** für bereits ergangene Steuerbescheide sich **auf einen Zeitraum von zehn Jahren verlängert**. Insoweit können sich allein schon hohe Steuernachzahlungen ergeben.

---

## Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

---

### 7 Finanzverwaltung wendet günstige Rechtsprechung zur Abgrenzung von Sachlohn bei der Ausgabe von Gutscheinen an

Der Bundesfinanzhof hat mit drei Grundsatzurteilen vom 11.11.2010 (Aktenzeichen VI R 21/09, VI R 27/09 und VI R 41/10), in denen es um die **Besteuerung von Tankkarten, Tankgutscheinen und Geschenkgutscheinen** ging, zur Unterscheidung von Bar- und Sachlohn und in diesem Zusammenhang zur Anwendung der monatlichen Sachbezugsfreigrenze von 44 € Stellung genommen. In den vom Bundesfinanzhof entschiedenen Streitfällen ging es um folgende Sachverhalte:

- Der Arbeitgeber hatte seinen Arbeitnehmern das Recht eingeräumt, auf seine Kosten gegen Vorlage einer Tankkarte bei einer bestimmten Tankstelle bis zu einem Höchstbetrag von 44 € monatlich zu tanken,
- die Arbeitnehmer hatten von ihrem Arbeitgeber anlässlich ihres Geburtstags Geschenkgutscheine einer großen Einzelhandelskette über 20 € erhalten,
- die Arbeitnehmer durften mit vom Arbeitgeber ausgestellten Tankgutscheinen bei einer Tankstelle ihrer Wahl 30 l Treibstoff tanken und sich die Kosten dafür von ihrem Arbeitgeber erstatten lassen.

Die Unterscheidung zwischen Barlohn und Sachlohn ist deshalb von großer Wichtigkeit, weil Sachlohn bis zu einer Grenze von 44 € im Monat (alle Sachzuwendungen zusammengerechnet) steuer- und sozialversicherungsfrei gewährt werden kann. Ob nun Barlohn oder steuerbegünstigte Sachbezüge vorliegen, ist nach Auffassung des Bundesfinanzhofs allein danach zu beurteilen, welche Leistung der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber auf Grundlage seines Arbeitsvertrags beanspruchen kann. Demgegenüber komme es nicht darauf an, auf welche Art und Weise der Arbeitgeber den Anspruch erfüllt und seinem Arbeitnehmer den zugesagten Vorteil verschafft. Auch ist unerheblich, ob der Arbeitgeber zur Erfüllung dieses Anspruchs selbst tätig werde oder dem Arbeitnehmer gestatte, auf seine Kosten die Sachen bei einem Dritten zu erwerben. Deshalb lägen Sachbezüge auch dann vor, wenn der Arbeitgeber seine Zahlung an den Arbeitnehmer mit der Auflage verbinde, den empfangenen Geldbetrag nur in einer bestimmten Weise zu verwenden.

#### Hinweis:

Hat allerdings der Arbeitnehmer Anspruch darauf, dass sein Arbeitgeber ihm an Stelle der Sache den Barlohn in der Höhe des Werts des Sachbezugs ausbezahlt, so liegt auch dann kein Sachbezug, sondern Barlohn vor, wenn der Arbeitgeber den Sachbezug zuwendet. Diese Fälle sind also steuerlich nicht begünstigt.

Die Oberfinanzdirektion Münster hat nun mit Verfügung vom 17.5.2011 (Aktenzeichen S 2334 – 10 – St 22 – 31) mitgeteilt, dass diese günstige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs von der Finanzverwaltung allgemein angewendet wird. Soweit allerdings die Bewertung des Vorteils klar ist, weil z.B. eine nachträgliche Kostenerstattung erfolgt, ein betragsmäßig begrenzter Gutschein oder eine zweckgebundene Geldzuwendung gewährt wird, kommt der pauschale 4 %-Abschlag vom üblichen Endpreis nicht zur Anwendung.

### 8 ELENA-Verfahren wird eingestellt

Alle Arbeitgeber sind seit dem 1.1.2010 verpflichtet, die Einkommensdaten ihrer Beschäftigten an eine zentrale Speicherstelle zu melden. Dieses Datenerfassungs- und Datenvernetzungsprojekt heißt ELENA (Elektronischer Entgeltnachweis). Der Aufbau dieses umfassenden Registers wurde von Datenschützern heftig kritisiert.

Das Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie und das Bundesministerium für Arbeit und Soziales haben nun am 18.7.2011 gemeinsam die **Einstellung des ELENA-Verfahrens** verkündet: Beide Ministerien hätten sich demnach „nach eingehender Überprüfung“ darauf verständigt, das ELENA-Verfahren schnellstmöglich einzustellen. Grund sei die fehlende Verbreitung der qualifizierten elektronischen Signatur. Umfassende Untersuchungen hätten aber jetzt

gezeigt, dass sich dieser Sicherheitsstandard, der für das ELENA-Verfahren datenschutzrechtlich zwingend geboten sei, trotz aller Bemühungen in absehbarer Zeit nicht flächendeckend verbreiten werde – davon aber hänge der Erfolg des Verfahrens ab.

Die bisher gespeicherten Daten sollen unverzüglich gelöscht und die Arbeitgeber von den bestehenden elektronischen Meldepflichten entlastet werden. Das Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie will in Kürze einen entsprechenden Gesetzentwurf vorlegen.

**Hinweis:**

Bis zu einer gesetzlichen Änderung bestehen die bisherigen Meldepflichten allerdings fort.

## 9 Steuerliche Anerkennung von Umzugskosten – Anhebung der Pauschbeträge

Kosten, die einem Arbeitnehmer durch einen beruflich veranlassten Wohnungswechsel entstehen, sind als Werbungskosten steuerlich abzugsfähig. Alternativ kann der Arbeitgeber entsprechende Beträge steuerfrei ersetzen, was dann einen Werbungskostenabzug jedoch ausschließt.

Als Werbungskosten werden ohne weitere Nachweise Kosten bis zur Höhe der Beträge anerkannt, die nach dem Bundesumzugsgesetz höchstens gezahlt werden können. Diese Beträge werden nun ab dem 1.8.2011 wie folgt festgesetzt:

Der Höchstbetrag, der für die Anerkennung **umzugsbedingter Unterrichtskosten** für ein Kind nach § 9 Abs.2 BUKG maßgebend ist, beträgt bei Beendigung des Umzugs ab 1.8.2011: 1 617 €.

Der **Pauschbetrag für sonstige Umzugsauslagen** beträgt

- für Verheiratete bei Beendigung des Umzugs ab 1.8.2011: 1 283 €,
- für Ledige bei Beendigung des Umzugs ab 1.8.2011: 648 €,
- für jede in § 6 Abs. 3 Satz 2 und 3 BUKG bezeichnete weitere Person mit Ausnahme des Ehegatten zum 1.8.2011 weitere 283 €.

## 10 Höherer pauschaler Kilometersatz bei Auswärtstätigkeiten?

Beim Bundesverfassungsgericht ist eine Verfassungsbeschwerde (Aktenzeichen 2 BvR 1008/11) zur **Höhe des pauschalen Kilometersatzes bei Dienstreisen** mit dem eigenen Pkw anhängig. Derzeit können ohne weiteren Nachweis pauschal 0,30 € je gefahrenem Kilometer angesetzt werden. Die Oberfinanzdirektion Münster weist mit Kurzinformation vom 20.7.2011 darauf hin, dass Einsprüche, die sich auf das Verfahren vor dem Bundesverfassungsgericht beziehen, ruhen.

Keine Verfahrensrufe gelte jedoch in Fällen, in denen ein höherer Ansatz der Entfernungspauschale für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte begehrt wird.

**Hinweis:**

Soweit umfangreiche Fahrtätigkeiten vorliegen, sollten die Bescheide verfahrensrechtlich offengehalten werden, um von einer möglicherweise günstigen Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts profitieren zu können.

## 11 Werbungskosten bei einem Sprachkurs im Ausland

Werden Bildungsaufwendungen als Werbungskosten geltend gemacht, so stößt dies bei der Finanzverwaltung oftmals auf Widerstand, da eine Nähe zu den steuerlich nicht abzugsfähigen Kosten der privaten Lebensführung besteht. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs gehören aber auch Bildungsaufwendungen zu den Werbungskosten, sofern sie beruflich veranlasst sind. Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen objektiv mit dem Beruf zusammenhängen und subjektiv zu dessen Förderung getätigt werden.

Dass insoweit die Hürde nicht allzu hoch ist, bestätigt das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 24.2.2011 (Aktenzeichen VI R 12/10). Streitig war, ob Aufwendungen eines Bundeswehroffiziers für einen **Englischsprachkurs in Südafrika** einkommensteuerlich als Werbungskosten zu be-

rücksichtigen sind. Der Kläger war im streitigen Veranlagungszeitraum 2000 bei der Bundeswehr als Zugführeroffizier tätig und studierte zugleich an der Hochschule der Bundeswehr Wirtschafts- und Organisationswissenschaften. Er hat den Studiengang als Diplom-Kaufmann abgeschlossen. Nach Ablauf seiner Dienstzeit im Juni 2003 ist er aus dem Dienst der Bundeswehr ausgeschieden und seitdem als Sicherheitsberater selbständig tätig. In der Zeit vom 14.8. bis 8.9.2000 nahm der Kläger an einem Englischsprachkurs in Südafrika teil. Hierfür machte er mit seiner Einkommensteuererklärung erfolglos Aufwendungen in Höhe von 7 844 DM als Werbungskosten geltend.

Der Bundesfinanzhof bejahte im Grundsatz den Werbungskostenabzug. Er stellte heraus, dass auch ein auswärtiger Sprachkurs, in dem nur Grundkenntnisse bzw. allgemeine Kenntnisse in einer Fremdsprache vermittelt werden, beruflich veranlasst sein kann. Sind in dem Kurs vermittelte Kenntnisse für die berufliche Tätigkeit ausreichend, kann der Kurs beruflich veranlasst sein und deshalb die Kursgebühr als Werbungskosten abgezogen werden.

Allerdings waren die **Reisekosten in einen beruflich veranlassten und in einen privat veranlassten Teil aufzuteilen**, da nach Ansicht des Bundesfinanzhofs die Wahl, einen Sprachkurs auswärts zu besuchen, regelmäßig privat mitveranlasst ist. Diese Aufteilung kann grundsätzlich nach zeitlichen Anteilen erfolgen. Je nach Einzelfall kann aber auch ein anderer Aufteilungsmaßstab sinnvoll sein. Bedenken, sämtliche mit der Reise verbundenen Kosten hälftig aufzuteilen, bestehen nicht, wenn keiner der Beteiligten einen anderen Aufteilungsmaßstab substantiiell vorträgt und nachweist.

**Hinweis:**

Dieses Urteil verdeutlicht, dass ein Werbungskostenabzug vergleichsweise leicht zu erreichen ist. In jedem Einzelfall sollte der berufliche Bezug aber möglichst umfassend dargelegt werden. Insoweit kann auch eine Bescheinigung des Arbeitgebers sinnvoll sein. Im Hinblick auf einen beruflich veranlassten Teil der Aufwendungen sollte der Reiseverlauf dokumentiert werden.

---

## Für Unternehmer und Freiberufler

---

### 12 Steuerlicher Abzug von betrieblichen Schuldzinsen kann eingeschränkt sein

Fallen im betrieblichen Bereich, z.B. für ein Bankdarlehen oder auch für Sollsalden eines Kontokorrentkontos, Schuldzinsen an, so sind diese im Grundsatz als Betriebsausgaben steuerlich abzugsfähig. Es bestehen aber wichtige Ausnahmen, nach denen solche Schuldzinsen u.U. steuerlich vom Abzug ausgenommen sind. Insoweit gibt das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 3.3.2011 (Aktenzeichen IV R 53/07) ein gutes Beispiel, in dem der Schuldzinsenabzug nur eingeschränkt möglich ist. Im Urteilsfall hatte ein Gesellschafter vom betrieblichen Girokonto einen Betrag i.H.v. 260 000 DM entnommen. Das Konto wies zu diesem Zeitpunkt einen Sollsaldo aus. Kurze Zeit später gingen auf diesem betrieblichen Konto Pachteinnahmen i.H.v. 74 550 DM ein.

Hierzu stellt der Bundesfinanzhof fest, dass diese **Entnahme von einem sich bereits im Soll befindlichen betrieblichen Konto** stets in voller Höhe zu privaten Schulden führt und insoweit anfallende Schuldzinsen steuerlich nicht abzugsfähig sind. Andererseits vermindern die der Entnahme folgenden Einnahmen auf dem betrieblichen Bankkonto vorrangig diese private Schuld, so dass sich damit auch die steuerlich nicht abzugsfähigen Schuldzinsen vermindern.

Darüber hinaus ist der betriebliche Schuldzinsenabzug gesetzlich dann eingeschränkt, soweit der Saldo aus Entnahmen und Einlagen den Gewinn übersteigt und mithin sogenannte **Überentnahmen** vorliegen. Insoweit ist allerdings eine Fortschreibung der angesprochenen Werte seit Einführung dieser Regelung zum 1.1.1999 erforderlich.

**Hinweis:**

Immer dann, wenn Entnahmen erfolgen und das betriebliche Konto bereits einen Sollsaldo ausweist oder wenn die Entnahmen die Einlagen übersteigen, sollte steuerlicher Rat eingeholt werden, um die steuerlichen Folgen zu ermitteln und deren negative Auswirkungen ggf. durch Gestaltungen zu vermeiden.

**13 Investitionsabzugsbetrag: Keine verbindliche Bestellung zum Nachweis der Investitionsabsicht**

Bei kleineren und mittleren Unternehmen werden Investitionen steuerlich durch den Investitionsabzugsbetrag gefördert. Im Ergebnis kann mit diesem Instrument Abschreibungsaufwand steuerlich vorgezogen werden. Bei Neugründungen verlangt die Finanzverwaltung allerdings für die Bildung eines Investitionsabzugsbetrags im Jahr vor der Gründung des Betriebs, dass zwingend eine **verbindliche Bestellung des Investitionsguts** vorliegen muss. So das Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 8.5.2009 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2139 – b/07/10002).

Diese Sichtweise wird von der Rechtsprechung der Finanzgerichte abgelehnt. So hat das Finanzgericht Niedersachsen mit Urteil vom 3.5.2011 (Aktenzeichen 13 K 12121/10) bestätigt, dass auch bei neu gegründeten Betrieben zur Konkretisierung der voraussichtlichen Investition keine verbindliche Bestellung notwendig ist. Im Urteilsfall ging es um die Errichtung einer Fotovoltaikanlage. In 2007 wurde ein Investitionsabzugsbetrag geltend gemacht, wobei allerdings noch keine verbindliche Bestellung der Anlage, sondern nur verschiedene Angebote von Solarfirmen vorlagen. Das Finanzgericht sah die Investitionsentscheidung dennoch als hinreichend konkretisiert und die erforderliche Investitionsabsicht in ausreichender Weise als nachgewiesen. Die Rechtsprechung zur früheren Ansparabschreibung könne nicht auf das nun geltende Recht übertragen werden.

**Hinweis:**

Da die Finanzverwaltung dies bislang noch anders sieht, sollte nach Möglichkeit im Jahr der Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags bereits eine Bestellung vorliegen. Sollte die Bestellung noch nicht getätigt sein, kann dennoch mit Hinweis auf diese Rechtsprechung ein Investitionsabzugsbetrag beantragt werden. Allerdings ist diese Frage bislang noch nicht vom Bundesfinanzhof geklärt, so dass keine Rechtssicherheit besteht.

**14 Auswirkungen bei Involvierung in ein Umsatzsteuer-Karussell**

Das derzeitige Umsatzsteuersystem ist sehr anfällig für Steuerhinterziehungsdelikte, da bei Leistungen zwischen Unternehmern die Umsatzsteuer für die Leistung und die Vorsteuer für den Leistungsbezug durch unterschiedliche Unternehmer gezahlt bzw. geltend gemacht werden. Immer häufiger kommt es vor, dass Vorsteuern geltend gemacht werden, die entsprechende Umsatzsteuer aus der Leistung aber nicht an den Fiskus abgeführt wird. In vielen Bereichen wird diesem Missstand durch das sogenannte Reverse-Charge-Verfahren, also der Verlagerung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger begegnet. In diesen Fällen stellt der Leistende nur eine Nettorechnung aus und die Umsatzsteuer führt der Leistungsempfänger an den Fiskus ab, der unter den sonstigen Bedingungen den Vorsteuerabzug beantragen kann. Besondere Problematiken ergeben sich insoweit noch bei grenzüberschreitenden Lieferungen, da dann auch mehrere Länder betroffen sind.

Schwierigkeiten ergeben sich im derzeitigen System aber nicht nur für den Fiskus, sondern auch für den **Leistungsempfänger, wenn dieser unbemerkt in eine Umsatzsteuerhinterziehung hineingezogen wird**. Aktuell hatte der Bundesfinanzhof über einen solchen Fall zu urteilen. Bei der Klägerin wurde sowohl der Vorsteuerabzug aus dem Erwerb von Handys als auch die Steuerbefreiung nach § 6a UStG für die Weiterlieferung nach Italien und Österreich versagt, weil die Klägerin in das festgestellte „Umsatzsteuer-Karussell“ involviert war. Der Bundesfinanzhof hat in seinem Urteil vom 17.2.2011 (Aktenzeichen V R 30/10) grundsätzlich die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs übernommen, derzufolge die Mitwirkung an der Hinterziehung der Erwerbsteuer in einem anderen Mitgliedstaat durch **Verschleierung der Identität des Abnehmers** die Versagung der Steuerbefreiung nach § 6a UStG rechtfertigt.

Allerdings ist nach Ansicht des Bundesfinanzhofs zur endgültigen Entscheidung des Falls noch zu klären, ob der Steuerpflichtige von der Hinterziehungsabsicht des Abnehmers im Bestimmungsmitgliedsland wusste oder ob er sogar aktiv daran beteiligt war.

Daneben betont der Bundesfinanzhof, dass die Versagung des Vorsteuerabzugs dann nicht gerechtfertigt ist, falls der Unternehmer von dem „Umsatzsteuer-Karusell“ erst nach seinem Leistungsbezug erfahren hat.

Der Vorsteuerabzug ist in diesen Fällen ein besonderes Problem für den die Leistung empfangenden Unternehmer. Stellt sich bspw. im Nachhinein heraus, dass an dem angegebenen Unternehmenssitz gar kein Unternehmen betrieben wurde oder die Leistung tatsächlich von einer anderen Person erbracht wurde, so ist die ausgestellte Rechnung formal unzureichend und berechtigt nicht zum Vorsteuerabzug. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (Urteil vom 30.4.2009, Aktenzeichen V R 15/07) ist der **gute Glaube an die Erfüllung der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nicht geschützt**, so dass bei Fehlen einer Tatbestandsvoraussetzung für das Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung die geltend gemachten Vorsteuerbeträge auch nicht unter dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes abziehbar sind. Der Bundesfinanzhof lässt aber den **Vorsteuerabzug aus Billigkeitsgründen** zu, wenn die materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug wegen unzutreffender Rechnungsangaben nicht vorliegen. Hierfür ist Voraussetzung, dass der den Vorsteuerabzug begehrende Unternehmer gutgläubig war und alle Maßnahmen ergriffen hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sich von der Richtigkeit der Angaben in der Rechnung zu überzeugen und seine Beteiligung an einem Betrug ausgeschlossen ist. Dies bestätigt nun auch die Oberfinanzdirektion Niedersachsen in der Verfügung vom 30.5.2011 (Aktenzeichen S 7300 – 628 – St 173).

#### Hinweis:

Eine solche Billigkeitsmaßnahme wird nur auf Antrag gewährt. Dieser Antrag ist ausführlich zu begründen. Die Oberfinanzdirektion Niedersachsen betont allerdings auch, dass eine Billigkeitsmaßnahme in manchen Fällen ausgeschlossen ist. Insoweit ist steuerlicher Rat erforderlich.

## 15 Nachweispflichten bei innergemeinschaftlichen Lieferungen

Inneregemeinschaftliche Lieferungen sind von der Umsatzsteuer befreit. Allerdings müssen dafür **umfassende Nachweise** erbracht werden. Die Finanzverwaltung stellt an diese Nachweise sehr hohe Anforderungen. Allerdings zeigt sich auch immer wieder, dass die Forderungen der Finanzverwaltung nicht in Gänze einer richterlichen Überprüfung standhalten. So hat jüngst der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 17.2.2011 (Aktenzeichen V R 28/10) die Anforderungen an einen **CMR-Frachtbrief** als Versendungsbeleg bei einer innergemeinschaftlichen Lieferung beanstandet. Nach der Entscheidung des Bundesfinanzhofs ist der Frachtbrief auch dann ein ausreichender Versendungsbeleg, wenn er nicht vom Auftraggeber des Frachtführers unterzeichnet ist.

## 16 Ansammlung und Abzinsung von Rückstellungen für Deponie-Rekultivierung und Rückbauverpflichtungen

Rückbauverpflichtungen werden oft in Miet- oder Pachtverträgen o.Ä. vereinbart. Für eine solche zukünftige Verpflichtung ist durch die Bildung einer Rückstellung Vorsorge zu treffen. Zu Fragen, die sich in diesem Kontext ergeben, hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 5.5.2011 (Aktenzeichen IV R 32/07) grundsätzliche Antworten gegeben.

Es ging um eine GmbH, die seit 1979 bis voraussichtlich 2015 eine Deponie bewirtschaftet. Auf der Deponie wird Asche der GmbH verfüllt. Zum Betriebsgelände gehören ein Hafen sowie ein Bandkanal. Ein Teil des Hafens sowie das Gelände, auf dem sich der Bandkanal befindet, stehen im Eigentum der Bundesrepublik Deutschland. Hafen und Bandkanal sind bei Einstellung des Betriebs zurückzubauen. Bei der GmbH wurden in den Bilanzen der Wirtschaftsjahre, die dem Streitjahr (1999) vorausgingen, Rückstellungen für die Deponie-Rekultivierung, für die Rückbauverpflichtungen des Hafens und des Bandkanals gebildet. Die Klägerin sowie das Finanzamt gingen von einem Ansammlungszeitraum für diese Rückstellungen von 1996 bis 2015

aus. Im Rahmen einer Betriebsprüfung wurde nun aber eine Abzinsung der Rückstellung gefordert.

Der Bundesfinanzhof hat das steuerrechtliche **Abzinsungsgebot mit einem festen Zinssatz von 5,5 %** bestätigt. Es stehe der Abzinsung nicht entgegen, dass die Sachleistungsverpflichtungen nach dem Stichtagsprinzip ohne Berücksichtigung künftiger Preissteigerungen zu bewerten sind. Weiterhin hat das Gericht entschieden, dass Rückstellungen für Rückbauverpflichtungen zeitanteilig in gleichen Raten, Rückstellungen für Deponie-Rekultivierung jedoch nach der tatsächlichen Inanspruchnahme anzusammeln sind.

**Hinweis:**

Die steuerliche Abzinsung trifft eine ganze Reihe von Rückstellungen und ist bei der Bilanzierung zu beachten. Zu beachten ist, dass seit Inkrafttreten des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (**BilMoG**) ein generelles Abzinsungsgebot auch in der **Handelsbilanz** gilt. In der Handelsbilanz ist die Abzinsung allerdings mit einem laufzeitäquivalenten Zinssatz vorzunehmen, welcher betragsmäßig festgelegt ist. Die maßgeblichen Zinssätze werden von der Deutschen Bundesbank veröffentlicht. Handelsrechtlich steht dem Abzinsungsgebot allerdings gegenüber, dass die Rückstellung mit dem **voraussichtlichen** Erfüllungsbetrag anzusetzen ist, also voraussichtliche Preis- und Kostensteigerungen zu berücksichtigen sind.

## 17 Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten bei einseitigem Mietgarantieversprechen

Im Urteilsfall gewährte der Verkäufer von Eigentumswohnungen den Käufern eine Mietgarantie für einen bestimmten Zeitraum. Da der Verkäufer aus dieser Garantie an die Käufer der Wohnungen Zahlungen leisten musste und auch weitere Inanspruchnahmen drohte, bildete er in der Handelsbilanz aufwandswirksam eine Rückstellung, welche auch steuerlich geltend gemacht wurde.

Das Finanzamt lehnte diese Rückstellungsbildung ab. Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg bestätigte dagegen mit Urteil vom 23.6.2010 (Aktenzeichen 7 K 9247/05 B) die Ansicht des Steuerpflichtigen. Es bestätigte, dass die Verpflichtungen zur Leistung von Zahlungen aus den gegebenen Mietgarantien bereits mit Abschluss der Kaufverträge über die Eigentumswohnungen entstanden waren und auch genügend Anhaltspunkte dafür vorlagen, dass eine Inanspruchnahme drohte.

Weiterhin sah das Finanzgericht im Streitfall keine Anhaltspunkte dafür, dass ein Teil des vereinbarten Kaufpreises für die Eigentumswohnung als für die Gewährung der Mietgarantie vereinbart zu gelten hat. Solche Anhaltspunkte ergaben sich nach Ansicht des Finanzgerichts insbesondere nicht aus der Tatsache, dass die Mietgarantien bei der Preisbildung durch den Verkäufer mit in die Kalkulation einbezogen waren. Diese Kalkulation wurde den Erwerbern der Wohnungen nicht offengelegt.

Bei der Bemessung der Höhe der Rückstellung waren die Verhältnisse jeder einzelnen Wohnung hinsichtlich Leerstand, Miethöhe, Anpassungsmöglichkeit usw. zu berücksichtigen. Dabei konnte der Steuerpflichtige auf Erfahrungen aus dem abgelaufenen Jahr zurückgreifen. Da die Mietgarantien über mehr als zwölf Monate bestanden, war die Rückstellung in der Steuerbilanz mit 5,5 % abzuzinsen.

## 18 Zum Zeitpunkt der Berücksichtigung von hinterzogenen Mehrsteuern als Rückstellung

Streitig war, in welchem Zeitpunkt **auf Grund einer Außenprüfung festgesetzte Mehrsteuern** als Rückstellung bilanziell berücksichtigt werden müssen. Im Urteilsfall lagen allerdings nicht „normale“ Mehrsteuern aus einer steuerlichen Außenprüfung vor, sondern Mehrsteuern infolge einer Steuerhinterziehung. In den geänderten Steuerveranlagungen wurden diese Mehrsteuern von der Finanzverwaltung erst in dem Jahr berücksichtigt, in dem diese vom Prüfer aufgedeckt wurden. Diese Sichtweise lehnte das Finanzgericht Nürnberg mit Urteil vom 16.6.2010 (Aktenzeichen 5 K 687/2009) aber ab. Nach diesem Urteil sind Rückstellungen für hinterzogene Mehrsteuern, die im Rahmen einer Außenprüfung ermittelt wurden, im jeweiligen Veranlagungszeitraum der Steuerhinterziehung zu bilden und nicht erst zu dem Zeitpunkt, in dem der Steuerpflichtige mit der Nachzahlung der Mehrsteuern durch konkrete Maßnahmen der Außenprüfung rechnen muss. Insoweit ergeben sich keine Unterschiede zu „üblichen Mehrsteu-

ern“. Sind die Mehrsteuern in der Prüferbilanz der jeweiligen Jahre nicht mindernd berücksichtigt, so müssen die Bilanzen grundsätzlich geändert werden.

**Hinweis:**

Dies zeigt, dass Prüferbilanzen, die die Finanzverwaltung im Rahmen von Betriebsprüfungen erstellt, sorgfältig auf ihre Richtigkeit hin geprüft werden sollten.

**19 Zinszahlungen zwischen verbundenen Unternehmen unterliegen der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung**

In Unternehmensgruppen können Zinsaufwendungen gewerbesteuerlich hoch belastet sein. Zu denken ist an den Fall, dass eine zentrale Unternehmung in der Gruppe, z.B. die Holdinggesellschaft, Fremddarlehen aufnimmt und diese verzinslich an andere Unternehmen in der Gruppe weitergibt. Dies führt dazu, dass die Zinsen sowohl bei der Holdinggesellschaft als auch bei der Gesellschaft, an die die Mittel weitergeleitet werden, als gewerbesteuerliche Hinzurechnungen erfasst werden und damit im Ergebnis die gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage nur teilweise mindern.

Dass diese mehrfache gewerbesteuerliche Hinzurechnung in einer Unternehmensgruppe rech- tens ist, hat nun der Europäische Gerichtshof mit Urteil vom 21.7.2011 (Rechtssache C-397/09 – Scheuten Solar Technology GmbH) entschieden.

**Hinweis:**

In diesen Fällen muss eine mehrfache Gewerbesteuerbelastung ggf. dadurch vermieden werden, dass die Fremddarlehen unmittelbar von der Gesellschaft aufgenommen werden, die die Mittel letztlich benötigt.

**20 Umsatzsteuersatz für die Lieferung von Rapsöl**

Die Lieferung von Rapsöl (auch raffiniertes Rapsöl) unterliegt dem ermäßigten Steuersatz von 7 %, wenn es im Zeitpunkt der Lieferung (z.B. durch eine Ölmühle) für die menschliche Ernährung geeignet ist. Auf die tatsächliche Verwendung des Rapsöls durch den Erwerber (z.B. als Kraftstoff) kommt es nicht an. Ist Rapsöl im Zeitpunkt der Lieferung (z.B. durch eine Mineralöl- handelsfirma an eine Tankstelle) dagegen für die menschliche Ernährung nicht (mehr) geeignet (z.B. infolge der Lagerung oder des Transports in verunreinigten Behältern/Tanks), unterliegt die Lieferung dem Regelsteuersatz von 19 %. Allein die fehlende lebensmittelrechtliche Zulassung eines Transport- oder Lagerbehälters bzw. einer Abgabeeinrichtung (Zapfsäule) führt nicht zur Ungenießbarkeit im Sinne des Zolltarifs. Dies stellt die Oberfinanzdirektion Karlsruhe in der Ver- fügung vom 5.4.2011 heraus.

**Hinweis:**

Insoweit ist es z.B. bei Autowerkstätten o.Ä., die ihren Kunden Rapsöl als Kraftstoff anbieten, wichtig, dass dieser in sauberen und speziell hierfür vorgehaltenen Tanks gelagert wird. Ansonsten droht eine merklich höhere Belastung mit Umsatzsteuer.

**21 Steuersatz bei Partyservice – Gestaltungsmöglichkeiten**

Die Lieferung von Lebensmitteln unterliegt dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 %. Dies gilt auch für einen Partyservice, selbst wenn die Speisen in Warmhaltebehältern geliefert werden. Der ermäßigte Steuersatz gilt allerdings dann nicht, wenn neben der Lieferung der Speisen auch andere Leistungen angeboten werden, wie z.B. die Bereitstellung und Reinigung von Geschirr und Besteck.

Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz hat mit rechtskräftigem Urteil vom 12.5.2011 (Aktenzeichen 6 K 1649/09) aber folgende „Gestaltung“ anerkannt: Die Speisen wurden zum ermäßigten Steu- ersatz von einer Metzgerei geliefert. Geschirr und Besteck konnten die Kunden auf Grund be- sonderer Vereinbarung in der benachbarten Gaststätte der Ehefrau des Inhabers der Metzgerei mieten. Das Finanzgericht hat keine zusammengefasste Betrachtung vorgenommen, da keine Qualifikation der Unternehmereigenschaft bei dem Gesamtkonzept „Partyservice-Metzgerei“ möglich war. Anerkannt wurde vielmehr der ermäßigte Steuersatz für die Lieferung der Speisen.

Von Bedeutung ist allerdings gewesen, dass mit der Speisenerlieferung keine weiteren Leistungen verbunden waren, wie bspw. die Dekoration oder Ausgabe der Speisen.

**Hinweis:**

Dieses Urteil zeigt, dass durchaus Gestaltungsmöglichkeiten bestehen. In der Praxis müssen derartige Konstellationen z.B. mit ausdrücklichen Hinweisen hinsichtlich der anderweitigen Gestellung von sonstigen Leistungen und die getrennte Rechnungsstellung sauber gestaltet werden. Dies sollte regelmäßig nur unter Zuhilfenahme von steuerlichem Rat geschehen.

## 22 Portokosten als durchlaufender Posten

Bei Werbeagenturen, Lettershops usw., die die Versendung von Briefen, Prospekten, Paketen u.Ä. für ihre Kunden übernehmen, stellt sich die Frage, ob weiterberechnete Portokosten als durchlaufende Posten behandelt werden können, oder ob sie als Teil des Entgelts für die Leistung der Agentur anzusehen sind. Diese Frage ist wichtig für die richtige umsatzsteuerliche Behandlung.

Hierzu stellt die Oberfinanzdirektion Karlsruhe in der Verfügung vom 5.4.2011 (Aktenzeichen S 7200) heraus, dass eine Behandlung als durchlaufender Posten nur möglich ist, wenn der Kunde mit der Deutschen Post AG in Rechtsbeziehungen tritt. Nach den allgemeinen Geschäftsbedingungen der Deutschen Post bestehen Rechtsbeziehungen zwischen der Deutschen Post AG und dem auf dem Brief genannten Absender. Insoweit ist nun von Bedeutung, wie z.B. die Agentur die Briefe kennzeichnet. Versenden z.B. Agenturen Briefe für einen Auftraggeber und ist dieser auf dem Brief als Absender genannt, handelt es sich bei den Portokosten um durchlaufende Posten, sofern die Agentur die Portokosten (Briefmarken) verauslagt hat.

Auch in den Fällen, in denen sich z.B. eine Agentur bei der Post AG als Großkunde anmeldet und ihre Briefe dort einliefert, erfolgt die Zahlung des Benutzungsentgelts im Namen und für Rechnung des Auftraggebers, sofern dieser bei der Einlieferung als Absender angegeben wird. Die Briefe erhalten dann den Vermerk „Gebühr bezahlt“. Bei der Einlieferung wird das Entgelt meist unbar entrichtet. Sollte z.B. ein von der Agentur hingegebener Scheck nicht eingelöst werden können, bleibt Schuldner des Entgelts der als Absender genannte Auftraggeber, da nur zwischen ihm und der Deutschen Post AG Rechtsbeziehungen bestehen. Bei den verauslagten Portogebühren handelt es sich daher um einen durchlaufenden Posten.

Eine Agentur kann auch ihren eigenen Freistempler für gewerbsmäßige Versendung von Kundenpost verwenden. Entgegen den Ausführungen in den AGB Brief National und AGB Brief International wird hierfür keine besondere Genehmigung erteilt. Ein durchlaufender Posten ist anzunehmen, wenn die Agentur

- bei Verwendung ihres Freistemplers in den Stempel das „Klischee“ des Kunden einsetzt oder
- auf andere Weise den Kunden als eigentlichen Absender kenntlich macht (z.B. Absenderaufkleber oder entsprechender Aufdruck auf dem Umschlag).

Legt die Agentur in derartigen Fällen in ihren Rechnungen die Vereinnahmung und Verauslagung in fremdem Namen und für fremde Rechnung nicht offen und berechnet für diese Beträge Umsatzsteuer, handelt es sich mangels Offenlegung nicht um einen durchlaufenden Posten.

**Hinweis:**

Erhalten Agenturen von der Deutschen Post AG Rabatte, liegt ein durchlaufender Posten nur vor, wenn die tatsächlich entrichteten Portokosten dem Kunden weiterberechnet werden. Werden dagegen dem Kunden die üblicherweise zu zahlenden Portokosten in Rechnung gestellt, liegt kein durchlaufender Posten vor, da betragsmäßig mehr weiterberechnet wird, als gegenüber der Deutschen Post AG geschuldet wird.

Seit dem 1.7.2010 hat sich die Rechtslage allerdings teilweise geändert. Umsatzsteuerbefreit sind seit diesem Zeitpunkt nur noch bestimmte Post-Universaldienstleistungen. Leistungen, die auf Grund individuell ausgehandelter Vereinbarungen erbracht werden, fallen nicht unter diese Steuerbefreiung, unabhängig von der Art der Sendung.

Handelt es sich nach den dargestellten Grundsätzen bei den von einer Agentur weiterberechneten Portokosten um einen durchlaufenden Posten, gilt dies auch für die auf das Porto entfallende Umsatzsteuer. Die Agentur muss die Portokosten in ihrer Rechnung als durchlaufenden Posten

darstellen und darf die auf das Porto entfallende Umsatzsteuer nicht gesondert ausweisen. Weist sie die Umsatzsteuer trotzdem gesondert aus, schuldet sie sie aus dem unberechtigten Steuerausweis.

Der Absender kann unter den sonstigen Voraussetzungen den Vorsteuerabzug aus den Portokosten vornehmen. Hierfür ist u.a. erforderlich, dass er im Besitz einer ordnungsgemäßen Rechnung ist. Diese Voraussetzung ist auch dann erfüllt, wenn der Absender nicht im Anschriftenfeld der vom Postdienstleistungsanbieter erteilten Rechnung genannt ist, sich sein Name und seine Anschrift aber aus dem übrigen Inhalt der Rechnung ergeben und in der Rechnung auch alle anderen erforderlichen Angaben enthalten sind.

**Hinweis:**

Legt die Agentur in ihren Rechnungen die Vereinnahmung und Verauslagung in fremdem Namen und für fremde Rechnung nicht offen und berechnet sie für diese Beträge Umsatzsteuer, handelt es sich mangels Offenlegung nicht um einen durchlaufenden Posten. Die Agentur kann die Vorsteuer aus den Portokosten nicht geltend machen, weil ihr Kunde (Absender) Empfänger der Leistungen des Postdienstleistungsanbieters bleibt. Nur wenn auf Grund einer individuellen Vereinbarung der Agentur (Einlieferer) mit dem Postdienstleistungsanbieter die Agentur – und nicht der Absender der Sendung – Vertragspartner des Postdienstleistungsanbieters wird, ist er der Empfänger der Leistungen des Postdienstleistungsanbieters. In diesem Fall kann die Agentur unter den allgemeinen Voraussetzungen den Vorsteuerabzug aus den Portokosten vornehmen.

**23 Verlustabzugsbeschränkung im Falle des Gesellschafterwechsels bei Kapitalgesellschaften möglicherweise verfassungswidrig**

Im Grundsatz werden Kapitalgesellschaften, insbesondere also die GmbH, selbständig der Besteuerung unterworfen und es erfolgt eine strikte Trennung zwischen Gesellschafts- und Gesellschafterebene. Dennoch hat der Gesetzgeber gesetzlich festgelegt, dass Verlustvorträge der Gesellschaft bei einem **Gesellschafterwechsel** ganz oder teilweise wegfallen. Dass diese Regelung umstritten ist, bestätigt nun auch der Beschluss des Finanzgerichts Hamburg vom 4.4.2011 (Aktenzeichen 2 K 33/10).

Das Finanzgericht holt mit diesem Beschluss eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts darüber ein, ob diese gesetzliche Regelung mit dem Grundgesetz insoweit vereinbar ist, dass bei einem schädlichen Beteiligungserwerb die bis dahin nicht genutzten Verluste nicht mehr abziehbar sind.

**Hinweis:**

Der Ausgang dieses Verfahrens ist ungewiss. Vergleichbare Fälle sollten aber verfahrensrechtlich offen gehalten werden, um von einer möglichen positiven Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts profitieren zu können.

**24 Steuerschuldumkehr bei Unklarheit darüber, ob der leistende Unternehmer im Inland ansässig ist**

Der Bundesfinanzhof stellt in dem Beschluss vom 1.6.2011 (Aktenzeichen XI B 104/10) heraus, dass die **Steuerschuldumkehr bei sonstigen Leistungen eines im EU-Ausland ansässigen Unternehmers** nicht in Betracht kommt, wenn sie tatsächlich von einer im Inland ansässigen Zweigniederlassung getätigt worden ist. Dann spielt es auch keine Rolle, ob der Leistungsempfänger Zweifel hinsichtlich der Ansässigkeit des Leistenden hatte oder hätte haben müssen. In diesen Fällen kann das Finanzamt also beim Leistungsempfänger nicht die Umsatzsteuer einfordern.

**Hinweis:**

In der Praxis ist aber auch die **Vereinfachungsregelung der Finanzverwaltung** zu beachten. Hat ein Leistungsempfänger für einen an ihn erbrachten Umsatz die Regeln zur Steuerschuldumkehr angewandt, obwohl die Voraussetzungen hierfür fraglich waren oder sich später herausstellt, dass die Voraussetzungen hierfür nicht vorgelegen haben, wird diese Handhabung beim Leistenden und beim Leistungsempfänger nicht beanstandet, wenn sich beide Vertragspartner über die Anwendung der Regeln zur Steuerschuldumkehr einig waren und der Umsatz vom Leistungsempfänger in zutreffender Höhe versteuert wird. Insoweit ist es ratsam, in Zweifelsfällen eine Verständigung zwischen Leistendem und Leistungsempfänger herbeizuführen, wie der Umsatz besteuert wird.

---

## Für Personengesellschaften

---

### 25 Umsatzsteuerliche Organschaft setzt unmittelbare Beteiligung voraus

Besteht eine **umsatzsteuerliche Organschaft**, so unterliegen die Umsätze zwischen Organträger und den Organgesellschaften nicht der Umsatzsteuer. Man spricht von sog. Innenumsätzen. Die umsatzsteuerliche Organschaft führt insoweit zu Arbeitserleichterungen, da bei den Rechnungen über die Innenumsätze keine Umsatzsteuer ausgewiesen und abgeführt und beim Empfänger dann kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden muss. Nur der Organträger muss Umsatzsteuer-Voranmeldungen und eine Umsatzsteuerjahreserklärung abgeben, in die dann aber Umsätze und Vorsteuern sowohl des Organträgers als auch der Organgesellschaft einbezogen werden.

#### Hinweis:

Die Voraussetzungen der umsatzsteuerlichen Organschaft sind nicht identisch mit denen bei der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer. Insbesondere braucht kein Ergebnisabführungsvertrag zwischen Organgesellschaft und Organträger zu bestehen.

Bislang wurde eine **finanzielle Eingliederung in eine Personengesellschaft** auch dann angenommen, wenn nicht diese selbst die Mehrheitsbeteiligung an der Organgesellschaft hält, sondern deren Gesellschafter. Ertragsteuerlich sind dann die Anteile an der Organgesellschaft regelmäßig als sog. Sonderbetriebsvermögen einzustufen. Der Bundesfinanzhof hat seine Rechtsprechung insoweit geändert. Eine Kapitalgesellschaft ist danach finanziell nicht in das Unternehmen einer Personengesellschaft eingegliedert, wenn sich deren Anteile nicht im Besitz der Personengesellschaft selbst befinden, sondern mehreren Gesellschaftern der Personengesellschaft zustehen und diese nur gemeinsam eine Anteilsmehrheit an der GmbH und der Personengesellschaft haben.

Mit Schreiben vom 5.7.2011 (Aktenzeichen IV D 2 – S 7105/10/10001, DOK 2011, 518308) hat das Bundesfinanzministerium mitgeteilt, dass die geänderte Rechtsprechung nun vollumfänglich angewendet wird. Allerdings wird den betroffenen Unternehmen übergangsweise die Möglichkeit eingeräumt, diese geänderte Sichtweise erst für **nach dem 31.12.2011** ausgeführte Umsätze anzuwenden und mithin bis dahin noch von dem Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Organschaft auszugehen.

#### Hinweis:

Generell muss davon ausgegangen werden, dass eine finanzielle Eingliederung – und damit eine umsatzsteuerliche Organschaft – nicht mehr vorliegt, wenn die Beteiligung an der Organ-Kapitalgesellschaft nicht im Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft, sondern **lediglich im ertragsteuerlichen Sonderbetriebsvermögen gehalten wird**. In einschlägigen Fällen wird es regelmäßig sinnvoll sein, von der Übergangsregelung Gebrauch zu machen. Dennoch muss die Umstellung frühzeitig vorbereitet werden, da insbesondere dann Leistungen zwischen den bislang in den Organkreis einbezogenen Unternehmen wieder der Umsatzsteuer unterliegen und die entsprechenden Anforderungen an die Rechnungsstellung erfüllt werden müssen.

### 26 Einbringung zum Privatvermögen gehörender Wirtschaftsgüter in das betriebliche Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft

Werden Wirtschaftsgüter des Privatvermögens in das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft eingebracht, so kann dies steuerliche Folgen haben, wie z.B. die Besteuerung eines Veräußerungsgewinns. Dies gilt insbesondere bei der Einbringung von Grundstücken innerhalb der zehnjährigen „Spekulationsfrist“. Wird ein bereits länger als zehn Jahre im Privatvermögen gehaltenes Grundstück entgeltlich in eine Personengesellschaft eingebracht, unterliegen nur die zukünftig sich bildenden stillen Reserven bei der Personengesellschaft der Besteuerung.

#### Hinweis:

Maßgebend ist insoweit, ob die Einbringung als entgeltliches oder aber als unentgeltliches Geschäft angesehen wird. Dies kann **je nach Interessenlage gesteuert werden**.

Zur Abgrenzung zwischen entgeltlichen und unentgeltlichen Einbringungen hat nun die Finanzverwaltung mit Schreiben vom 11.7.2011 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2178/09/10001) auf die zwischenzeitlich ergangene Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs reagiert. Es ist wie folgt zu differenzieren:

- Eine entgeltliche Übertragung liegt vor, wenn die **Einbringung auf dem handels- und gesellschaftsrechtlichen Kapitalkonto** gutgeschrieben wird. Werden gesellschaftsvertraglich Unterkonten zum Kapitalkonto geführt, die gesellschaftsrechtlich keinen Fremdkapitalcharakter haben, gilt für die Gutschrift auf den Unterkonten dasselbe. Unterkonten des Kapitalkontos werden insbesondere dann dem Eigenkapital zugeordnet, wenn auf diesen auch Verluste verbucht werden.
- Bei Gutschrift auf einem Gesellschafterkonto, das nicht Kapitalcharakter hat, wie z.B. ein **Gesellschafter-Darlehenskonto**, handelt es sich um eine Entgeltvereinbarung, so dass insoweit ein entgeltlicher Vorgang vorliegt. Bei dem Einbringenden ist also eine Veräußerung und bei der Personengesellschaft eine Anschaffung gegeben.
- Erhält der Einbringende überhaupt **keine Gegenleistung** oder erfolgt die Buchung bei der Personengesellschaft ausschließlich auf einem **gesamthänderischen Rücklagenkonto**, das allen Gesellschaftern zusteht, so ist ein unentgeltlicher Vorgang anzunehmen.
- Wird die Einbringung teilweise dem gesellschaftsrechtlichen Kapitalkonto gutgeschrieben und teilweise unentgeltlich durchgeführt – so bspw. über handelsrechtlichen Ertrag oder eine gesamthänderisch gebundene Rücklage, liegt insgesamt ein vollentgeltlicher Einbringungsvorgang vor.

Allerdings behält sich die Finanzverwaltung bei fehlenden Interessengegensätzen auf der Gesellschafterebene, wie bspw. bei der **Einbringung in eine „Einmann-GmbH & Co. KG“**, eine **Missbrauchsprüfung** vor. In diesem Fall wird die unentgeltliche Übertragung (z.B. auf einem gesamthänderischen Rücklagenkonto) zwar anerkannt, jedoch ist zu prüfen, ob zur Vermeidung eines Veräußerungsgewinns im Privatvermögen zunächst das Rücklagenkonto angesprochen wird und später die Umbuchung auf ein gesellschaftsvertragliches Kapitalkonto oder schuldrechtliches Darlehenskonto erfolgt. In diesem Fall will die Finanzverwaltung prüfen, ob im Nachhinein ein im Privatvermögen steuerpflichtiges Veräußerungsgeschäft anzunehmen ist.

**Hinweis:**

Für den Einbringenden bestehen regelmäßig Gestaltungsmöglichkeiten zur Erreichung einer entgeltlichen oder einer unentgeltlichen Übertragung. Da die steuerlichen Folgen weitreichend sind, sollte steuerlicher Rat eingeholt werden.

## **27 Keine Angemessenheitsprüfung einer Kaufpreisaufteilung bei Interessengegensatz zwischen Veräußerer und Erwerber**

Wird ein Anteil an einer Personengesellschaft veräußert, so kann es sowohl auf Seiten des Veräußerers als auch auf Seiten des Erwerbers wichtig sein, wie ein vereinbarter Veräußerungspreis auf die einzelnen Kaufpreisbestandteile aufgeteilt wird. Gerade dann, wenn die Personengesellschaft selbst auch eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft hält, wird der hierauf entfallende Veräußerungsgewinn nach dem Teileinkünfteverfahren teilweise steuerfrei gestellt.

Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz hat in dem Urteil vom 23.2.2011 (Aktenzeichen 2 K 1903/09) herausgestellt, dass bei einem bestehenden Interessengegensatz zwischen Veräußerer und Erwerber **eine im Kaufvertrag vorgenommene Kaufpreisaufteilung keiner Angemessenheitsüberprüfung durch die Finanzverwaltung unterliegt**. Die in der Kaufpreisaufteilung vereinbarten Einzelpreise sind vielmehr auch dann der Besteuerung zu Grunde zu legen, wenn sie nicht den tatsächlichen Werten der Einzelwirtschaftsgüter entsprechen. Von einem bestehenden Interessengegensatz kann bei fremden Dritten ausgegangen werden, wenn Gegenstand der Übertragung auch Kapitalgesellschaftsbeteiligungen sind, da insofern das Interesse des Veräußerers auf einem möglichst hohen Wertansatz dem Interesse des Erwerbers nach einem möglichst geringen Wertansatz gegenübersteht.

**Hinweis:**

Dies zeigt, dass insoweit bestehende Gestaltungsmöglichkeiten genutzt werden können. Insbesondere bietet eine Festschreibung der Kaufpreisaufteilung im Kaufvertrag eine Planungssicherheit hinsichtlich der steuerlichen Aufteilung des Kaufpreises.

Zu beachten ist allerdings, dass in der Literatur vielfach die Meinung vertreten wird, dass auch die im Kaufvertrag erfolgte Aufteilung einer inhaltlichen Überprüfung standhalten muss.

---

## Für Bezieher von Kapitaleinkünften

---

### 28 Veräußerungsverluste bei GmbH-Beteiligungen vollständig verrechenbar?

Werden aus dem Privatvermögen wesentliche Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, also bei einer Beteiligungsquote von mindestens 1 % veräußert, wird ein Besteuerungstatbestand ausgelöst. Bei der Berechnung des der Besteuerung unterliegenden Gewinns kommt das Teileinkünfteverfahren bzw. bis 2008 das Halbeinkünfteverfahren zur Anwendung. Das bedeutet, dass der Veräußerungsgewinn zu 40 % bzw. früher zu 50 % steuerfrei ist. Nachteilig ist dies dann, wenn ein Veräußerungsverlust erzielt wird, da dieser auch nur zu 60 % bzw. früher 50 % mit anderen Einkünften verrechnet werden kann. Besonders misslich ist diese nur teilweise Berücksichtigung eines Verlustes, wenn aus der Gesellschaft nie Gewinnausschüttungen geflossen sind und diese nun liquidiert werden müssen, also die geleistete Einlage endgültig verloren ist.

Für den Fall, dass nie Gewinneinkünfte geflossen sind, hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass das Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren nicht zur Anwendung kommt. Ein **Veräußerungsverlust kann danach vollständig steuerlich geltend gemacht werden**, wenn aus der Beteiligung nie teilweise steuerfreigestellte Einkünfte geflossen sind. Schädlich ist insofern aber auch schon, wenn für die Anteile ein Veräußerungspreis erzielt wird.

Der Bundesfinanzhof hat hierzu zwei wichtige Fragen geklärt:

- Das Halbabzugsverbot war nicht anwendbar, wenn objektiv wertlose Anteile „aus buchungs-technischen Gründen“ zu einem nur **symbolischen Kaufpreis** (im Urteilsfall 1 €) veräußert wurden (so das Urteil vom 6.4.2011, Aktenzeichen IX R 61/10).
- Wenn dagegen ein nicht nur symbolischer Kaufpreis erzielt wird, greift das (teilweise) Abzugsverbot, auch wenn der **Kaufpreis nur gering ist** und ein Veräußerungsverlust entsteht (so das Urteil vom 6.4.2011, Aktenzeichen IX R 40/10).

**Hinweis:**

**Ab 2010** wurde durch eine **gesetzliche Änderung** geregelt, dass in jedem Fall das Teileinkünfteverfahren gilt. Veräußerungs- bzw. Liquidationsverluste können danach in jedem Fall steuerlich nur zu 60 % geltend gemacht werden.

---

## Für Hauseigentümer

---

### 29 NRW erhöht die Grunderwerbsteuer ab 1.10.2011 auf 5 %

Beim Erwerb einer Immobilie fällt zwar keine Umsatzsteuer an, dafür aber Grunderwerbsteuer. Der Grunderwerbsteuersatz wird von den einzelnen Bundesländern festgelegt. Nunmehr wird **ab dem 1.10.2011** auch der Grunderwerbsteuersatz in Nordrhein-Westfalen von derzeit 3,5 % auf **5 %** angehoben. Käufe ab dem Inkrafttreten des Gesetzes am 1.10.2011 werden mit dem erhöhten Satz besteuert. Die Grunderwerbsteuer entsteht grundsätzlich bereits mit dem Abschluss

des rechtswirksamen und notariell beurkundeten Kaufvertrags. Die Übergabe des Grundstücks, die Grundbucheintragung und auch die Kaufpreiszahlung haben keinen Einfluss auf die Entstehung der Steuer. Hinsichtlich des Stichtags 1.10.2011 ist also der **Abschluss des notariellen Kaufvertrags maßgebend.**

**Hinweis:**

Die Erhöhung um 1,5 %-Punkte wirkt sich beim Immobilienkauf merklich aus. So bedeutet dies z.B. bei einem Kaufpreis für die Immobilie von 250 000 € eine Mehrbelastung von 3 750 €. Damit sollte noch stärker darauf geachtet werden, dass Kaufpreisbestandteile, welche nicht auf die Immobilie selbst, sondern z.B. auf Inventar, Möbel, Einbauküche oder das miterworbene Heizöl im Öltank entfallen, aus dem Kaufpreis herausgerechnet und im Kaufvertrag separat ausgewiesen werden. Insoweit fällt keine Grunderwerbsteuer an.

### 30 Schuldzinsen nach Veräußerung der Immobilie

Das Finanzgericht Baden-Württemberg hatte mit Urteil vom 1.7.2010 (Aktenzeichen 13 K 136/07) mit der bisherigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs entschieden, dass ein Steuerpflichtiger nach Veräußerung einer Immobilie Schuldzinsen aus einem wirtschaftlich mit ihr in Zusammenhang stehenden Kredit auch dann nicht mehr abziehen darf, soweit der Kredit aus dem Verkaufserlös nicht getilgt werden kann. Gegen diese Entscheidung hat der Bundesfinanzhof die Revision zugelassen, welche unter dem Aktenzeichen IX R 67/10 anhängig ist. Insoweit ist von Bedeutung, dass bei veräußerten wesentlichen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften nachlaufende Schuldzinsen abzugsfähig sind, soweit der Veräußerungserlös zur Tilgung der Schuld nicht ausreicht.

**Hinweis:**

In vergleichbaren Fällen sollte der Schuldzinsenabzug begehrt werden und gegen eine ablehnende Entscheidung der Finanzverwaltung Einspruch eingelegt werden.

---

## Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

---

### 31 Veräußerung wesentlicher Beteiligungen: Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach der rückwirkenden Absenkung der Beteiligungsgrenze des § 17 EStG

Nach § 17 EStG wird das Ergebnis der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, die zum steuerlichen Privatvermögen zählen, nur dann steuerlich erfasst, wenn der Veräußerer zu einem Zeitpunkt innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung zu mindestens 1 % am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligt war (sog. Wesentlichkeitsgrenze). Bis einschließlich zum 31.12.2000/2001 lag diese Wesentlichkeitsgrenze bei „mindestens 10 %“, zuvor bis zum 31.12.1998 bei „mehr als 25 %“.

Die Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze hatte in Ermangelung einer Bestandsschutzregelung zur Folge, dass auch solche Veräußerungssachverhalte erfasst wurden, bei denen Stpfl. zuvor lediglich mit höchstens 25 % und mindestens 10 % beteiligt waren. Damit wurden auch solche Wertveränderungen steuerlich erfasst, die bereits vor der Rechtsänderung eingetreten und bis dahin steuerlich unbeachtlich waren.

Zu diversen in der Praxis relevanten Fragen der steuerlichen Erfassung derartiger Veräußerungsgewinne hat das FG Köln mit Urteil vom 11.3.2011 (Aktenzeichen 15 K 4663/06) Stellung genommen. Im Urteilsfall war eine Beteiligung an einer GmbH i.H.v. 7,55 % Ende 1998 weitgehend unentgeltlich übertragen und dann im Folgejahr weiterveräußert worden. Im Hinblick auf die Bestimmung der Wesentlichkeitsgrenze ist in diesem Fall auf die (teil-)unentgeltliche Übertragung der Anteile auf den Rechtsvorgänger abzustellen. Zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns führt das FG Köln aus, dass

- eine steuerlich zu beachtende **Schätzung des Werts von Anteilen** nicht börsennotierter Kapitalgesellschaften auch ohne Sachverständigengutachten möglich ist, und zwar nicht auf der Basis des mittlerweile überholten Stuttgarter Verfahrens, sondern auf der Basis eines vereinfachten Ertragswertverfahrens, wie es ab 2009 im Bewertungsgesetz für Bewertungen in Schenkungs- und Erbfällen normiert wurde. Insofern ist anzumerken, dass das Stuttgarter Verfahren im Urteilsfall wegen einer Umgestaltung des Betriebs zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen geführt hätte, dieses Verfahren aber generell als Bewertungsmethode abgelehnt wird;
- die **Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze** in § 17 EStG auf 10 % insoweit gegen das Rückwirkungsverbot verstieß, wie die Neuregelung Wertzuwächse vor der Verkündung der Gesetzesänderung am 31.3.1999 erfasst, so dass der Teil des Veräußerungsgewinns nicht steuerbar ist, der auf den Wertzuwachs der Anteile vor dem 31.3.1999 entfällt, und
- der **Umfang des steuerbaren Wertzuwachses** der veräußerten Anteile nicht zwingend entsprechend dem Verhältnis der Besitzzeit nach dem 31.3.1999 im Vergleich zur Gesamthaltdauer zeitanteilig linear (monatsweise) ermittelt werden muss, sondern (wie im Urteilsfall) z.B. auch nach dem Verhältnis der Umsätze bis zum Verkündungstermin der Gesetzesänderung (31.3.1999) zu den Gesamtumsätzen der Haltedauer ermittelt werden kann – konkret ermittelt das FG die Umsätze bis zum 31.3.1999 auf der Basis der Umsatzsteuervoranmeldungen.

**Hinweis:**

Aus dem Urteil ist hervorzuheben, dass das von der Finanzverwaltung aus Vereinfachungsgründen zugelassene zeitanteilige Aufteilungsverfahren tatsächlich auch nur einen von mehreren möglichen Aufteilungsmaßstäben beinhaltet. Gerade bei einer Änderung der Betriebsstruktur, des Sortiments oder des Standorts kann das Abstellen auf das Verhältnis der Umsätze sachgerechtere Ergebnisse bringen. Letztlich ist insoweit zu prüfen, welcher Aufteilungsmaßstab im jeweiligen Einzelfall am besten geeignet ist.

Die Auffassung der Finanzverwaltung zu dieser Problematik ist im BMF-Schreiben vom 20.12.2010 niedergelegt (Aktenzeichen IV C 6 – S 2244/10/10001, BStBl I 2011, 16).

### **32 Vermögensverwaltende Kapitalgesellschaft: Keine Steuerbefreiung für Dividenden und Einkünfte aus der Veräußerung von in Bankdepots gehaltenen und im Umlaufvermögen erfassten Aktien**

Das aktuelle Körperschaftsteuerrecht sieht auf der Ebene der Kapitalgesellschaften (z.B. der GmbH) eine Definitivbelastung des steuerpflichtigen Einkommens mit 15 % vor. Damit es nun bei Ausschüttungen zwischen Kapitalgesellschaften (und bei Einkünften aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen) nicht zu Doppelbelastungen und Kaskadeneffekten kommt, wird durch § 8b KStG insoweit im Ergebnis eine 95 %ige Steuerbefreiung gewährt. Diese Steuerbefreiung ist allerdings ausnahmsweise dann ausgeschlossen, wenn es sich bei dem die Einkünfte erzielenden Mutterunternehmen um ein Finanzunternehmen handelt und die Anteile zur kurzfristigen Weiterveräußerung erworben werden.

Vor diesem Hintergrund ist der Sachverhalt zu sehen, über den das FG Hamburg mit Urteil vom 14.12.2010 (Aktenzeichen 3 K 40/10, EFG 2011, 1186) zu entscheiden hatte. Im Urteilsfall war streitig, ob eine vermögensverwaltende GmbH (mit der Familienvermögen gebündelt und verwaltet werden sollte) ein Finanzunternehmen in diesem Sinne ist. Diese GmbH hatte einen Vermögensverwaltungsvertrag mit einer Bank abgeschlossen, auf dessen Basis die Bank laufend Aktien und Rentenpapiere für die GmbH erwarb. Zudem richtete die GmbH bei einer anderen Bank ein Depot ein, über welches sie selbst laufend Wertpapiergeschäfte abwickelte. Sämtliche Wertpapiere wurden **zunächst im Umlaufvermögen** der GmbH ausgewiesen und erst Jahre **später in das Anlagevermögen** umgebucht.

Aus diesem Sachverhalt folgert die Finanzverwaltung und ihr folgend das FG, dass die GmbH ein Finanzunternehmen im Sinne der Gesetzesvorschrift ist, weil sie Aktien mit dem Ziel der kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolgs erworben hat. Bei den Aktien und den Rentenpapieren der GmbH handele es sich um Wertpapiere im Sinne des KWG (Finanzinstrumente), und der auf eigene Rechnung der Klägerin durchgeführte Handel mit diesen Finanzinstrumenten habe die Haupttätigkeit der Klägerin gebildet.

Bei der Frage, ob die Absicht besteht, kurzfristig einen Eigenhandelserfolg zu erzielen, ist auf den Zeitpunkt des Erwerbs abzustellen, so dass auch eine spätere Zweckänderung und Umgliederung der Aktien in das Anlagevermögen keinen Einfluss auf die eingetretene Steuerverstrickung habe. Maßgebend sind insoweit immer die Umstände des Einzelfalls, die im Zweifel möglichst sorgfältig dargelegt und dokumentiert werden sollten.

**Hinweis:**

Diese Entscheidung verdeutlicht, wie bedeutsam die Indizwirkung einer zutreffenden Bilanzierung sein kann. Die Einbuchung derartiger Kapitalgesellschaftsanteile sollte daher mit äußerster Sorgfalt erfolgen.

**33 Vermögensverwaltende Kapitalgesellschaft mit nur einem Aktienpaket: Keine Steuerbefreiung des Veräußerungsgewinns**

Mit seinem Urteil vom 31.1.2011 (Aktenzeichen 2 K 6/10, EFG 2011, 1091) hat das FG Hamburg einer Vermögensverwaltungs-GmbH, deren Tätigkeit im Streitjahr nur in dem Erwerb eines Aktienpakets an einer AG und dessen Weiterveräußerung nach zwischenzeitlichem Börsengang bestand, die Steuerbefreiung nach § 8b KStG versagt.

Zur Begründung führt das FG aus, dass es sich bei der GmbH um ein Finanzunternehmen i.S.d. § 8b Abs. 7 KStG handele, dessen Veräußerungsgeschäft als Geschäft zur kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolgs zu werten sei, so dass die Steuerbefreiung ausnahmsweise nicht gewährt werden könne. Das Ziel der kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolgs sei eine innere Tatsache, die anhand der Gesamtumstände des jeweiligen Einzelfalls zu überprüfen sei; dabei sei die Zuordnung der Beteiligung zum Umlaufvermögen ein Indiz. Maßgeblich sei, ob im Erwerbszeitpunkt eine zeitlich kurzfristige Wiederanlage beabsichtigt und die aus der Systembedingtheit des Geschäfts resultierende Marktsituation jederzeit unmittelbar ausgenutzt werden solle.

**Hinweis:**

Mit dieser Auslegung geht das FG Hamburg deutlich über den ursprünglichen Zweck der Ausnahmenvorschrift des § 8b Abs. 7 KStG hinaus, der darin bestand, auf Wunsch des Bankensektors den Eigenhandel aus der Steuerbefreiung auszunehmen, um eben insbesondere auch Verluste aus derartigen Geschäften steuerwirksam werden zu lassen. Ob der BFH diese weite Auslegung bestätigt, wird sich im Zuge des Revisionsverfahrens zeigen (Aktenzeichen des BFH: I R 4/11). Sollte der BFH diese Auslegung tatsächlich teilen, könnten sich im Einzelfall auch außerhalb des „Finanzsektors“ Gestaltungsmöglichkeiten ergeben, einschlägige Veräußerungsverluste steuerlich zu nutzen.

**34 Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft als notwendiges Betriebsvermögen bei Einkünften aus selbständiger Tätigkeit**

Eine Beteiligung an einer AG ist sowohl bei freiberuflich als auch bei gewerblich tätigen Stpfl. entweder dem Betriebsvermögen oder aber dem Privatvermögen zuzuordnen. Liegt Betriebsvermögen vor, so sind Wertveränderungen (insbesondere Veräußerungsgewinne und Veräußerungsverluste) in den Beteiligungen in jedem Fall zu berücksichtigen. Liegt hingegen Privatvermögen vor, so werden entsprechende Veräußerungsgewinne und Veräußerungsverluste nur unter den engen Voraussetzungen der §§ 17 bzw. 20 Abs. 2 EStG erfasst; nach Einführung der sog. Abgeltungsteuer ab 2009 werden entsprechende Veräußerungsgewinne und -verluste vorrangig nach § 17 EStG und ansonsten nach § 20 Abs. 2 EStG der Besteuerung unterworfen. Die Differenzierung hinsichtlich Betriebs- bzw. Privatvermögen war also zumindest in der Vergangenheit insbesondere bei Veräußerungen von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften des Privatvermögens von materiellem Gewicht. Veräußerungsgewinne und -verluste wurden in diesen Fällen steuerlich überhaupt nicht erfasst, soweit die Beteiligungsumfänge unter den relevanten Grenzen des § 17 EStG lagen.

In diesem Zusammenhang ist der Fall zu sehen, mit dem sich der BFH mit Urteil vom 26.1.2011 (Aktenzeichen VIII R 19/08) befasst hat. Im Streitfall hatte sich ein freiberuflich tätiger Rechtsanwalt im Jahr 2000 an einer AG (einem Unternehmen der Informationstechnologie) beteiligt, deren Aufsichtsrat er auch bis 1999 angehört hatte. Den Kaufpreis finanzierte der Rechtsanwalt mit Hilfe eines Bankdarlehens, für das er in 2000 rd. 3 000 DM Zinsen entrichtete und die er als

Betriebsausgaben geltend machte. Finanzamt und Finanzgericht versagten den Betriebsausgabenabzug.

Der BFH hat dazu festgestellt, dass Schuldzinsen für die Finanzierung der Beteiligung an einer Gesellschaft (auch: an einer GmbH) grundsätzlich dann als Betriebsausgaben abzugsfähig sind, wenn die Beteiligung selbst zum Betriebsvermögen zählt. Vermögen sei nur dann als Betriebsvermögen anzusehen, wenn es der selbständigen Arbeit diene. Notwendiges Betriebsvermögen liege nur dann vor, wenn es dem Betrieb dergestalt diene, dass es objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt ist. Für die Ausübung eines freien Berufs steht die eigene Arbeitskraft sowie der Einsatz des Intellekts, des geistigen Vermögens und der durch eine qualifizierte Ausbildung erworbenen besonderen Kenntnisse im Vordergrund. Anteile an Kapitalgesellschaften bei Freiberuflern sind regelmäßig nur dann notwendiges Betriebsvermögen, wenn sie dazu bestimmt sind, die betriebliche Betätigung entscheidend zu fördern oder dazu dienen, auf Aufträge gerichtete Geschäftsbeziehungen herzustellen oder zu erhalten.

Andererseits gehöre die Beteiligung oder Kapitalanlage eines Freiberuflers dann nicht zum (notwendigen) Betriebsvermögen, wenn sie ein eigenes wirtschaftliches Gewicht hat. Ein eigenes wirtschaftliches Gewicht ist z.B. anzunehmen, wenn es dem Stpfl. auf die Kapitalanlage ankommt und die Gewinnung von Aufträgen lediglich ein erwünschter Nebeneffekt ist. Dagegen ist ein eigenes wirtschaftliches Gewicht zu verneinen, wenn das Geschäft ohne die Aussicht auf neue Aufträge nicht zustande gekommen wäre.

**Hinweis:**

Die Beteiligungsgrenze nach § 17 EStG ist in der Vergangenheit ja von „mehr als 25 %“ auf „mindestens 1 %“ des Kapitals einer Kapitalgesellschaft abgesenkt worden, so dass die Ergebnisse von Veräußerungen von Kapitalgesellschaftsanteilen aus dem Privatvermögen entsprechend auch steuerlich relevant sind. Der Abgrenzungsfrage kommt gleichwohl auch künftig noch immer materielles Gewicht zu, weil z.B. mit der Zuordnung zum Betriebsvermögen der Freibetrag wie auch die Verlustausgleichsbeschränkung nach § 17 EStG (ggf. auch nach § 20 Abs. 6 EStG) entfallen, weil Vorschriften wie z.B. betreffend den Investitionsabzugsbetrag an die Höhe des Betriebsvermögens anknüpfen etc. Für den Fall, dass die Zuordnung zum gewillkürten Betriebsvermögen beabsichtigt ist, ist die Notwendigkeit einer zeitnahen und unumkehrbaren Dokumentation der unmissverständlichen Zuordnung hervorzuheben.

**35 Die an eine Komplementär-GmbH gezahlte Haftungsvergütung unterliegt der Umsatzsteuer**

Mit Urteil vom 3.3.2011 (Aktenzeichen V R 24/10, GmbHR 2011, 610) hat der BFH entschieden, dass die Haftungsvergütung, die die geschäftsführungs- und vertretungsberechtigte Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG für ihre Haftung erhält, als Entgelt für eine einheitliche Leistung umsatzsteuerpflichtig ist, die Geschäftsführung, Vertretung und Haftung umfasst. Dies hat zur Folge, dass auf diese Leistungen von der Komplementär-GmbH Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen ist und eine Rechnung im umsatzsteuerlichen Sinne zu stellen ist, damit die GmbH & Co. KG den Vorsteuerabzug aus dieser Leistung geltend machen kann.

Zur Begründung hat der BFH ausgeführt, dass die gegen Entgelt erbrachten Leistungen der Geschäftsführung einer Personengesellschaft und der Haftungsübernahme als Gegenstand eines einheitlichen Leistungsaustauschs steuerbar (und auch nicht steuerbefreit) sind. Dies gilt nur dann nicht, wenn die Komplementär-GmbH im Rahmen einer sog. umsatzsteuerlichen Organgesellschaft als Organgesellschaft in die KG eingegliedert ist, insbesondere wenn die KG Alleingesellschafterin der GmbH ist und bei dieser ihren geschäftlichen Willen durchsetzen kann.

**Hinweis:**

Ist demgegenüber nicht eine GmbH, sondern eine natürliche Person Komplementär der KG, und ist die natürliche Person den Weisungen des Unternehmers verpflichtet (Weisungsgebundenheit), so ist sie nach Auffassung der Rechtsprechung (und auch der Finanzverwaltung) nicht als Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne anzusehen, so dass in diesen Fällen auch keine Umsatzsteuer entstehen kann (BMF-Schreiben vom 2.5.2011, Aktenzeichen IV D 2 – S 7104/11/10001, BStBl I 2011, 490).

### **36 Ausfallhaftung für die ausstehende Einlageverpflichtung der Mitgesellschafter**

Mit Urteil vom 26.1.2011 (Aktenzeichen I-8 U 142/10, GmbHR 2011, 588) hat das OLG Hamm festgestellt, dass ein GmbH-Gesellschafter unabhängig von der Höhe seiner Beteiligung am Stammkapital für ausstehende Einlageverpflichtungen eines Mitgesellschafters haftet.

Im Streitfall hatte ein Insolvenzverwalter einen lediglich mit 0,2 % an einer GmbH beteiligten Gesellschafter für die gesamte von dessen Mitgesellschafter übernommene Stammeinlage im Wege der Ausfallhaftung in Anspruch genommen. Das OLG führt dazu aus, dass ein nur geringfügig beteiligter Gesellschafter („Zwerganteile“) insoweit nicht etwa privilegiert sei, sondern der Gläubigerschutz Vorrang habe und der auch nur geringfügig beteiligte Gesellschafter zahlen müsse, wenn der Insolvenzverwalter den vollen Beweis dafür führen könne, dass einzelne Stammeinlagen nicht vollständig eingezahlt wurden.

#### **Hinweis:**

Dieses Urteil unterstreicht, dass zur Vermeidung von Haftungsrisiken die Einzahlungen sämtlicher (nicht nur der eigenen) Stammeinlagen vollständig dokumentiert werden müssen.

### **37 Tantieme des Gesellschafter-Geschäftsführers wird regelmäßig mit der Feststellung des Jahresabschlusses fällig**

Mit Urteil vom 3.2.2011 (Aktenzeichen VI R 66/09, GmbHR 2011, 599) hat der BFH einen Sachverhalt entschieden, in dem streitig war, ob einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer eine Tantieme zugeflossen war, auf deren Auszahlung er zu Gunsten einer Pensionszusage verzichtet hatte.

Der Geschäftsführerdienstvertrag sah vor, dass dem (alleinigen) Gesellschafter-Geschäftsführer neben einem Festgehalt eine Gewinnbeteiligung i.H.v. 50 % des Jahresüberschusses laut Steuerbilanz zustehen sollte – diese Gewinnbeteiligung war vereinbarungsgemäß innerhalb von drei Monaten nach Bilanzerstellung auszuführen.

In 2004 schloss der Gesellschafter-Geschäftsführer mit seiner GmbH eine „Vereinbarung über Gehaltsverzicht“, nach der er in jedem Jahr neu entscheiden konnte, ob und in welcher Höhe er auf entsprechende Bezüge verzichtete. Für das Jahr 2003 verzichtete er in 2004 auf seinen Tantiemeanspruch zu Gunsten einer in 2004 erteilten Pensionszusage. Die GmbH behandelte dies als Gehaltsumwandlung und führte entsprechend auch keine Lohnsteuer ab. Nach einer Lohnsteuer-Außenprüfung nahm das Finanzamt die GmbH u.a. für die nicht abgeführte Lohnsteuer auf die Tantieme in Haftung.

Zu diesem Problemkreis führt der BFH aus, dass die Lohnsteuer für sonstige Bezüge, zu denen auch Tantiemen gehören, im Grundsatz erst mit Zufluss beim Arbeitnehmer entsteht. Geldbeträge fließen regelmäßig dadurch zu, dass sie dem Empfänger bar ausgezahlt oder auf einem Konto des Empfängers bei einem Kreditinstitut gutgeschrieben werden.

Abweichend von diesen Grundsätzen hat die Rechtsprechung allerdings eine Zuflussfiktion entwickelt, nach der bei beherrschenden Gesellschaftern der Zufluss bereits mit Fälligkeit der Forderung gegeben ist, weil es der beherrschende Gesellschafter in der Hand habe, sich geschuldete Beträge auszahlen zu lassen, wenn der Anspruch eindeutig, unbestritten und fällig ist. Diese Fiktion gilt jedoch nur für solche Vergütungen und Bezüge, die sich bei der Ermittlung des Einkommens (z.B. durch Bildung einer entsprechenden Rückstellung) der GmbH ausgewirkt haben.

Fällig wird der Anspruch auf Tantiemen danach erst mit der Feststellung des Jahresabschlusses, wenn nicht zivilrechtlich wirksam und fremdüblich eine andere Fälligkeit vereinbart worden ist. Die Vereinbarung der Fälligkeit einer Tantieme (wie im Streitfall) „drei Monate nach der Feststellung des Jahresabschlusses“ wertet der BFH als fremdüblich, da sich auch ein fremder Geschäftsführer auf diese Vereinbarung eingelassen hätte.

#### **Hinweis:**

Mit dieser Entscheidung unterstreicht der BFH seine bisherige Rechtsprechung, nach der die Zuflussfiktion nur greift, wenn sich die Bezüge auch bei der Ermittlung des Einkommens der GmbH ausgewirkt haben.

Soweit aber eine GmbH in der Buchhaltung den entsprechenden Gehaltsaufwand überhaupt nicht erfasst, liegt auch kein Zufluss beim beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer vor.

### **38 VGA: Angemessene Gesamtausstattung bei mehreren Gesellschafter-Geschäftsführern**

Mit Beschluss vom 9.2.2011 (Aktenzeichen I B 111/10) hat der BFH seine Rechtsprechung zur Angemessenheit der Vergütungen von Gesellschafter-Geschäftsführern für die Fälle der Bestellung mehrerer Geschäftsführer wie folgt fortgeführt:

Die Bestimmung der angemessenen Gesamtausstattung von Gesellschafter-Geschäftsführern unterliegt keinen festen Regeln. Vielmehr ist der angemessene Betrag im Einzelfall zu schätzen, wobei regelmäßig eine Bandbreite von Beträgen als angemessen angesehen werden muss. Die Schätzung obliegt im finanzgerichtlichen Verfahren dem FG, das dabei jede angemessene Methode der Wertfindung verwenden (und auch auf Gehaltsstrukturuntersuchungen zurückgreifen) darf.

Bei Bestellung mehrerer Gesellschafter-Geschäftsführer kann nicht rein schematisch davon ausgegangen werden, dass nur einer von ihnen ein Geschäftsführergehalt „verdient“ und alle anderen nur wie leitende Angestellte entlohnt werden dürfen.

Andererseits darf bei Einsatz mehrerer Gesellschafter-Geschäftsführer ein aus einer Gehaltsstrukturuntersuchung abgeleiteter Vergleichswert nicht einfach mit der Anzahl der Geschäftsführer multipliziert werden.

Stattdessen ist zu prüfen, wie eine mit Fremdgeschäftsführern bestückte Kapitalgesellschaft deren Leistung vergütet hätte. Dabei kann es im Einzelfall sachgerecht sein, einen für die Gesamtgeschäftsführung ermittelten Wert durch die Anzahl der Geschäftsführer zu dividieren. Ergänzend ist dabei stets aber auch zu prüfen, ob der so gefundene Wert im Hinblick auf besondere Aufgaben oder Qualifikationen des jeweiligen Geschäftsführers korrigiert werden muss.

Mit freundlichen Grüßen