

- [1 Schwarzgeldbekämpfungsgesetz vom Bundestag beschlossen](#)
- [2 Anerkennung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastungen ohne amtsärztliches Attest möglich](#)
- [3 Aufbewahrung von privaten Belegen durch den Steuerpflichtigen nach Durchführung der Steuerveranlagung](#)
- [4 Bei Versorgungsleistungen kann die Umschichtung des Vermögens steuerschädlich sein](#)
- [5 Unterhaltszahlungen an im Ausland lebende Personen](#)
- [6 Kindergeld bei Absolvierung des Ausbildungswegs \(Schule und Universität\) im Ausland](#)
- [7 Versagung der früheren erbschaftsteuerlichen Begünstigung bei Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen möglicherweise nicht europarechtskonform](#)
- [8 Schenkungsteuer bei verdeckten Gewinnausschüttungen oder verdeckten Einlagen?](#)
- [9 Erleichterungen bei der Anerkennung von Sachbezügen \(Tankgutscheine/Tankkarten und Warengutscheine\)](#)
- [10 Erleichterungen bei der begünstigten Besteuerung von Entlassungsschädigungen](#)
- [11 Lohnsteuerbescheinigung 2010 bei freiwillig gesetzlich Versicherten teilweise falsch ausgestellt](#)
- [12 Werbungskostenabzug bzw. Reisekostenerstattung bei zeitlich befristet entsandten Arbeitnehmern](#)
- [13 Erleichterungen nach den neuen Lohnsteuer-Richtlinien](#)
- [14 1 %-Regelung umfasst nicht nachträgliche Umrüstung oder Einbauten](#)
- [15 Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Mieten auch bei reiner Weitervermietung](#)
- [16 Keine Umsatzsteuerschuld einer Organgesellschaft auf Grund Rechnungsstellung an den Organträger](#)
- [17 Umsatzsteuerliche Kleinunternehmerregelung kann im Ausland eingeschränkt sein](#)
- [18 Teilwertabschreibung auf Investmentfondsanteile](#)
- [19 Reverse-Charge-Verfahren ab 2011 auch für Lieferungen von Industrieschrott und Gold sowie für Gebäudereinigung](#)
- [20 Fortführung eines „Badwill“ beim Erwerb von Mitunternehmeranteilen](#)
- [21 Dokumentation eines Einlagewillens durch Bilanzausweis](#)
- [22 Stückzinsen sind steuerpflichtig, auch wenn die Papiere vor dem 1.1.2009 erworben wurden](#)
- [23 Phoenix Managed Account und CTS; Behandlung von Scheingutschriften und Verlusten](#)
- [24 Steuerlicher Abzug vorausbezahlter Nutzungsentgelte \(Erbbauszinsen\)](#)
- [25 Aufwendungen zur Beseitigung verdeckter Mängel können anschaffungsnahe Herstellungskosten sein](#)
- [26 Pauschalisiertes Betriebsausgabenabzugsverbot im KStG ist verfassungskonform](#)
- [27 Abzinsung von Verbindlichkeiten/Gesellschafterdarlehen](#)
- [28 Vereinbarung der Verlustübernahme bei der Körperschaftsteuerlichen Organschaft](#)
- [29 „Vergessene“ Verlustvorträge bei der Körperschaftsteuerlichen Organschaft](#)
- [30 Keine steuerliche Anerkennung einer formunwirksam vereinbarten Unterbeteiligung zwischen Ehegatten](#)

[31 Abwicklungskosten nach Vollbeendigung einer GmbH stellen keine das Aufgabergebnis beeinflussenden Anschaffungskosten dar](#)

[32 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung \(vGA\)/verdeckte Einlage \(vE\)](#)

[33 Amtsniederlegung eines GmbH-Geschäftsführers](#)

1 Schwarzgeldbekämpfungsgesetz vom Bundestag beschlossen

Der Bundestag hat am 17.3.2011 das sog. Schwarzgeldbekämpfungsgesetz beschlossen. Mit einem Inkrafttreten ist bis Ende April zu rechnen. Im Wesentlichen geht es in diesem Gesetzesvorhaben um eine verbesserte Bekämpfung von Geldwäsche und Steuerhinterziehung. Mit dem Gesetz wird die Möglichkeit der strafbefreienden Selbstanzeige für Steuerhinterzieher beibehalten, aber die Regeln hierfür werden stark eingeschränkt.

Insbesondere wird zukünftig eine Teilselbstanzeige gesetzlich ausgeschlossen. Eine strafbefreiende Wirkung tritt vielmehr nur noch ein, wenn alle Hinterziehungssachverhalte offengelegt werden. Danach ist es für eine wirksame Selbstanzeige erforderlich, dass alle unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart – zum Beispiel Einkommensteuer – vollständig offenbart werden. Die strafbefreiende Wirkung tritt – vorbehaltlich der weiteren Bedingungen – dann für die verkürzte Steuer „Einkommensteuer“ ein.

Außerdem soll die Straffreiheit nicht mehr eintreten, wenn bei einer der offenbarten Taten ohnehin die Entdeckung droht. Dies soll schon dann der Fall sein, wenn die Prüfungsanordnung bekannt gegeben wird. Bisher ist die Selbstanzeige bis zum Erscheinen des Steuerprüfers möglich.

Daneben soll ein „Strafzuschlag“ eingeführt werden. Die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige gilt nur noch bis zu einer Hinterziehungssumme von 50 000 €. Diese Grenze soll pro Tat gelten, also z.B. bei der Einkommen- oder der Umsatzsteuer für den jährlichen Besteuerungszeitraum. Bei höheren Beträgen soll nun Voraussetzung für das Absehen von Strafverfolgung eine freiwillige Zahlung von 5 % der jeweiligen einzelnen verkürzten Steuerbeträge zugunsten der Staatskasse sein.

2 Anerkennung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastungen ohne amtsärztliches Attest möglich

Krankheitskosten können unter bestimmten Bedingungen als außergewöhnliche Belastungen steuerlich abzugsfähig sein. Der steuerliche Abzug wird allerdings nur in dem Maße zugelassen, als eine vom Gesamtbetrag der Einkünfte bemessene gesetzlich definierte „zumutbare Belastung“ überschritten wird. Nach bisheriger Rechtsprechung setzte die steuerliche Anerkennung der Krankheitskosten voraus, dass die medizinische Indikation der ihnen zu Grunde liegenden Behandlung durch ein amtsärztliches oder vertrauensärztliches Gutachten oder ein Attest eines anderen öffentlich-rechtlichen Trägers nachgewiesen wurde.

Dieses Nachweiserfordernis hat der Bundesfinanzhof nun mit Urteil vom 11.11.2010 (Aktenzeichen VI R 17/90) ausdrücklich aufgegeben. Die **medizinische Notwendigkeit und Effizienz der medizinischen Maßnahme kann vielmehr auch in anderer Weise nachgewiesen werden**. So kann der Nachweis z.B. auch durch ein vom Stpfl. beigebrachtes Privatgutachten erfolgen.

Hinweis:

Zu beachten ist allerdings, dass der Stpfl. die Feststellungslast für die Notwendigkeit und Effizienz der medizinischen Maßnahme trägt. Soweit möglich, sollte daher einem Streit mit der Finanzverwaltung trotz der nun geänderten Rechtsprechung durch Beibringung eines amtsärztlichen oder vergleichbaren Gutachtens, welches vor der Maßnahme erstellt worden ist, aus dem Weg gegangen werden.

Weiterhin hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass dem Abzug der Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastungen nicht entgegensteht, dass der Stpfl. **auf die Inanspruchnahme von staatlichen Transferleistungen (Sozialleistungen) verzichtet**. Im konkreten Fall hätte der Stpfl. beim zuständigen Jugendamt einen Antrag auf teilweise Übernahme der Schulkosten mit integrierten Fördermaßnahmen stellen können.

3 Aufbewahrung von privaten Belegen durch den Steuerpflichtigen nach Durchführung der Steuerveranlagung

Die Finanzverwaltung hat mit der Verfügung des Bayerischen Landesamts für Steuern vom 10.12.2010 (Aktenzeichen S 0240.1.1-3/3 St 42) die Grundsätze zur Aufbewahrung von privaten Belegen des Stpfl. nach Durchführung der Steuerveranlagung zusammengefasst:

- Eine Aufbewahrungspflicht ergibt sich für Unterlagen und Belege, die Bestandteil einer Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht sind.
- Bei Stpfl. mit einer **Summe der positiven Überschusseinkünfte** (Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit, Kapitalvermögen und Vermietung und Verpachtung) **von mehr als 500 000 €** besteht die Verpflichtung zur Aufbewahrung von Aufzeichnungen und Unterlagen, soweit sie diese Einkünfte betreffen.
- Für Unterlagen über Sachverhalte außerhalb dieser Bereiche (z.B. Werbungskosten bei Überschusseinkünften, die nicht unter den vorgenannten Fall gehören, Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen) besteht keine entsprechende gesetzliche Verpflichtung.
- Darüber hinaus sind auch von Nicht-Unternehmern Rechnungen über umsatzsteuerpflichtige Werklieferungen oder sonstige Leistungen in Zusammenhang mit einem Grundstück für die Dauer von zwei Jahren aufzubewahren. Die Zweijahresfrist beginnt mit Ablauf des Jahres, in dem die Rechnung ausgestellt worden ist.

Hinweis:

Für Belege, die mit der Steuererklärung dem Finanzamt eingereicht und nach Prüfung dem Stpfl. wieder zurückgesandt wurden, besteht also keine Aufbewahrungspflicht. Dennoch ist es in materiell bedeutsamen Fällen sinnvoll, Belege aufzubewahren, da diese später als Nachweis wichtig sein können.

Des Weiteren weist die Finanzverwaltung darauf hin, dass die Anerkennung von Werbungskosten, Sonderausgaben oder außergewöhnlichen Belastungen grundsätzlich auch auf der Basis der Glaubhaftmachung durch Vorlage eines Ausdrucks einer **PDF-Datei** erfolgen kann. Nur wenn im Einzelfall Zweifel an der Authentizität oder Integrität des Belegs bestehen, bleibt es dem Finanzamt unbenommen, andere Nachweise zu fordern (z.B. eine Bestätigung des Rechnungsausstellers).

4 Bei Versorgungsleistungen kann die Umschichtung des Vermögens steuerschädlich sein

Nach wie vor ist die Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen ein wichtiges Instrument der vorweggenommenen Erbfolge. Steuerlich wird dieser Vorgang unter bestimmten Voraussetzungen als unentgeltlich angesehen, so dass keine im Vermögen vorhandenen stillen Reserven aufgedeckt und versteuert werden. In der Folgezeit sind die Versorgungszahlungen beim Leistenden als Sonderausgaben steuerlich abzugsfähig und beim Empfänger als sonstige Leistungen zu versteuern. Dies bringt oftmals Progressionsvorteile bei der Einkommensteuer.

Die steuerlichen Voraussetzungen sind allerdings sehr eng. Auch besteht eine vergleichsweise enge Vermögensbindung. Aus diesem Grunde müssen Umschichtungen des übertragenen Vermögens steuerlich sorgfältig geprüft werden. So hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 18.8.2010 (Aktenzeichen X R 55/09) eine **schädliche Vermögensumschichtung** in dem Fall gesehen, bei dem die übergebenen Vermögensgegenstände in nicht ausreichend ertragbringende Wirtschaftsgüter reinvestiert wurden. Folge war, dass der Sonderausgabenabzug beim Verpflichteten nicht mehr gewährt wurde. Der Bundesfinanzhof betont, dass der Vermögensübernehmer zwar eine Wirtschaftseinheit in anderes Vermögen umschichten kann, dass dies aber voraussetzt, dass mit dem Reinvestitionsgut genügend Nettoerträge erwirtschaftet werden, um die Versorgungsleistungen zu decken. Unschädlich ist auch die Veräußerung von Vermögen, wenn der Veräußerungserlös zur Schuldentilgung eingesetzt wird und hieraus eine adäquate Zinsersparnis resultiert.

Hinweis:

Deutlich zeigt sich, dass das Instrument der Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen nach wie vor steuerlich interessant ist, aber einer engen **steuerlichen Beratung bedarf**.

5 Unterhaltszahlungen an im Ausland lebende Personen

Unterhaltsleistungen können innerhalb bestimmter Grenzen als außergewöhnliche Belastungen steuerlich berücksichtigt werden, wenn die unterstützte Person gesetzlich unterhaltsberechtig und bedürftig ist. Bei der Prüfung der Bedürftigkeit wurde von der Finanzverwaltung bislang gefordert, dass die unterhaltene Person zunächst ihre Arbeitskraft einzusetzen habe (sog. **Erwerbsobliegenheit**). Der Bundesfinanzhof hat entgegen dieser Verwaltungsauffassung mit Urteil vom 18.5.2006 (Aktenzeichen III R 26/05) entschieden, dass bei unbeschränkt steuerpflichtigen Personen, die dem Grunde nach gesetzlich unterhaltsberechtig sind, die sog. Erwerbsobliegenheit nicht mehr zu prüfen ist.

Die Oberfinanzdirektion Münster weist mit Schreiben vom 23.11.2010 (Kurzinformation Einkommensteuer Nr. 002/2007) darauf hin, dass die Erwerbsobliegenheit weiterhin zu prüfen ist, wenn die **Unterhaltsleistung an eine im Ausland lebende Person** gezahlt wird. Bei Personen im erwerbsfähigen Alter im Ausland ist nach Ansicht der Finanzverwaltung davon auszugehen, dass sie ihren Lebensunterhalt durch eigene Arbeit verdienen. Ausnahmsweise darf der Einsatz der eigenen Arbeitskraft nicht gefordert werden, wenn die unterhaltsberechtig Person „aus gewichtigen Gründen“ keiner oder nur in geringem Umfang einer Beschäftigung gegen Entgelt nachgehen kann. Als Gründe werden beispielsweise Alter, Behinderung, schlechter Gesundheitszustand, Erziehung oder Betreuung von Kindern unter sechs Jahren, Pflege behinderter Angehöriger, ein ernsthaft und nachhaltig betriebenes Studium oder eine Berufsausbildung genannt. Eine dauernde Arbeitslosigkeit ist kein gewichtiger Grund.

Hinweis:

Diese Erwerbsobliegenheit soll ab 2010 auch bei im EU/EWR-Ausland lebenden unterhaltsberechtigten Personen gelten.

Weiterhin ist darauf hinzuweisen, dass der steuerliche Abzug von Unterhaltsaufwendungen nur auf Antrag gewährt wird. Die Aufwendungen müssen also in der Steuererklärung angegeben und nachgewiesen werden.

6 Kindergeld bei Absolvierung des Ausbildungswegs (Schule und Universität) im Ausland

Nach den gesetzlichen Vorgaben hat derjenige, der im Inland über einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt verfügt, einen Kindergeldanspruch nur für diejenigen Kinder, die ebenfalls im Inland, in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt innehaben.

Im Urteilsfall hielt sich der Sohn des Klägers **zu Ausbildungszwecken in der Türkei** auf. Die Türkei zählt allerdings nicht zu den genannten Staaten. Nach dem Urteil des Finanzgerichts Köln vom 25.11.2010 (Aktenzeichen 10 K 4339/07) gibt seinen Wohnsitz in Deutschland auf, wer seinen gesamten Ausbildungsweg (Schule und Universität) im Ausland und nur einen geringen Teil seiner Zeit in Deutschland verbringt. Den lediglich kurzzeitigen Aufenthalten in Deutschland im Streitzeitraum von vier Tagen im Jahr 2006 und insgesamt 11,5 Wochen im Jahr 2007 kam nach Ansicht des Gerichts nur ein Besuchscharakter zu.

Hinweis:

Unschädlich ist ein Aufenthalt zu Ausbildungszwecken in einem EU/EWR-Land.

7 Versagung der früheren erbschaftsteuerlichen Begünstigung bei Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen möglicherweise nicht europarechtskonform

Werden Kapitalgesellschaftsanteile u.a. in Erbfällen unentgeltlich übertragen, so werden unter weiteren Voraussetzungen umfangreiche Begünstigungen bei der Erbschaftsteuer gewährt. Nach den gesetzlichen Vorgaben setzt dies aber u.a. voraus, dass die Kapitalgesellschaft im Übertragungszeitpunkt Sitz oder Geschäftsleitung im Inland oder in einem EU/EWR-Staat hat. Eine Beteiligung an einer **Kapitalgesellschaft mit Sitz in einem Drittland** ist nicht begünstigt. Der Bundesfinanzhof hält es für denkbar, dass diese Einschränkung gegen das Gebot der Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 EG verstößt, wenn es sich um eine wesentliche Beteiligung handelt. Diese Frage wurde nun mit Beschluss vom 15.12.2010 (Aktenzeichen II R 63/09) dem Europäischen Gerichtshof vorgelegt.

Hinweis:

Einschlägige Fälle sollten verfahrensrechtlich offengehalten werden, um von einer möglicherweise positiven Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs profitieren zu können.

8 Schenkungsteuer bei verdeckten Gewinnausschüttungen oder verdeckten Einlagen?

Bei einer Beteiligung an einer GmbH ist grundsätzlich bei Leistungsbeziehungen exakt zwischen der Gesellschafter- und der Gesellschaftsebene zu trennen. Werden dabei Leistungen nicht unter fremdüblichen Gesichtspunkten abgerechnet, so ist in der Regel eine verdeckte Gewinnausschüttung oder eine verdeckte Einlage gegeben, was Korrekturen hinsichtlich der Körperschaftsteuer der GmbH und der Einkommensteuer des Gesellschafters nach sich zieht.

Diese ertragsteuerlichen Gefahren sind in der Praxis allgemein bekannt (und auch gefürchtet). Übersehen wird allerdings, dass diese Sachverhalte auch **schenkungssteuerliche Konsequenzen** auslösen können. Insofern vertritt die Finanzverwaltung nun mit gleich lautendem Ländererlass vom 20.10.2010 eine **deutlich verschärfte Sichtweise**. Dies ist für die Praxis nicht zuletzt deshalb besonders bedeutsam, weil Schenkungen im Verhältnis zwischen GmbH und Gesellschafter schenkungssteuerlich unter die **ungünstige Steuerklasse III** fallen, so dass sich hohe Steuerbelastungen ergeben.

Aus diesem Ländererlass ergeben sich folgende wesentliche Problemfälle:

- Offene oder verdeckte Einlagen führen im Regelfall nicht zu einer der Schenkungsteuer unterliegenden Zuwendung an Mitgesellschafter. Anders ist dies allerdings dann zu beurteilen, wenn in zeitlichem Zusammenhang mit der Einlage eine offene oder verdeckte Gewinnausschüttung erfolgt, von der die Mitgesellschafter profitieren.
- Erbringt ein Gesellschafter im Rahmen der **Gründung einer GmbH** Leistungen, die den Wert der Anteile der Mitgesellschafter erhöhen, so wird eine Schenkung an die Mitgesellschafter gesehen.

Beispiel 1:

Bei der Neugründung einer GmbH durch einen Einzelunternehmer und einen Angehörigen bringt dieser sein Unternehmen zu Buchwerten, also unter dem tatsächlichen Wert, in die GmbH ein. Dies führt zu einer Schenkung an den Mitgesellschafter.

- Eine ähnliche Problematik kann sich auch bei einer **Kapitalerhöhung** ergeben: Erwirbt ein Gesellschafter im Rahmen einer Kapitalerhöhung neue Anteile gegen eine nach Maßgabe der Wertverhältnisse zu geringe Einlage und ohne weitere Verpflichtungen eingehen zu müssen, ist er mit der Eintragung im Handelsregister auf Kosten der Altgesellschafter bereichert. Hierbei ist der gemeine Wert der Anteile maßgebend.
- Übernimmt ein Gesellschafter freigebig eine **Einlageverpflichtung eines Mitgesellschafters**, unterliegt dies als Zuwendung des Gesellschafters an den Mitgesellschafter mit dem gemeinen Wert der Einlageverpflichtung der Schenkungsteuer.
- Verzichtet eine einem Gesellschafter nahestehende Person auf eine Forderung gegen die Kapitalgesellschaft, liegt darin eine steuerbare Zuwendung der nahestehenden Person an die Kapitalgesellschaft.
- Nimmt ein Gesellschafter an einer **Kapitalerhöhung** nicht im vollen Umfang des ihm zustehenden Bezugsrechts teil und lässt er dieses Bezugsrecht im Übrigen verfallen, kann dieser Verzicht als steuerbare Zuwendung an den an der Kapitalerhöhung Teilnehmenden zu qualifizieren sein, wenn diesem durch die Kapitalerhöhung eine Wertsteigerung zufließt, die den Wert einer von ihm zu erbringenden Einlage übersteigt (Kapitalerhöhung gegen zu geringes Aufgeld).

Beispiel 2:

V ist alleiniger Gesellschafter einer GmbH. V beschließt in einer Gesellschafterversammlung eine Kapitalerhöhung, wobei zur Übernahme des neuen Geschäftsanteils sein Sohn S zum Nennwert zugelassen wird, der die Einlage aus eigenen Mitteln erbringt. Der Wert des Kapitalanteils des S beträgt ein Vielfaches des Nennwerts. In diesem Fall liegt eine Schenkung von V an S vor.

- **Erwirbt die GmbH eigene Anteile** von den Gesellschaftern und bleibt die zu leistende Abfindung oder das Entgelt hinter dem gemeinen Wert der Anteile zurück, so ergibt sich eine schenkungssteuerrelevante Bereicherung der Gesellschaft. Übersteigt im umgekehrten Fall die zu leistende Abfindung oder das Entgelt den gemeinen Wert der Anteile, unterliegt dieser Vorgang als freigebige Zuwendung der Gesellschaft an den ausscheidenden Gesellschafter der Schenkungsteuer.
- Zahlt eine Kapitalgesellschaft einem Gesellschafter **überhöhte Vergütungen**, führt das über die gesellschaftsrechtliche Beteiligungsquote hinaus Verteilte zu einer Bereicherung des Gesellschafters auf Kosten der Gesellschaft. Entsprechendes gilt z.B., wenn eine Kapitalgesellschaft auf eine Forderung gegenüber einem Gesellschafter verzichtet.

Beispiel 3:

A und B sind zu je 50 % Gesellschafter der GmbH. A erhält mit Duldung des B von der GmbH einen Pkw zu einem um 100 000 € unangemessen zu niedrigen Kaufpreis. In Höhe von (50 % von 100 000 € =) 50 000 € liegt eine freigebige Zuwendung der GmbH an A vor.

Beispiel 4:

Sachverhalt wie in Beispiel 3. Im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang erhält jedoch auch B mit Duldung des A von der GmbH einen Pkw zu einem um 100 000 € unangemessen zu niedrigen Kaufpreis. In diesem Fall liegt weder an A noch an B eine freigebige Zuwendung der GmbH vor.

Beispiel 5:

A ist Alleingesellschafter einer GmbH. Das an A gezahlte Geschäftsführergehalt wird in vollem Umfang als verdeckte Gewinnausschüttung eingestuft. Da A Alleingesellschafter ist, unterliegt dieser Vorgang nicht der Schenkungsteuer.

Hinweis:

In nahezu allen Fallgestaltungen schwenkt die Finanzverwaltung nun auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs um. Dies muss Anlass geben, in den Fällen der verdeckten Gewinnausschüttung und verdeckten Einlage eine höhere Sensibilität für mögliche schenkungsteuerliche Konsequenzen zu haben. Diese Problematik stellt sich im Besonderen bei Familiengesellschaften. Gerade die schenkungsteuerliche Erfassung einer verdeckten Gewinnausschüttung ist mit Blick auf eine doppelte Steuerbelastung erheblich. Ein und derselbe Vorgang kann – zumindest teilweise – sowohl der Einkommen- als auch der Schenkungsteuer unterliegen.

9 Erleichterungen bei der Anerkennung von Sachbezügen (Tankgutscheine/Tankkarten und Warengutscheine)

Sachbezüge sind ein beliebtes Instrument der Lohnsteueroptimierung, da diese **monatlich bis zu einem Betrag von 44 € steuer- und sozialversicherungsfrei** gewährt werden können. Allerdings stellt die Finanzverwaltung außerordentlich strenge Anforderungen an die Anerkennung von Sachbezügen. Dem ist der Bundesfinanzhof nun deutlich entgegengetreten. Mit Urteil vom 11.11.2010 (Aktenzeichen VI R 27/09) wurde entschieden, dass für die Frage, ob ein Bar- oder ein Sachlohn vorliegt, ausschließlich der Rechtsgrund des Zuflusses entscheidend ist. Unmaßgeblich ist dagegen, auf welche Art und Weise der Arbeitgeber den Anspruch erfüllt und seinen Mitarbeitern die zugesagten Vorteile verschafft. Entgegen der früheren Rechtsprechung liegen Sachbezüge auch dann vor, wenn der Arbeitgeber seine Zahlung an den Arbeitnehmer mit der Auflage verbindet, den empfangenen Geldbetrag nur zum Erwerb bestimmter Waren oder Dienstleistungen zu verwenden. Nach Auffassung der Finanzverwaltung soll bei einem von einem Dritten einzulösenden Gutschein dann kein Sachbezug vorliegen, wenn neben der Bezeichnung der abzugebenden Ware oder Dienstleistung auch ein anzurechnender Betrag oder Höchstbetrag angegeben ist.

Im Urteilsfall räumte der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern das Recht ein, bei einer bestimmten Tankstelle auf seine Kosten **gegen Vorlage einer elektronischen Karte zu tanken**. Auf dieser Karte waren die Literzahl eines bestimmten Kraftstoffs und der Höchstbetrag von 44 € gespeichert. Ausdrücklich stellt der Bundesfinanzhof heraus, dass die vereinbarte Höchstsumme unschädlich für die Anerkennung eines Sachlohns ist. Maßgebend ist vielmehr nur, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer den Bezug von Treibstoff verschafft hat.

Bestätigt wurde dies in zwei weiteren Urteilen gleichen Datums. Im einen Fall überließ der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern einen bei einer größeren **Buchhandelskette einlösbaren Gutschein** über einen in Euro lautenden Höchstbetrag für den Bezug einer Sache aus deren Warensortiment. Im anderen Fall überließ der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer bei einer beliebigen Tankstelle einlösbare **Benzingutscheine**.

Hinweis:

Diese Änderung der Rechtsprechung ist für die Praxis außerordentlich positiv zu werten. Die Abgabe von Sachbezügen wird deutlich erleichtert. Allerdings **bleibt die Reaktion der Finanzverwaltung auf diese Urteile abzuwarten**, so dass bei der Ausgabe von Tank-/Warengutscheinen zunächst vorsichtshalber noch die Vorgaben der Finanzverwaltung erfüllt werden sollten.

10 Erleichterungen bei der begünstigten Besteuerung von Entlassungsentschädigungen

Entlassungsentschädigungen werden unter bestimmten Bedingungen bei der Einkommensteuer begünstigt besteuert. Die Begünstigung besteht darin, dass diese Einkünfte bei der Ermittlung des anzuwendenden Steuersatzes fiktiv über fünf Jahre verteilt werden, was der Tatsache Rechnung trägt, dass mit den Entschädigungen regelmäßig Einkünfte aus mehreren Jahren abgegolten werden, was ohne besondere Steuerberechnung zu Progressionsnachteilen führen würde.

Voraussetzung für die begünstigte Besteuerung ist vor allem, dass die Entschädigung dem Stpfl. zusammengeballt in einem Veranlagungsjahr zufließt und die Einkünfte in diesem Jahr höher sind als bei normalem Fortgang des Arbeitsverhältnisses. Die Finanzverwaltung setzt die gelockerte Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs um. Mit Schreiben vom 17.1.2011 (Aktenzeichen IV C 4 – S 2290/07/10007 :005, DOK 2010/1031340) wird die frühere Verwaltungsauffassung wie folgt geändert:

- **In einem späteren Jahr zufließende Teilbeträge** der Entschädigung werden dann als unschädlich eingestuft, wenn diese 5 % der Hauptleistung nicht übersteigen.
- Bei der **erforderlichen Vergleichsrechnung**, ob im Jahr der Entschädigungszahlung höhere Einnahmen zufließen als bei normalem Vertragsablauf, ist im Grundsatz auf die Verhältnisse des Vorjahrs abzustellen, wobei allerdings dabei außergewöhnliche Ereignisse (z.B. eine einmalige Sonderzahlung o.Ä.) unberücksichtigt bleiben.

Hinweis:

Damit werden die Voraussetzungen für die begünstigte Besteuerung von Entschädigungen entschärft. Dennoch gilt es in jedem Einzelfall die Vereinbarung und v.a. die Zahlungsmodalitäten aus steuerlicher Sicht sorgfältig zu prüfen und ggf. zu gestalten.

11 Lohnsteuerbescheinigung 2010 bei freiwillig gesetzlich Versicherten teilweise falsch ausgestellt

Die vom Arbeitgeber im Lohnkonto für die Berechnung der Lohnsteuer erfassten Daten werden von diesem auf elektronischem Weg an die Finanzverwaltung übermittelt. Der Arbeitnehmer erhält diese Daten in Form der Lohnsteuerbescheinigung in Papierform. Der Arbeitnehmer überträgt regelmäßig die Daten der Lohnsteuerbescheinigung in seine Einkommensteuererklärung. Die Finanzverwaltung gleicht sodann diese Daten allerdings nochmals mit den vom Arbeitgeber elektronisch übermittelten (Ur-)Daten ab.

Mit der Neuregelung der Abzugsfähigkeit der Krankenversicherungsbeiträge ab 2010 ist es dazu gekommen, dass **Lohnsteuerbescheinigungen für 2010 für freiwillig Versicherte der gesetzlichen Kranken- und Pflegeversicherung teilweise falsch ausgestellt wurden**. In den Zeilen 25 und 26 ist es zu Fehlern gekommen. In der Bescheinigung wird der Beitrag des Versicherten, den er an die Krankenkasse zahlt, eingetragen. In dieser Zeile muss der gesamte Betrag stehen – also die Summe inklusive der vom Arbeitgeber gezahlten Zuschüsse (Zeile 24). Die steuerfreien Arbeitgeberzuschüsse werden separat ausgewiesen. Teilweise wurden in den Zeilen 25 und 26 aber die um die Arbeitgeberzuschüsse geminderten Beträge ausgewiesen. Zu Fehlern kann es nun bei der Berechnung des Sonderausgabenabzugs im Rahmen der Einkommensteuererklärung kommen, wenn die Arbeitgeberzuschüsse von dem bereits gekürzten Betrag nochmals abgezogen werden.

Die Konsequenzen sind im Ergebnis in vielen Fällen unproblematisch:

- **Arbeitnehmer:** Überträgt der Arbeitnehmer einen falschen Wert in seine Einkommensteuererklärung, so wird dieser bei der Bearbeitung der Erklärung von der Finanzverwaltung erkannt und berichtigt. Dennoch sollte überprüft werden, ob im Steuerbescheid die tatsächlich geleisteten Beiträge zur gesetzlichen Kranken- und sozialen Pflegeversicherung zutreffend berücksichtigt wurden.
- **Selbstzahler:** In Fällen, in denen der freiwillig versicherte Arbeitnehmer und nicht der Arbeitgeber die Beiträge an die Krankenkasse abführt (hier spricht man von Selbstzahlern), muss unter Nummer 25 und 26 der Lohnsteuerbescheinigung nichts eingetragen werden. Arbeitgeberzuschüsse sind unabhängig davon unter Nummer 24 der Lohnsteuerbescheinigung zu bescheinigen.
- **Arbeitgeber:** Im Falle einer fehlerhaft ausgestellten Lohnsteuerbescheinigung muss keine korrigierte Bescheinigung ausgestellt werden und die Daten müssen auch nicht erneut an die Finanzverwaltung gesendet werden.

Hinweis:

Problematisch sind v.a. Fälle, bei denen es im Jahr 2010 zu einem Arbeitgeberwechsel gekommen ist und die Bescheinigungen unterschiedlich ausgestellt wurden. Grundsätzlich sollte in allen Fällen der Eintrag in der Einkommensteuererklärung richtig erfolgen, was ggf. einer manuellen Korrektur bedarf.

12 Werbungskostenabzug bzw. Reisekostenerstattung bei zeitlich befristet entsandten Arbeitnehmern

Werden Arbeitnehmer von ihrem Arbeitgeber, wie z.B. eine ausländische Muttergesellschaft, zeitlich befristet an ein verbundenes Unternehmen, wie z.B. eine inländische Tochtergesellschaft, entsandt, so können in weitem Umfang Werbungskosten geltend gemacht bzw. Reisekosten steuerfrei erstattet werden. Dabei ist zwischen zwei Fallgruppen zu unterscheiden, wie die Oberfinanzdirektion Münster in der Kurzinformation vom 4.1.2011 darlegt:

1. **Regelmäßige Arbeitsstätte beim neuen Arbeitgeber:** Ruht das Arbeitsverhältnis mit dem bisherigen Arbeitgeber für die Dauer der Entsendung und wird für die Dauer der Entsendung ein eigenständiger Arbeitsvertrag abgeschlossen, so ist der neue Arbeitsort im Regelfall als regelmäßige Arbeitsstätte einzustufen. Dies bedeutet, dass die durch die Tätigkeit im Inland entstehenden Aufwendungen nur im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung berücksichtigt werden können.
2. **Entsendung als Auswärtstätigkeit:** Anders ist die Beurteilung dann, wenn der Arbeitgeber den Arbeitnehmer im Rahmen des bestehenden Beschäftigungsverhältnisses vorübergehend (zeitlich befristet) an das aufnehmende verbundene Unternehmen entsendet und der Arbeitnehmer bei diesem ausschließlich auf Grundlage der Entsendung durch den Arbeitgeber tätig wird. Es wird mit dem aufnehmenden Unternehmen also kein Arbeitsvertrag abgeschlossen. In diesem Fall wird beim aufnehmenden Unternehmen keine regelmäßige Arbeitsstätte begründet, so dass die durch die Tätigkeit beim aufnehmenden Unternehmen entstehenden Kosten wie bei einer Auswärtstätigkeit steuerlich berücksichtigt werden können.

Für die Berücksichtigung von Unterbringungskosten und Verpflegungskosten ist dann wiederum zu differenzieren:

- **Aufgabe der bisherigen Wohnung:** Wird die bisherige Wohnung für die Zeit der Entsendung aufgegeben, so sind die Kosten der Wohnung am neuen Beschäftigungsort als nicht abziehbare Aufwendungen der privaten Lebensführung einzustufen. Dies gilt auch in den Fällen, in denen der Arbeitnehmer über die bisherige Wohnung während der Dauer der Entsendung nicht jederzeit verfügen kann (z.B. weil sie vermietet ist). Die Unterbringungskosten können daher nicht als Werbungskosten abgezogen bzw. vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden. Für die Ermittlung der abzugsfähigen/steuerfrei erstattungsfähigen Verpflegungsmehraufwendungen ist die Abwesenheitsdauer von der Wohnung maßgebend. Verpflegungsmehraufwendungen können allerdings nur für die ersten drei Monate angesetzt werden.
- **Keine Aufgabe der bisherigen Wohnung:** Behält der Arbeitnehmer seine bisherige Wohnung bei, die ihm jederzeit zur Verfügung steht, und unterhält am neuen Beschäftigungsort eine – weitere – Wohnung, können die beruflich veranlassten Unterbringungskosten als Werbungskosten abgezogen bzw. vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden. Wird die Wohnung am Beschäftigungsort auch von Familienmitgliedern des Arbeitnehmers genutzt, sind die Aufwendungen für die Wohnung in einen beruflich und einen privat veranlassten Anteil aufzuteilen. Entscheidend ist, welche Mehraufwendungen durch die privat veranlasste Unterbringung der Familie gegenüber der ausschließlichen Unterbringung des Arbeitnehmers entstehen. Die Lohnsteuer-Richtlinien sehen hierfür keinen Aufteilungsmaßstab vor. Der Aufteilungsmaßstab kann im Wege einer ermessensgerechten Schätzung erfolgen, wobei eine Aufteilung der Kosten nach Köpfen nicht zu einem sachgerechten Ergebnis führen dürfte. Die Finanzverwaltung lässt es aus Vereinfachungsgründen zu, wenn der Wohnungsanteil des Arbeitnehmers mit 60 qm angesetzt wird.

Beispiel:

Sachverhalt: Ein Arbeitnehmer wohnt mit seiner Ehefrau und zwei Kindern am Beschäftigungsort in einer 150 qm großen Mietwohnung. Die Aufwendungen betragen monatlich 1 050 € (7 €/qm). Der Durchschnittsmietzins beträgt 5 €/qm.

Lösung: Von den 150 qm können 60 qm als beruflich veranlasst und der darüber hinausgehende Anteil als privat veranlasst geschätzt werden mit der Folge, dass 420 € (7 € × 60 qm) als Werbungskosten abgezogen bzw. vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden können.

Für die Ermittlung der abzugsfähigen bzw. steuerfrei erstattungsfähigen Verpflegungsmehraufwendungen ist auf die Abwesenheitsdauer von der bisherigen Wohnung (nicht von der Wohnung am Beschäftigungsort) und der regelmäßigen Arbeitsstätte des Arbeitnehmers vor der Entsendung (nicht dem aufnehmenden Unternehmen) abzustellen. Die Dreimonatsfrist ist zu beachten.

13 Erleichterungen nach den neuen Lohnsteuer-Richtlinien

Mit Wirkung ab dem 1.1.2011 wurden von der Finanzverwaltung neue Lohnsteuer-Richtlinien herausgegeben. An einigen Punkten wurden – nicht zuletzt auf Grund aktueller Rechtsprechung – Erleichterungen gewährt, welche in der Praxis beim Lohnsteuerabzug bedeutsam sind. Wichtige Einzelaspekte stellen wir im Folgenden vor.

a) Mahlzeiten bei Auswärtstätigkeiten

Werden auf einer Auswärtstätigkeit **dem Arbeitnehmer Mahlzeiten gestellt**, so geht die Finanzverwaltung bis zu einem Wert je Mahlzeit von 40 € davon aus, dass die Mahlzeit auf Veranlassung des Arbeitgebers gewährt wurde. Voraussetzung ist dann lediglich, dass die Aufwendungen vom Arbeitgeber ersetzt werden und die Rechnung auf den Arbeitgeber ausgestellt ist. Nicht maßgeblich ist, wer die Rechnung bezahlt. Bisher geforderte weitergehende Voraussetzungen werden nicht mehr verlangt.

Der Vorteil dieser Sichtweise ist, dass die Mahlzeiten (Frühstück und auch Mittag- und Abendessen) mit dem günstigen amtlichen Sachbezugswert als Arbeitslohn versteuert werden können. Die amtlichen Sachbezugswerte betragen in 2011 für ein Frühstück 1,57 € und für Mittag- und Abendessen je 2,83 € und liegen regelmäßig deutlich unter dem tatsächlichen Wert.

Beispiel:

Sachverhalt: Eine vom Arbeitnehmer bezahlte und auf den Arbeitgeber anlässlich einer Auswärtstätigkeit ausgestellte Hotelrechnung weist aus die Übernachtung über 65,00 € (einschließlich 7 % USt) und das Frühstück über 6,50 € (einschließlich 19 % USt). Der Arbeitnehmer erhält im Rahmen der Reisekostenabrechnung den Betrag von 71,50 € erstattet.

Lösung: Hinsichtlich des Frühstücks liegt eine Mahlzeitengestellung auf Veranlassung des Arbeitgebers vor, die in Höhe des Sachbezugs von 1,57 € steuer- und sozialversicherungspflichtig ist.

Hinweis: Wäre die Reisekostenerstattung um den Sachbezugswert von 1,57 € gekürzt worden, so wäre gar keine Steuerpflicht eingetreten.

Hinweis:

Die Finanzverwaltung lässt diese Vereinfachungsregel bereits rückwirkend ab dem 1.1.2010 zu.

b) Regelmäßige Arbeitsstätte

Wege von und zur regelmäßigen Arbeitsstätte können nur in begrenztem Umfang im Rahmen der Entfernungspauschale steuerlich geltend gemacht werden. Anders ist dies dagegen bei Reisekosten. Liegt eine Dienstreise vor, so können entweder die tatsächlichen Fahrtkosten oder Fahrtkosten pauschal mit 0,30 € je gefahrenem Kilometer geltend gemacht werden. Hier ist die Abgrenzung der regelmäßigen Arbeitsstätte von großer Bedeutung.

Die Finanzverwaltung stellt klar, dass **betriebliche Einrichtungen von Kunden des Arbeitgebers** unabhängig von der Dauer der dortigen Tätigkeit keine regelmäßigen Arbeitsstätten seiner Arbeitnehmer sind, wenn diese auf Grund ihrer Tätigkeit mit wechselnden Einsatzorten rechnen müssen. Bedeutsam ist dies bei allen Berufsgruppen mit viel Außendiensttätigkeit.

c) Berufliche Fort- und Weiterbildungskosten

Berufliche Fort- oder Weiterbildungsmaßnahmen des Arbeitgebers führen nicht zu Arbeitslohn, wenn diese Bildungsmaßnahmen im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers durchgeführt werden. Unerheblich ist, ob die Bildungsmaßnahme im Betrieb selbst oder in einer Fortbildungseinrichtung durchgeführt wird. Bei einer Bildungsmaßnahme ist ein ganz überwiegendes betriebliches Interesse des Arbeitgebers immer dann anzunehmen, wenn die Maßnahme die Einsatzfähigkeit des Arbeitnehmers im Betrieb des Arbeitgebers erhöhen soll.

Die Finanzverwaltung hat nun zur Vereinfachung festgelegt, dass es für ein ganz überwiegend betriebliches Interesse des Arbeitgebers unschädlich ist, wenn der **Arbeitnehmer Rechnungsempfänger** ist und der Arbeitgeber die Übernahme bzw. den Ersatz der Aufwendungen allgemein oder für die besondere Bildungsmaßnahme vor Vertragsabschluss schriftlich zugesagt hat.

Hinweis:

Der Ausschluss von Arbeitslohn erfordert in diesen Fällen, dass der Arbeitnehmer hinsichtlich der wirtschaftlich nicht getragenen Kosten keinen Werbungskostenabzug geltend macht. Aus diesem Grund muss der Arbeitgeber die Originalrechnung der Bildungsmaßnahme und eine Kopie der Abrechnung über die Kostenübernahme zum Lohnkonto nehmen.

14 1 %-Regelung umfasst nicht nachträgliche Umrüstung oder Einbauten

Der Bundesfinanzhof hatte über die Ermittlung des geldwerten Vorteils aus der Privatnutzung eines überlassenen Firmenwagens zu entscheiden. Die Ermittlung erfolgte nach der 1 %-Regelung. Im Urteilsfall lag die Besonderheit vor, dass das Fahrzeug im Nachhinein mit einer Flüssiggasanlage ausgerüstet wurde. Das Finanzamt wollte die Kosten für die Umrüstung in die Bemessungsgrundlage für die 1 %-Regelung mit einbeziehen.

Der Bundesfinanzhof verneinte dies dagegen mit Urteil vom 13.10.2010 (Aktenzeichen VI R 12/09). Er stellte auf die stark pauschalierende Methode der 1 %-Regelung ab. Diese stelle als Bemessungsgrundlage auf den Bruttolistenpreis des Fahrzeugs zum Zeitpunkt der Erstzulassung ab. Aus diesem Grunde ist im nachträglichen Einbau einer Flüssiggasanlage in ein zur Privatnutzung überlassenes Firmenfahrzeug keine in die Bemessungsgrundlage einzubeziehende Sonderausstattung zu sehen. Eine **Sonderausstattung** im Sinne des Gesetzes liegt nur dann vor, **wenn das Fahrzeug bereits werkseitig im Zeitpunkt der Erstzulassung damit ausgestattet ist**. Der Bundesfinanzhof sah auch keine Möglichkeit der anderweitigen steuerlichen Erfassung, da mit der 1 %-Regelung sämtliche geldwerten Vorteile abgegolten sind, die sich aus der Möglichkeit einer privaten Nutzung des betrieblichen Fahrzeugs ergeben. Unselbständige Ausstattungsmerkmale können nicht getrennt bewertet werden.

Hinweis:

Bei der Nutzung eines gebraucht erworbenen Firmenwagens kann die Anwendung der 1 %-Regelung nachteilig sein, da auch in diesem Fall auf den Bruttolistenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung des Fahrzeugs abzustellen ist. Im vorliegenden Fall zeigen sich dagegen Vorteile dieser pauschalierenden Vorgehensweise, die auch für Gestaltungen genutzt werden können. Im vorliegenden Fall spielte es im Übrigen keine Rolle, dass die Umrüstung in zeitlicher Nähe nach der Auslieferung des Fahrzeugs erfolgte.

Der Bundesfinanzhof entscheidet gegen die Ansicht der Finanzverwaltung. Die Reaktion der Finanzverwaltung bleibt allerdings abzuwarten.

15 Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Mieten auch bei reiner Weitervermietung

Seit 2008 werden gezahlte Mieten bei der Berechnung der Gewerbesteuer anteilig hinzugerechnet, so dass diese im Ergebnis nur teilweise die steuerliche Bemessungsgrundlage mindern. Diese Hinzurechnung soll auch bei reinen „**Durchleitungsmietverträgen**“, also wenn die angemieteten Räume selbst wieder weitervermietet werden, zur Anwendung kommen. So entschied das Finanzgericht Köln mit Urteil vom 27.10.2010 (Aktenzeichen 9 K 1022/10).

Hinweis:

Gegen diese Entscheidung wurde Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt, so dass vergleichbare Fälle im Hinblick auf das anhängige Verfahren offen gehalten werden sollten.

Gerade **in Unternehmensgruppen** sollte allerdings auch geprüft werden, ob die nutzende Gesellschaft das Mietobjekt nicht unmittelbar anmieten kann.

16 Keine Umsatzsteuerschuld einer Organgesellschaft auf Grund Rechnungsstellung an den Organträger

Unter bestimmten Bedingungen können mehrere rechtlich selbständige Unternehmen bei der Umsatzsteuer als ein Unternehmen behandelt werden. In diesem Fall wird von einer umsatzsteuerlichen Organschaft gesprochen. Voraussetzung ist, dass eine Kapitalgesellschaft finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist. Das eingegliederte Unternehmen wird dann als Organgesellschaft bezeichnet. Eine finanzielle Eingliederung ist dann gegeben, wenn der Organträger an der Organgesellschaft eine Mehrheitsbeteiligung hält. Wirtschaftliche Eingliederung bedeutet, dass die Organgesellschaft nach dem Willen des Organträgers im Rahmen des Organträgers wirtschaftlich tätig wird. Klassischer Fall der wirtschaftlichen Eingliederung sind Produktions- oder Vertriebsgesellschaften für die Gesamt-Unternehmensgruppe.

Hinweis:

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

Folge einer umsatzsteuerlichen Organschaft ist, dass die Umsätze zwischen Organträger und den Organgesellschaften im Inland nicht der Umsatzsteuer unterworfen werden. Hierbei wird von Innenumsätzen gesprochen. Die umsatzsteuerliche Organschaft führt also zu Arbeitserleichterungen, da bei den Rechnungen über die Innenumsätze keine Umsatzsteuer ausgewiesen und abgeführt und beim Empfänger dann kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden muss.

Der Bundesfinanzhof hatte über einen Fall zu entscheiden, bei dem die umsatzsteuerliche Organschaft zunächst nicht gesehen und entsprechend auch bei den Innenumsätzen Umsatzsteuer in den Rechnungen ausgewiesen wurde. Im Rahmen einer Betriebsprüfung wurde dann das Vorliegen der Organschaft geltend gemacht. Die Finanzverwaltung vertrat die Auffassung, dass die ausgewiesene Umsatzsteuer auch geschuldet werde, da nach allgemeinen umsatzsteuerlichen Regeln eine in einer Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer immer geschuldet wird, auch wenn der Ausweis unberechtigt erfolgt. Dies lehnte der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 28.10.2010 (Aktenzeichen V R 7/10) allerdings ab und stellte klar, dass die in Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer nicht geschuldet wird, wenn es sich um Innenleistungen in einem Organkreis handelt.

Des Weiteren äußert sich das Gericht zum Tatbestandsmerkmal der **organisatorischen Eingliederung**. Im Hinblick auf die organisatorische Eingliederung ist dabei zu beachten, dass die mit der finanziellen Eingliederung verbundene Möglichkeit der Beherrschung der Tochtergesellschaft durch die Muttergesellschaft in der laufenden Geschäftsführung wirklich wahrgenommen werden muss. Maßgeblich ist, dass der Organträger die Organgesellschaft durch die Art und Weise der Geschäftsführung beherrscht oder aber zumindest durch die Gestaltung der Beziehungen zwischen dem Organträger und der Organgesellschaft sichergestellt ist, dass eine vom Willen des Organträgers abweichende Willensbildung bei der Organtochter nicht möglich ist.

Die organisatorische Eingliederung setzt weiter in aller Regel eine personelle Verflechtung der Geschäftsführungen des Organträgers und der Organgesellschaft voraus. Neben diesem Regelfall kann sich die organisatorische Eingliederung auch daraus ergeben, dass leitende Mitarbeiter des Organträgers als Geschäftsführer der Organgesellschaft tätig sind. Demgegenüber reicht es aber nicht aus, dass ein leitender Mitarbeiter des Mehrheitsgesellschafters nur Prokurist bei der möglichen Organgesellschaft ist, während es sich beim einzigen Geschäftsführer der GmbH um eine Person handelt, die weder Mitglied der Geschäftsführung noch leitender Angehöriger des Mehrheitsgesellschafters war.

Hinweis:

Gerade weil das Merkmal der organisatorischen Eingliederung bei der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer – wie auch die wirtschaftliche Eingliederung – nicht erforderlich ist, muss diesen Merkmalen bei der Prüfung des Vorliegens einer umsatzsteuerlichen Organschaft besondere Aufmerksamkeit geschenkt werden. Dies gilt nicht nur bei der Begründung einer umsatzsteuerlichen Organschaft. Auch in der Folgezeit sind Änderungen in der Geschäftsführung bei Organträger und Organgesellschaft stets auch unter diesem Aspekt zu würdigen.

17 Umsatzsteuerliche Kleinunternehmerregelung kann im Ausland eingeschränkt sein

Im Streitfall tätigte eine in Deutschland ansässige Unternehmerin geringe Umsätze in Österreich und unterwarf diese nicht der dortigen Umsatzbesteuerung, da sie von der Anwendung der Kleinunternehmerregelung ausging. Die **österreichische Kleinunternehmerregelung** kommt allerdings nur bei in Österreich ansässigen Unternehmern zur Anwendung. Diese Einschränkung hat der Europäische Gerichtshof mit Urteil vom 26.10.2010 (Aktenzeichen C-97/09) ausdrücklich gebilligt. Ein Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht liegt nicht vor.

Hinweis:

Dies verdeutlicht, dass auch bei geringfügigen Umsätzen in einem anderen EU-Staat die dortigen umsatzsteuerlichen Pflichten sorgfältig zu prüfen sind. Auch wenn dies mit einem vergleichsweise hohen Aufwand verbunden ist, sollte in Zweifelsfällen ein ausländischer Berater eingeschaltet werden.

18 Teilwertabschreibung auf Investmentfondsanteile

Bei Investmentfondsanteilen, die dem Anlagevermögen zuzuordnen sind, ist eine steuerliche Teilwertabschreibung nur dann zulässig, wenn eine **voraussichtlich dauernde Wertminderung** vorliegt. Bei **börsennotierten Aktien**, die im Anlagevermögen gehalten werden, ist von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung im Grundsatz dann auszugehen, wenn der Kurswert zum Bilanzstichtag unter die Anschaffungskosten gesunken ist und zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung keine konkreten Anhaltspunkte für ein alsbaldiges Ansteigen des Kurses vorliegen, es sich also nicht um eine bloße Kursschwankung handelt. Hieran stellt die Finanzverwaltung äußerst hohe Anforderungen. Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung auszugehen, wenn der **Börsenkurs zum Bilanzstichtag um mehr als 40 % unter die Anschaffungskosten gesunken** ist oder wenn er an zwei aufeinander folgenden Bilanzstichtagen um mehr als 25 % gesunken ist.

Diese restriktive Ansicht der Finanzverwaltung ist umstritten. Für Investmentfondsanteile hat das **Finanzgericht Münster** eine Teilwertabschreibung dann für möglich gehalten, wenn entweder der Kurs am Bilanzstichtag um mehr als 20 % oder an zwei aufeinander folgenden Bilanzstichtagen jeweils um mehr als 10 % gesunken ist. Mit Urteil vom 15.12.2010 (Aktenzeichen 1 K 2237/07) hält das **Finanzgericht Rheinland-Pfalz** eine Geringfügigkeitsgrenze von 10 % erforderlich, aber auch für ausreichend, um bei Fondsbeteiligungen eine Wertminderung von bloßen kurzfristigen Kursschwankungen abzugrenzen. Eine voraussichtlich dauernde Wertminderung kann daher bereits dann angenommen werden, wenn der Börsenkurs am Bilanzstichtag **um mehr als 10 % unter den Anschaffungskosten liegt**.

Hinweis:

Höchstrichterlich ist diese Frage noch nicht entschieden. Im Einzelfall ist jedenfalls die Kursentwicklung sehr sorgfältig zu dokumentieren. Eine besondere Problematik ergibt sich darüber hinaus bei Wertpapieren, wie etwa speziellen Anleihen, für die kein liquider Markt existiert. Die Börsenkurse geben in diesen Fällen mangels ausreichender Kursfeststellungen oftmals nicht die realen Werte wieder. In diesen Fällen sollte zum Bilanzstichtag bei der depotführenden Bank ein Angebot über den Rückkauf eingeholt werden.

19 Reverse-Charge-Verfahren ab 2011 auch für Lieferungen von Industrieschrott und Gold sowie für Gebäudereinigung

Im Regelfall schuldet der Leistungserbringer die Umsatzsteuer für die von ihm erbrachten Leistungen gegenüber dem Finanzamt. Mittlerweile wird aber in einigen Fällen die **Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger verlagert (sog. Reverse-Charge-Verfahren)**. In diesen Fällen stellt der Leistungserbringer eine Rechnung ohne Umsatzsteuerausweis aus und weist auf die Steuerschuldumkehr hin. Der Leistungsempfänger muss dann die Umsatzsteuer aus dieser Leistung an das Finanzamt abführen, kann unter den allgemeinen Voraussetzungen aber auch den Vorsteuerabzug geltend machen. Das Reverse-Charge-Verfahren erstreckte sich bislang auf:

- Werkleistungen und bestimmte sonstige Leistungen eines im übrigen EU-Gebiet ansässigen Unternehmers,
- Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen (soweit nicht die Steuerfreiheit greift) und
- Bauleistungen, wenn der Leistungsempfänger selbst nachhaltig Bauleistungen erbringt (also beim Bezug von Bauleistungen von Subunternehmern).

Mit Wirkung ab dem 1.1.2011 wurde dieser Katalog erweitert um:

- Steuerpflichtige **Lieferungen von Industrieschrott, Almetallen und sonstigen Abfallstoffen**. Die im Einzelnen hiervon betroffenen Gegenstände bzw. Waren sind in der neuen Anlage 3 zum Umsatzsteuergesetz aufgeführt. Dabei erfolgt die Abgrenzung nach dem Zolltarif. Von Bedeutung ist, dass die Anlage 3 nicht alle Arten von Abfällen, mit denen in der Recyclingwirtschaft gehandelt wird, erfasst.
- Die steuerpflichtige **Reinigung von Gebäuden** und Gebäudeteilen. Betroffen sind allerdings nur Leistungen, die von im Inland ansässigen Subunternehmern von Gebäudereinigungsunternehmen ausgeführt werden. Der Leistungsempfänger, der die Steuer schuldet, muss selbst ein Gebäudereinigungsunternehmen sein.
- Bestimmte Goldlieferungen.
- Die Lieferung von Wärme oder Kälte über Wärme- und Kältenetze von im Ausland ansässigen Unternehmern an inländische Unternehmer.

Zur Abgrenzung im Einzelnen hat die Finanzverwaltung mit Schreiben vom 4.2.2011 (Aktenzeichen IV D 3 – S 7279/10/10006, DOK 2011/0093284) Stellung genommen. Bei **Lieferungen von Produkten der Recyclingbranche** ist eine sorgfältige Abgrenzung im Einzelfall notwendig. Bestehen Zweifel, ob ein Gegenstand unter die Anlage 3 des Umsatzsteuergesetzes fällt, haben der Lieferer und der Abnehmer die

Möglichkeit, bei dem zuständigen Bildungs- und Wissenschaftszentrum der Bundesfinanzverwaltung eine **unverbindliche Zolltarifauskunft** für Umsatzsteuerzwecke (uvZTA) mit dem Vordruckmuster 0310 einzuholen. Das Vordruckmuster mit Hinweisen zu den Zuständigkeiten für die Erteilung von uvZTA steht auf den Internetseiten der Zollabteilung des Bundesministeriums der Finanzen (<http://www.zoll.de>) unter der Rubrik „Vorschriften und Vordrucke-Formularcenter-Gesamtliste der Vordrucke“ zum Ausfüllen und Herunterladen bereit.

Zu den betroffenen **Gebäudereinigungsleistungen** zählen nur solche an Baulichkeiten, die auf Dauer fest mit dem Grundstück verbunden sind, nicht also z.B. Reinigungsarbeiten an Büro- oder Wohncontainern, Baubuden, Tribünen oder ähnlichen Einrichtungen. Unter die Reinigung von Gebäuden und Gebäudeteilen fällt vor allem:

- die Reinigung sowie die pflegende und schützende (Nach-)Behandlung von Gebäuden und Gebäudeteilen (innen und außen);
- die Hausfassadenreinigung (einschließlich Graffitientfernung);
- die Fensterreinigung;
- die Reinigung von Dachrinnen und Fallrohren;
- die Bauendreinigung;
- die Reinigung von haustechnischen Anlagen, soweit es sich nicht um Wartungsarbeiten handelt;
- die Hausmeisterdienste und die Objektbetreuung, wenn sie auch Gebäudereinigungsleistungen beinhalten.

Insbesondere folgende Leistungen fallen nicht unter die Steuerschuldumkehr:

- die Schornsteinreinigung;
- die Schädlingsbekämpfung;
- der Winterdienst, soweit es sich um eine eigenständige Leistung handelt;
- die Reinigung von Inventar, wie Möbel, Teppiche, Matratzen, Bettwäsche, Gardinen und Vorhänge, Geschirr, Jalousien und Bilder, soweit es sich um eine eigenständige Leistung handelt;
- die Arbeitnehmerüberlassung, auch wenn die überlassenen Arbeitnehmer für den Entleiher Gebäudereinigungsleistungen erbringen, unabhängig davon, ob die Leistungen nach dem Arbeitnehmerüberlassungsgesetz erbracht werden oder nicht.

Werden Gebäudereinigungsleistungen von einem im Inland ansässigen Unternehmer nach dem 31.12.2010 im Inland erbracht, ist der **Leistungsempfänger** nur dann Steuerschuldner, wenn er Unternehmer ist und **selbst Gebäudereinigungsleistungen erbringt**. Der Leistungsempfänger muss derartige Gebäudereinigungsleistungen nachhaltig erbringen oder erbracht haben. Daneben ist davon auszugehen, dass der Leistungsempfänger nachhaltig Gebäudereinigungsleistungen erbringt, wenn er dem leistenden Unternehmer einen entsprechenden, im Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes gültigen Nachweis des nach den abgabenrechtlichen Vorschriften für die Besteuerung seiner Umsätze zuständigen Finanzamts vorlegt. Für diesen Nachweis durch die Finanzämter wird das **Vordruckmuster USt 1 TG – Nachweis zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Gebäudereinigungsleistungen** – eingeführt.

Hinweis I:

Verwendet der Leistungsempfänger einen Nachweis nach dem Vordruckmuster USt 1 TG, ist er als Leistungsempfänger Steuerschuldner, auch wenn er tatsächlich kein Unternehmer ist, der selbst Gebäudereinigungsleistungen erbringt. Dies gilt nicht, wenn der Leistungsempfänger einen gefälschten Nachweis nach dem Vordruckmuster USt 1 TG verwendet und der leistende Unternehmer hiervon Kenntnis hatte.

Hinweis II:

Auch für die neuen Reverse-Charge-Fälle gewährt die Finanzverwaltung eine **Vereinfachungsregel** in folgenden Fällen: Hat ein Leistungsempfänger für einen an ihn erbrachten Umsatz das Reverse-Charge-Verfahren angewandt, also keine Umsatzsteuer ausgewiesen und auf die Steuerschuldumkehr hingewiesen, obwohl die Voraussetzungen hierfür fraglich waren oder sich später herausstellt, dass die Voraussetzungen nicht vorgelegen haben, so wird diese Handhabung beim Leistenden und beim Leistungsempfänger nicht beanstandet, wenn sich beide Vertragspartner über die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens einig waren und der Umsatz vom Leistungsempfänger in zutreffender Höhe versteuert wird.

Umgekehrt gilt diese Vereinfachungsregel allerdings nicht: Hätte das Reverse-Charge-Verfahren angewandt werden müssen und weist der leistende Unternehmer trotzdem Umsatzsteuer aus, so schuldet er diese auch.

20 Fortführung eines „Badwill“ beim Erwerb von Mitunternehmeranteilen

Gerade in Krisenzeiten ist es nicht selten, dass Mitunternehmeranteile für einen **symbolischen Preis von z.B. 1 €** erworben werden oder möglicherweise der Verkäufer dem Käufer eine Zahlung für die Übernahme der Anteile zahlt. Wird nun dennoch ein positives Kapitalkonto in der Bilanz übernommen, so ist zu prüfen, wie dieser Minderbetrag bilanziell abzubilden ist. In einem ersten Schritt ist zu kontrollieren, ob die bilanzierten Wirtschaftsgüter stille Lasten aufweisen; dann sind deren Werte entsprechend abzustocken. Verbleibt auch danach ein noch zu verteiler Wert, so ist dieser in einem passiven Ausgleichsposten als „Badwill“ auszuweisen. Technisch geschieht dies regelmäßig in einer steuerlichen Ergänzungsbilanz, da der Erwerb des Mitunternehmeranteils keine Auswirkungen auf die Handelsbilanz der Gesellschaft hat.

Das FG Düsseldorf stellt in dem Urteil vom 15.12.2010 (Aktenzeichen 15 K 2784/09 F) heraus, dass der Erwerbsvorgang zwingend erfolgsneutral erfolgen muss. Dazu dient dann zunächst der passive Ausgleichsposten. In der Folgezeit ist dieser passive Ausgleichsposten gegen Verlustanteile oder aber bei Veräußerung des Mitunternehmeranteils gewinnerhöhend aufzulösen. Dies folgt aus dem Gedanken heraus, dass beim Erwerb des Mitunternehmeranteils diese zukünftigen Verluste in dem niedrigen Kaufpreis bereits abgegolten wurden. Im Urteilsfall ergaben sich nach dem Erwerb nun aber zunächst mehrere Gewinnjahre und erst dann ein Verlustjahr. Das Finanzgericht stellt heraus, dass in diesem Fall der Verlust – zumindest in Höhe der vorher entstandenen, versteuerten und nicht entnommenen sowie dem steuerlichen Kapitalkonto gutgeschriebenen Gewinne – nach den üblichen Regeln beim Gesellschafter gegen andere Einkünfte verrechnet werden kann. Insoweit erfolgt also keine Verrechnung des entstandenen Verlusts gegen den passiven Ausgleichsposten.

21 Dokumentation eines Einlagewillens durch Bilanzausweis

Im Urteilsfall waren an einer GmbH & Co. KG als Kommanditisten V mit 51 % und sein Sohn S mit 49 % beteiligt. Am 25.1.2000 erfolgte von einem gemeinsamen Konto der Kommanditisten zu Gunsten der GmbH & Co. KG eine Überweisung über 500 000 € und am 22.6.2001 von einem privaten Konto des V eine weitere Überweisung i.H.v. 1 Mio. €. Die zugehörigen Kontoauszüge wiesen **keinen eindeutigen Verwendungszweck** für die Zahlungen aus. Der Buchhalter der GmbH & Co. KG verbuchte beide Zahlungen als Einlagen des V. So erfolgte auch der Ausweis im Jahresabschluss und Steuerbilanz. Im Rahmen einer späteren Betriebsprüfung sollte nun eine Bilanzberichtigung dahingehend erfolgen, dass die Einzahlung von 500 000 € je zur Hälfte als Einlage des V und des S und die Einzahlung von über 1 Mio. € ausschließlich als Einlage des V zu erfassen sei. Das Finanzamt lehnte den Antrag auf Bilanzberichtigung ab.

Dies bestätigte auch das Finanzgericht Münster mit Urteil vom 22.1.2010 (Aktenzeichen 6 K 947/05 F). Es stellte zwar heraus, dass die **fehlerhafte Erfassung eines Zahlungsvorgangs durch einen Buchhalter** nicht geeignet ist, den Einlagewillen eines Gesellschafters zu dokumentieren oder einen Einlagevorgang zu bewirken. Dagegen ist die **Erfassung der Einlage in der Steuerbilanz** ein widerlegbares Indiz dafür, dass beim Gesellschafter ein Einlagewille vorgelegen hat. Konnte nun der Gesellschafter einen fehlerhaften Ausweis in der Steuerbilanz erkennen und erfolgt keine Korrektur, so muss er sich an dem objektiven Erklärungswert der Steuerbilanz festhalten lassen; eine Berichtigung ist also nicht mehr möglich.

Hinweis:

Dieses Urteil unterstreicht, wie wichtig es für die Gesellschafter ist, den **Jahresabschluss sorgfältig zu prüfen**. Dies gilt vor allem für bedeutende Buchungsvorgänge. Im vorliegenden Fall hätten die Gesellschafter allerdings bereits bei Tätigkeit der Einlagen gut daran getan, dem Buchhalter eindeutige und zwar im Zweifel schriftliche Anweisungen zur Verbuchung der Vorgänge an die Hand zu geben.

22 Stückzinsen sind steuerpflichtig, auch wenn die Papiere vor dem 1.1.2009 erworben wurden

Bei Anleihen werden die Zinsen regelmäßig nur zu bestimmten Zeitpunkten (meist jährlich oder halbjährlich) für den zurückliegenden Zeitraum ausgezahlt. Werden nun Anleihen im Laufe eines Zinszahlungszeitraums mit dem laufenden Zinsschein veräußert, so hat der Erwerber dem Veräußerer in der Regel den Zinsbetrag zu vergüten, der auf die Zeit seit dem Beginn des laufenden Zinszahlungszeitraums bis zur Veräußerung entfällt. Diese Zinsen werden als Stückzinsen bezeichnet. Stückzinsen werden regelmäßig gesondert berechnet und in der Wertpapierabrechnung ausgewiesen. Fraglich war, ob Stückzinsen aus Wertpapieren, die wegen des Erwerbs vor dem 1.1.2009 selbst noch nicht der Abgeltungsteuer unterlagen, von der 25 %igen Abgeltungsteuer betroffen sind. Mit einer im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2010 erfolgten Gesetzesänderung wurde dies nun klargestellt. Soweit die Kreditinstitute in der Vergangenheit keine Kapitalertragsteuer einbehalten haben, muss dies im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung nachgeholt, die Stückzinsen dann in die Erklärung mit aufgenommen werden. Die Finanzverwaltung hat die Kreditinstitute nun aufgefordert, in einschlägigen Fällen Steuerbescheinigungen zu erstellen, damit die Kunden diese Sachverhalte erkennen können.

Hinweis:

Ob diese rückwirkende Erfassung durch die Gesetzesänderung im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2010 verfassungsgemäß ist, ist allerdings umstritten. Insofern sollten Veranlagungen verfahrensrechtlich offengehalten werden.

23 Phoenix Managed Account und CTS; Behandlung von Scheingutschriften und Verlusten

Die Phoenix Kapitaldienst GmbH legte Ende 1992 den Managed Account auf. Dabei handelt es sich um eine fondsähnliche Stillhalter-Kapitalanlage. Mit dem für diesen Fonds eingesammelten Geld der Anleger spekulierte der **Phoenix Kapitaldienst**. Die Anlegergelder wurden allerdings in großem Umfang veruntreut. Letztlich kam es zur Insolvenz des Anlagevehikels.

Hinsichtlich der ausgewiesenen Scheinrenditen gibt die Finanzverwaltung (Kurzinformation der Oberfinanzdirektion Rheinland vom 6.9.2010) folgende Billigkeitsregelung bekannt: Stehen gebliebene Scheingutschriften sind aus **sachlichen Billigkeitsgründen** im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung als negative Einnahmen zu berücksichtigen. Daraus ergibt sich:

- Für die Jahre bis 2004: Die gezahlten und die gutgeschriebenen Scheinrenditen sind als Einnahmen aus Kapitalvermögen zu behandeln.
- Für das Jahr 2005: Im Wege der sachlichen Billigkeit sind im Veranlagungszeitraum 2005 negative Einnahmen in Höhe der stehen gelassenen Scheinrenditen anzusetzen.

Gleiches gilt aus sachlichen Billigkeitsgründen für stehen gebliebene Scheingutschriften. Sie sind im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung über das Vermögen der Phoenix Kapitaldienst GmbH (in 2005) steuermindernd als negative Einnahmen zu berücksichtigen.

Zum „**Schneeballsystem CTS**“ äußert sich die Finanzverwaltung wie folgt: Eine Berücksichtigung von Verlusten kommt nicht in Betracht, soweit die Anleger das eingezahlte Kapital verloren haben. Der Verlust der getätigten Einlage stellt einen nicht steuerbaren Vorgang auf der privaten Vermögensebene dar. Abweichend hiervon sind jedoch die stehen gebliebenen Scheingutschriften aus sachlichen Billigkeitsgründen im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung, d.h. im Jahr 2001, steuermindernd als negative Einnahmen zu berücksichtigen. Die Behandlung von Billigkeitsmaßnahmen wird allerdings noch erörtert, so dass einschlägige Fälle noch nicht abschließend veranlagt werden sollten.

24 Steuerlicher Abzug vorausbezahlter Nutzungsentgelte (Erbbauzinsen)

Aus verschiedenen Gründen werden Nutzungsentgelte für viele Jahre im Voraus bezahlt. Dies war (und ist teilweise noch) gängige Praxis bei **Erbbauzinsen, die oftmals für einen Zeitraum von 99 Jahren im Voraus bezahlt werden**. Der Zahlende hat durch die Vorauszahlung den Vorteil, dass indexbedingte künftige Erhöhungen des Erbbauzinses vermieden werden. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs lagen in diesen Fällen im Zahlungszeitpunkt sofort abzugsfähige Ausgaben vor, soweit aus dem Erbbaurecht Einnahmen generiert werden. Da diese Rechtsprechung auch für steuerlich orientierte Gestaltungen genutzt wurde, wurde mit Gesetz vom 9.12.2004 mit Wirkung ab dem Jahr 2004 eine gesetzliche Regelung eingeführt, wonach vorausgezahlte Nutzungsentgelte für mehr als fünf Jahre gleichmäßig auf den Zeitraum zu verteilen sind, für den die Vorauszahlung geleistet wird.

Streitig war nun die erstmalige Anwendung der Neuregelung. Das Gesetz wurde am 27.10.2004 in den Deutschen Bundestag eingebracht und am 9.12.2004 verabschiedet. Gelten sollte die Neuregelung dagegen bereits für das gesamte Jahr 2004. Der Bundesfinanzhof ist der Auffassung, dass eine verfassungswidrige Rückwirkung jedenfalls dann vorliegt, wenn die Erbbauzinsvorauszahlung vor der Gesetzeseinbringung in den Deutschen Bundestag am 27.10.2004 vereinbart und durchgeführt wurde. Zur abschließenden Prüfung hat der Bundesfinanzhof diese Frage dem Bundesverfassungsgericht vorgelegt (Beschluss vom 7.12.2010, Aktenzeichen IX R 70/07).

Hinweis:

Damit wird die Rechtsprechung konsequent fortgesetzt, wonach verschärfende Gesetzesänderungen frühestens mit Einbringung des entsprechenden Gesetzentwurfs in den Deutschen Bundestag angewendet werden können. Sind einschlägige Fälle verfahrensrechtlich noch offen, so sollte gegen eine anderslautende Ansicht der Finanzverwaltung vorgegangen werden.

Der Bundesfinanzhof betont in diesem Beschluss auch, dass der Stpfl. auf bestätigte Rechtsprechung vertrauen kann und zwar unabhängig davon, ob die Finanzverwaltung diese anwendet oder nicht.

25 Aufwendungen zur Beseitigung verdeckter Mängel können anschaffungsnahe Herstellungskosten sein

Zu den Herstellungskosten eines Gebäudes gehören nach der ausdrücklichen Gesetzesregelung auch Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen ohne die Umsatzsteuer 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen. Zu diesen Aufwendungen gehören nicht die Aufwendungen für Erweiterungen sowie Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen.

Im Urteilsfall des Finanzgerichts Münster stellten die Aufwendungen der Hauseigentümer solche für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen dar. Sie ließen an dem Haus innerhalb der ersten drei Jahren nach dem Erwerb umfangreiche Arbeiten durchführen, um Mängel zu beheben bzw. das Haus zu modernisieren. So führten sie Maßnahmen durch, um das Eindringen von Feuchtigkeit in Wände und Räume zu verhindern. Daneben tauschten sie die schadhafte Rollläden aus. Andererseits modernisierten sie die Sanitäranlagen und erneuerten in diesem Zuge auch die Rohrleitungen. Schließlich tauschten sie die Heizungsanlage aus.

Hier sah das Finanzgericht Münster (Urteil vom 20.1.2010, Aktenzeichen 10 K 526/08 E) keine Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen. Vielmehr seien auch diese Maßnahmen zur Beseitigung verdeckter Mängel als anschaffungsnahe Aufwendungen einzustufen, da im Urteilsfall die 15 %-Grenze überschritten war.

Hinweis:

Die Einstufung von Kosten als anschaffungsnahe Aufwendungen ist steuerlich äußerst ungünstig, da diese Kosten dann nur über die langjährige Abschreibung geltend gemacht werden können. In diesen Fällen ist eine sorgfältige steuerliche Planung angezeigt, um die 15 %-Grenze in den ersten drei Jahren nach dem Erwerb möglichst nicht zu überschreiten.

26 Pauschalisiertes Betriebsausgabenabzugsverbot im KStG ist verfassungskonform

Mit den gesetzlichen Regelungen in § 8b KStG soll eine Kumulierung der Körperschaftsteuerbelastung bei Mutter-Tochter-Kapitalgesellschaften ausgeschlossen werden. Dazu sehen die Regelungen – vereinfacht dargestellt – vor, dass sowohl Bezüge aus Kapitalanteilen als auch Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalanteilen (einschließlich vergleichbarer Ersatzgewinne) bei der Mutter-Kapitalgesellschaft von der Körperschaftsteuer befreit sind.

Ergänzend gilt allerdings, dass pauschal 5 % eines derartigen Veräußerungsgewinns bzw. derartiger Bezüge aus Unternehmensbeteiligungen den Einkünften der Kapitalgesellschaft als fiktive nicht abzugsfähige Betriebsausgaben wieder hinzugerechnet werden müssen.

Zu dieser Problematik hat das BVerfG mit Beschluss vom 12.10.2010 (Aktenzeichen 1 BvL 12/07, HFR 2011, 91) entschieden, dass dieses **pauschalierte Abzugsverbot i.H.v. 5 %** nicht gegen den Grundsatz einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verstößt, sondern durch die Typisierungs- und Pauschalierungsbefugnis des Gesetzgebers gedeckt sei.

Hinweis:

Bei Renditeüberlegungen wie auch bei Überlegungen zur Rechtsformwahl ist also weiterhin die aus dem pauschalisierten Betriebsausgabenabzugsverbot resultierende Steuerbelastung zu berücksichtigen. Abhilfe kann ggf. die Herstellung eines Organschaftsverhältnisses schaffen.

27 Abzinsung von Verbindlichkeiten/Gesellschafterdarlehen

Nach den steuerlichen Regeln sind **unverzinsliche Verbindlichkeiten**, deren Laufzeit am Bilanzstichtag mindestens noch zwölf Monate beträgt, mit einem Zinssatz von **5,5 % abzuzinsen**. Diese Abzinsungsregel wurde erstmals eingeführt für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.1998 endeten. Im Jahr der erstmaligen Abzinsung ergibt sich hierdurch ein Ertrag, welcher in den Folgejahren durch entsprechende Aufzinsungsbeträge wieder ausgeglichen wird.

Um die **ertragswirksamen Effekte aus der erstmaligen Anwendung** zu mindern, konnte im ersten Abzinsungsjahr ein Betrag i.H.v. 9/10 des Abzinsungsbetrags in eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage eingestellt werden, wobei diese Rücklage dann in den folgenden neun Jahren ertragswirksam aufzulösen war.

Zur Berichtigung einer Bilanz, in der diese Abzinsung noch nicht berücksichtigt worden war, hat der BFH mit Urteil vom 25.8.2010 (Aktenzeichen I R 102/09, HFR 2011, 20) Stellung genommen. Im Streitfall waren **unverzinsliche Gesellschafterdarlehen**, welche bereits in der Bilanz zum 31.12.1998 enthalten waren, durch die Finanzverwaltung im Rahmen einer Bilanzberichtigung in der Bilanz zum 31.12.2002 gewinnerhöhend abgezinst worden. Eine Abzinsung wurde von der Gesellschaft zuvor nicht vorgenommen. Die Steuerbescheide der Jahre 1999 bis 2001 waren nicht mehr änderbar, so dass eine Abzinsung frühestens 2002 vorgenommen werden konnte. Die Berücksichtigung einer gewinnmindernden Rücklage bei der erstmaligen Abzinsung lehnte die Finanzverwaltung ab.

Demgegenüber hat der BFH den vorübergehenden Ausgleich der Gewinnerhöhung durch eine **Rücklagenbildung zugelassen**. Da die Abzinsung aber erstmals in der Bilanz zum 31.12.2002 erfolgte, ließ der BFH die Rücklagenbildung nur in Höhe von 6/10 des Abzinsungsbetrags zu, damit eine Besserstellung gegenüber dem Fall der regulären erstmaligen Abzinsung zum 31.12.1998 vermieden wird. Einschränkend ist darauf hinzuweisen, dass das Wahlrecht zur Rücklagenbildung nur hinsichtlich solcher Verbindlichkeiten besteht, die bereits am 31.12.1998 (also vor der gesetzlichen Einführung der Abzinsungsregelung) bestanden haben.

Hinweis:

Wenn im konkreten Einzelfall noch Altverbindlichkeiten (mit einer Restlaufzeit von mindestens zwölf Monaten) abzuzinsen sein sollten, dann stellt die Möglichkeit der Rücklagenbildung ein wichtiges Gestaltungsinstrument zur vorübergehenden Minderung der Steuerbelastung aus der gewinnerhöhenden Abzinsung dar.

28 Vereinbarung der Verlustübernahme bei der körperschaftsteuerlichen Organschaft

Die Anerkennung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft ist an strenge formale Voraussetzungen gebunden; dazu zählt auch die **vertragliche Vereinbarung der Verlustübernahme durch die Organträgerin zu Gunsten der Organgesellschaft**. Zur konkreten Formulierung des Gewinnabführungsvertrags hat der BFH mit Beschluss vom 28.7.2010 (Aktenzeichen I B 27/10, HFR 2010, 1180) gegen die Auffassung der Finanzverwaltung entschieden, dass die Anerkennung

- zwar auch die Vereinbarung der Verjährungsregelung des § 302 Abs. 4 AktG voraussetzt (d.h. eine Verjährung der Ansprüche aus § 302 AktG in zehn Jahren seit dem Tag, an dem die Eintragung der Beendigung des Vertrags in das Handelsregister bekannt gemacht worden ist),
- dass aber die vertragliche Formulierung *„Die (Organträgerin) ist entsprechend den Vorschriften des § 302 Aktiengesetz verpflichtet, jeden während der Vertragsdauer sonst entstehenden Jahresfehlbetrag auszugleichen, soweit dieser nicht dadurch ausgeglichen wird, dass den anderen Gewinnrücklagen Beträge entnommen werden, die während der Vertragsdauer in sie eingestellt worden sind“* genügt.

Bezug nehmend auf diesen Beschluss des BFH hat die **Finanzverwaltung** mit Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 19.10.2010 (Aktenzeichen IV C 2 – S 2770/08/10004, DOK 2010/0769613, BStBl I 2010, 836) die Grundsätze des Beschlusses für allgemein anwendbar erklärt, d.h., für alle zukünftigen wie auch für alle noch offenen Fälle soll es jetzt schon genügen, wenn die Vertragsklausel insgesamt auf § 302 AktG verweist.

Hinweis:

Trotz dieser für die Stpfl. günstigen Entwicklung sollte bei der Formulierung der Vereinbarung über eine Organschaft (und die Verlustübernahme) vor dem Hintergrund der strengen formalen Anforderungen dringend fachlicher Rat eingeholt werden.

29 „Vergessene“ Verlustvorträge bei der körperschaftsteuerlichen Organschaft

Zu den strengen formalen Voraussetzungen, an die die Anerkennung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft gebunden ist, zählt auch der Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrags auf mindestens fünf Jahre sowie dessen tatsächliche Durchführung.

Praktische Probleme bereitet die tatsächliche Durchführung des Ergebnisabführungsvertrags dann, wenn aus vororganschaftlicher Zeit noch Verluste bestehen. Solche **vororganschaftlichen Verluste mindern den Höchstbetrag der Gewinnabführung** nach § 301 AktG, d.h., abgeführt werden darf höchstens der ohne die Gewinnabführung entstehende Jahresüberschuss, vermindert um einen Verlustvortrag aus Vorjahren.

Wird nun gegen diese Regelung verstoßen und mehr als dieser zulässige Höchstbetrag an die Muttergesellschaft abgeführt, so verhindert dies die steuerliche Anerkennung einer Organschaft, weil der Ergebnisabführungsvertrag insoweit als „nicht ordnungsgemäß durchgeführt“ gilt. Dies hat der BFH mit Urteil vom 21.10.2010 (Aktenzeichen IV R 21/07, HFR 2011, 187) entschieden. Im Streitfall war von einer Organgesellschaft der ungeminderte Jahresüberschuss an die Muttergesellschaft abgeführt worden, weil der vororganschaftliche Verlustvortrag „vergessen“ worden war.

Hinweis:

Die tatsächliche Durchführung der Ergebnisabführung bedarf der besonderen Sorgfalt, da Steuerrecht und Handelsrecht ein differenziertes Vorgehen verlangen. Steuerlich werden die vororganschaftlichen Verlustvorträge mit Beginn der Organschaft eingefroren, handelsrechtlich ist der Verlustvortrag aus dem Vorjahr von dem Jahresüberschuss vor Ergebnisabführung abzuziehen.

30 Keine steuerliche Anerkennung einer formunwirksam vereinbarten Unterbeteiligung zwischen Ehegatten

Die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen Ehegatten ist an strenge formale Voraussetzungen gebunden; dazu zählt auch die Unterbeteiligung an GmbH-Anteilen. In dem einschlägigen Streitfall, über den der BFH mit Urteil vom 11.5.2010 (Aktenzeichen IX R 19/09, HFR 2010, 1018) entschieden hat, hatten in 1994 – vereinfacht dargestellt – die Ehegatten, von denen jeder jeweils zu 49,7 % an einer GmbH beteiligt war, miteinander schriftlich einen als „Treuhandvertrag“ bezeichneten Vertrag geschlossen (der als Unterbeteiligungsvertrag auszulegen war). Demnach sollte die Ehefrau die Hälfte ihrer Anteile nur treuhänderisch für den Ehemann halten. Diese Vereinbarung hätte in der Folge im Veräußerungsfall zu erheblichen Steuerersparnissen führen können.

Finanzverwaltung und Rechtsprechung haben diesen „Treuhandvertrag“ allerdings nicht anerkannt, weil dieser mangels notarieller Beurkundung nicht wirksam geworden ist. Insofern war von besonderer Bedeutung, dass die Gesellschafter die Anteile nicht direkt hielten, sondern diese Anteile treuhänderisch von einer KG gehalten wurden. Dieser Treuhandvertrag mit der KG wurde zivilrechtlich richtigerweise notariell beurkundet. Dass die Gesellschafter nun untereinander am gleichen Tag einen weiteren „Treuhandvertrag“ ohne Beachtung dieser Formerfordernisse abschlossen, wertete das Gericht als starkes Indiz dafür, dass diesem Vertrag kein Bindungswille zukommen sollte. Das Gericht hat als Erklärung für die bloße Schriftform statt der gebotenen notariellen Form auf die (auf der Hand liegende) mögliche Erwägung der Vertragsparteien abgestellt, die Vereinbarung nur bei Bedarf zu verwenden, und zwar je nachdem, ob sich später bei der Veräußerung oder bei der Verwirklichung eines Ersatztatbestands ein Gewinn (dann Verwerten der Vereinbarung mit der Folge des Unterschreitens der Wesentlichkeitsgrenze) oder ein Verlust ergibt (dann Außerachtlassen der Vereinbarung und volle Verlustrealisierung bei der Klägerin).

Hinweis:

Die Bedeutung der strengen formalen Voraussetzungen gerade bei Vereinbarungen zwischen Eheleuten ist auf Grund der innerhalb eines Familienverbands typischerweise fehlenden Interessengegensätze offensichtlich. Zu beachten ist, dass sowohl das dingliche Geschäft über die Abtretung oder Verfüzung über einen GmbH-Geschäftsanteil als auch die schuldrechtliche Verpflichtung zur Abtretung nach dem GmbH-Gesetz der **notariellen Beurkundung** bedürfen; diesem Formzwang unterliegt auch der einen bereits existierenden GmbH-Geschäftsanteil betreffende Treuhandvertrag.

31 Abwicklungskosten nach Vollbeendigung einer GmbH stellen keine das Aufgabergebnis beeinflussenden Anschaffungskosten dar

Die steuerliche Erfassung von Gewinnen bzw. Verlusten aus der Veräußerung, Aufgabe oder Abwicklung solcher Kapitalgesellschaften, deren Anteile zum steuerlichen Privatvermögen eines Gesellschafters zählen, setzt nach § 17 EStG voraus, dass der Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung, Aufgabe oder Abwicklung zu einem Zeitpunkt zu mindestens 1 % am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligt war (sog. **Wesentlichkeitsgrenze**). In diesen Fällen werden der Veräußerungserlös bzw. der gemeine Wert des dem Gesellschafter zugeteilten oder zurückgezählten Vermögens der Kapitalgesellschaft den Anschaffungskosten gegenübergestellt. Der entstehende Gewinn oder Verlust wird dann unter Berücksichtigung des Teileinkünfteverfahrens, also zu 60 %, bei der Einkommensteuerberechnung berücksichtigt.

Zu den insoweit zu berücksichtigenden Anschaffungskosten zählen auch **nachträgliche Anschaffungskosten**, z.B. verdeckte Einlagen in eine GmbH.

In dem Streitfall, über den der BFH mit Urteil vom 9.6.2010 (Aktenzeichen IX R 52/09, HFR 2011, 169) entschieden hat, hatte ein „wesentlich“ beteiligter Gesellschafter einer GmbH einen Gläubiger der GmbH befriedigt, obwohl die zugrunde liegende Verbindlichkeit wegen der Vollbeendigung der GmbH nicht mehr

bestand. Diese Zahlung machte der Gesellschafter als nachträgliche Anschaffungskosten geltend. Dazu stellt der BFH fest, dass der entsprechende Aufwand nicht (mehr) durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst war, weil vor dieser Zahlung bereits die **Eröffnung des Insolvenzverfahrens** über das Vermögen der GmbH mangels Masse abgelehnt worden war. Der BFH führt dazu aus, dass die GmbH nach ihrer Löschung wegen tatsächlicher Vermögenslosigkeit als Person überhaupt nicht mehr existent war und die Verbindlichkeiten daher entsprechend untergingen.

Hinweis:

Da der Gesellschafter noch vorgetragen hatte, er hätte die Zahlungen geleistet, um seine geschäftliche Reputation und seine persönliche Kreditwürdigkeit zu wahren, weist der BFH darauf hin, dass gerade deshalb schon die sachliche Verknüpfung mit der konkret betroffenen Beteiligung an der GmbH fehle. Wäre die Zahlung zu einem früheren Zeitpunkt erfolgt, so hätte sich möglicherweise ein anderes Ergebnis ergeben.

32 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)/verdeckte Einlage (vE)

a) Vorzeitige Auszahlung einer Pension an einen beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer keine vGA

Die vorzeitige Auszahlung einer Pension an einen beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer, der weiterhin als Geschäftsführer tätig ist, muss keine vGA begründen. Dies hat das FG Düsseldorf mit Beschluss vom 3.8.2010 (Aktenzeichen 6 V 1868/10, EFG 2010, 1720) entschieden. Im Streitfall hatte eine GmbH ihren beiden Gesellschafter-Geschäftsführern A und B Versorgungszusagen auf eine Kapitalleistung bei Ausscheiden nach dem 60. Lebensjahr erteilt. Nachdem die Leistungen aus der Rückdeckungsversicherung fällig wurden, zahlte die Gesellschaft dem weiterhin als Geschäftsführer tätigen A die zugesagte Kapitalleistung aus und buchte dies gegen die in gleicher Höhe passivierte Pensionsrückstellung, so dass sich keine Gewinnauswirkung ergab.

Dazu stellt das FG fest, dass zwar die vorzeitige Auszahlung des Pensionsbetrags gesellschaftsrechtlich veranlasst war, sich jedoch aus der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung kein höheres Einkommen ergab, da die Zahlung erfolgsneutral war.

b) VE bei Verzicht auf Pensionszusage

Mit Schreiben der OFD Frankfurt vom 10.9.2010 (S 2742 A-10-St 510, DStR 2010, 2249) hat die Finanzverwaltung zum Verzicht eines Gesellschafter-Geschäftsführers auf eine Pensionsanwartschaft (und hierbei insbesondere zum Verzicht auf den sog. „future service“) Stellung genommen. Danach wird folgende Auffassung vertreten:

Verzichtet der Gesellschafter-Geschäftsführer auf eine Pensionsanwartschaft, z.B. weil der Barwert der Pensionszusage nach deren Änderung kleiner ist als der Barwert des bereits erdienten Teils der bisherigen Zusage, so liegt in Höhe des werthaltigen Teils der Differenz der Barwerte eine vE in die Kapitalgesellschaft vor. Auf der Ebene des Gesellschafters liegt in dieser Höhe eine einkommensteuerpflichtige Tätigkeitsvergütung vor. Ebenfalls hat dieser in Höhe der vE nachträgliche Anschaffungskosten auf die GmbH-Anteile. Verzichtet der Gesellschafter-Geschäftsführer hingegen auf den sog. „future service“, d.h. auf den Teil der Pensionszusage, der bislang noch nicht erdient worden ist, so kann es nach Auffassung der Finanzverwaltung auch zu einer vE und zur Annahme einer einkommensteuerpflichtigen Tätigkeitsvergütung kommen. Dabei kommt es darauf an, ob und inwieweit der Verzicht die Pensionsanwartschaft reduziert. Entspricht der nach dem Verzicht noch verbleibende Barwert der Anwartschaft den zum Verzichtszeitpunkt erworbenen Ansprüchen, soll der Wert der vE mit Null anzunehmen sein.

Hinweis:

Der Verzicht auf eine Pensionszusage bedarf sorgfältiger Überlegungen. Der steuerliche Nachteil liegt in der Fiktion eines steuerpflichtigen Zuflusses beim verzichtenden Gesellschafter-Geschäftsführer. Der steuerliche Vorteil, der sich aus der Annahme einer vE ergibt, folgt insbesondere aus der damit verbundenen Erhöhung der Anschaffungskosten. Dies kann z.B. bei Anteilsveräußerung, Umwandlung oder Liquidation vorteilhaft sein; eine vorausschauende und abwägende Planung ist insoweit also unverzichtbar.

c) vGA bei unangemessenem Gehalt des Gesellschafter-Geschäftsführers einer Dentallabor-GmbH

Mit rechtskräftigem Urteil vom 14.4.2010 (Aktenzeichen 8 K 1786/04, GmbHR 2010, 1115) hat das FG Sachsen zur Angemessenheit der Gehälter von Gesellschafter-Geschäftsführern im Handwerk Stellung genommen.

Im Streitfall betrieb der Alleingesellschafter eine Dentallabor-GmbH und war dort auch alleiniger Geschäftsführer. Seine Vergütungen setzten sich aus einem Fixgehalt, Tantiemen, der privaten Kfz-Nutzung

und einer Pensionszusage zusammen. In Ermangelung der Möglichkeit eines betriebsinternen Fremdvergleichs zog die Finanzverwaltung zur Prüfung der Angemessenheit der Gesamtausstattung des Gesellschafter-Geschäftsführers im Rahmen eines externen Fremdvergleichs veröffentlichte Gehaltsstrukturuntersuchungen heran. Auf dieser Basis kam die Finanzverwaltung zur Annahme einer vGA, weil die Gesamtausstattung zwar bezogen auf die Unternehmensgröße (gemessen an der Mitarbeiterzahl) angemessen war, aber bezogen auf die Umsatzkraft über dem Durchschnitt lag.

Nach dem Urteil darf nicht isoliert auf den letztgenannten Aspekt, der gemessen am Umsatz überhöhten Vergütung, abgestellt und von einer vGA ausgegangen werden. Vielmehr ist nach Auffassung des FG nicht von einer ungemessen hohen Vergütung auszugehen, wenn die Gesamtausstattung gemessen an der Mitarbeiterzahl deutlich unterhalb des Medians vergleichbarer Vergütungen liegt.

Hinweis:

Das Besprechungsurteil verdeutlicht, dass es sich immer lohnen kann, die Schlüsse aus einem externen Betriebsvergleich kritisch zu prüfen und in Abgrenzung dazu die Besonderheiten des jeweiligen Einzelfalls hervorzuheben. Die Nutzung veröffentlichter Gehaltsstrukturuntersuchungen zählt jedenfalls zum gängigen Instrumentarium in Rechtsprechung und Beratungspraxis.

33 Amtsniederlegung eines GmbH-Geschäftsführers

In seinem Beschluss vom 11.8.2010 (Aktenzeichen I-15 W 309/10, GmbHR 2010, 1092) befasst sich das OLG Hamm mit der Problematik der Amtsniederlegung des Geschäftsführers einer GmbH.

Die Erklärung, sein Amt niederzulegen, kann für einen Geschäftsführer höchste Bedeutung gewinnen, gerade in Bezug auf etwaige **Haftungsrisiken**. Bereits begangene Pflichtverstöße in zivil- oder strafrechtlicher Hinsicht können allerdings durch die Amtsniederlegung nicht beseitigt werden.

Vor diesem Hintergrund ist von besonderer Bedeutung, dass der Geschäftsführer die Amtsniederlegung rechtssicher und wirksam erklärt. Mit der Amtsniederlegung (die i.Ü. streng getrennt von der Kündigung des Arbeitsvertrags zu sehen ist) endet die Organstellung des Geschäftsführers, damit hat der Geschäftsführer auch nicht mehr die Pflichten des Geschäftsführeramts. Eine Risikobegrenzung tritt allerdings dann nicht ein, wenn kein anderer Geschäftsführer zur Verfügung steht, wenn durch die Amtsniederlegung also eine sog. „führungslose GmbH“ entsteht.

In dem Streitfall, über den das OLG Hamm entschieden hat, hatte das Amtsgericht die Eintragung der Beendigung des Amts in das Handelsregister mit dem Hinweis abgelehnt, dass das Amtsniederlegungsschreiben des Geschäftsführers nicht an die Gesellschafter der GmbH, sondern an die Gesellschaft selbst gerichtet worden war (kein wirksamer Zugang der Amtsniederlegung). Das OLG Hamm hat diese Auffassung verworfen und entschieden, dass zwar die **Amtsniederlegung gegenüber den Gesellschaftern als Bestellungsorgan (und nicht gegenüber der GmbH) erklärt werden muss**, dass es aber ausreicht, wenn die Erklärung einem Geschäftsführer der GmbH zugeht, der zugleich Gesellschafter ist.

Hinweis:

Dem Geschäftsführer ist daher nachdrücklich zu empfehlen, die Niederlegung seines Amts gegenüber sämtlichen Gesellschaftern der GmbH zu erklären (auch wenn die Erklärung gegenüber einem Gesellschafter bereits genügt) – und zwar in nachweisbarer Form.