

# Gesamtthemenbrief

---

## Gesamtthemenbrief

Ihre Mandanteninformationen des Monats Oktober 2012]

Sehr geehrte Damen und Herren,

der Ihnen nun vorliegende Brief möchte Sie über wesentliche, vollzogene oder geplante Änderungen im Steuer- und Wirtschaftsrecht der letzten Monate informieren und Ihnen Anlass bieten, auch bestehende Sachverhalte zu überprüfen.

Bitte lesen Sie im Einzelnen:

Inhalt

### **Privatbereich**

1. Photovoltaikanlage: Abzug nach 7g EStG trotz privaten Stromverbrauchs
2. Zinsloses Darlehen: Behandlung und Bewertung
3. Mittelbare Schenkung des Erlöses aus dem Verkauf von Gesellschaftsanteilen
4. Erblasser-Steuerschulden im Todesjahr sind Nachlassverbindlichkeiten
5. Die "Praxisgebühr" ist nicht als Sonderausgabe abziehbar
6. Verfahrensmangel bei unvollständiger Sachverhaltsaufklärung
7. Voraussetzungen eines häuslichen Arbeitszimmers
8. Gewerbliche Einkünfte bei kurzfristigen Vermietungen?
9. Fiktive Miete für bisher genutztes Eigenheim als Umzugskosten
10. Wann gilt Au-pair-Aufenthalt als Ausbildung?
11. Zur Änderbarkeit bestandskräftiger Einkommensteuerbescheide
12. Sind Kosten eines Arztes für ein Theologiestudium Werbungskosten?
13. Liebhaberei statt Einkünfte aus V+V trotz lukrativer Photovoltaikanlage?
14. Rechtsbehelf gegen Vergabe und Verwendung von Steuer-ID-Nummern
15. Verpflegungsmehraufwand bei Studium im Ausland
16. Rechtsbehelfsbelehrung braucht nicht auf Einspruch per Mail hinweisen
17. Rückwirkende Säumniszuschläge bei Scheinselbstständigkeit

### **Unternehmer und Freiberufler**

1. BFH äußert sich zur rückwirkenden Korrektur von Rechnungen
2. Verjährung der Bescheinigung nach § 4 Nr. 20a UStG
3. Wirksam: mündlich vereinbarte pauschale Überstundenabgeltung
4. Betriebsrat hat Anspruch auf Auskunft über erteilte Abmahnungen
5. Rechtsscheinhaftung bei Bezeichnung einer UG als GmbH
6. Steuerliche Anforderung an die Pensionszusage eines Gesellschafters
7. Rechtfertigt Arbeitszeitbetrug eine verhaltensbedingte Kündigung?

8. BMF: Einheitliche Regelung bei Pensionsverzicht
9. Keine Rückstellung für nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten
10. Nachträgliche Berücksichtigung von Sonderbetriebsausgaben
11. Grenzen der finanzgerichtlichen Sachaufklärungspflicht
12. Voraussetzungen einer Korrektur nach dem formellen Bilanzzusammenhang
13. Nicht abgeführte Lohnsteuer kann auch angerechnet werden
14. Voraussetzungen des Investitionsabzugsbetrags bei neugegründeten Betrieben
15. Abweichende Festsetzung des GewSt-Messbetrags: Gemeinde ist zuständig
16. Ansprüche nach gescheiterter Umwandlung: LPG in GmbH & Co. KG
17. Insolvente GbR: sind Gesellschafter noch prozessführungsbefugt?
18. Haftung des Eigentümers nach der AO auch bzgl. grundstücksgleicher Rechte

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

1. Geschäftsführer der GmbH muss Finanzübersicht bereitstellen
2. GmbH-Geschäftsführer haftet dem Fiskus für Lohnsteuer
3. Geldwerter Vorteil bei Dienstwagen eines GmbH-Geschäftsführers

<b>Privatbereich</b>
----------------------

### 1. **Photovoltaikanlage: Abzug nach 7g EStG trotz privaten Stromverbrauchs**

#### **Kernaussage**

Für die zukünftige Anschaffung- bzw. Herstellung abnutzbarer beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens kann ein Investitionsabzugsbetrag (max. 40 %) in Anspruch genommen werden. Dies setzt u. a. voraus, dass das jeweilige Wirtschaftsgut nicht zu mehr als 10 % privat genutzt wird.

#### **Neue Verwaltungsanweisung**

Der Oberfinanzdirektion (OFD) Niedersachsen zufolge stellt der private Verbrauch des produzierten Stroms keine in diesem Sinne schädliche private Nutzung dar. Vielmehr ist die unmittelbare Nutzung der Photovoltaikanlage hierfür entscheidend; nicht die spätere Entnahme des Stroms.

#### **Konsequenz**

Wer plant, eine Photovoltaikanlage zu installieren, die gewerblich genutzt wird, d. h. Strom auch an Dritte liefert, kann den Investitionsabzugsbetrag in Anspruch nehmen. Die Höhe des für private Zwecke entnommen Stroms ist insoweit unerheblich. Da es nach Ansicht des Bundesfinanzhofs (BFH) auch nicht mehr zwingend notwendig ist, dass die Anlage im Jahr der Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrags bestellt sein muss, wird es für Betreiber von Photovoltaikanlagen insgesamt wesentlich einfacher, den Investitionsabzugsbetrag zu nutzen. Zu beachten ist aber, dass die Verfügung ausschließlich Photovoltaikanlagen betrifft. Für andere Wirtschaftsgüter steht eine private Nutzung, die 10 % übersteigt, unverändert der Bildung eines Investitionsabzugsbetrags entgegen. Dies gilt insbesondere für die Anschaffung betrieblicher Kfz durch Einzelunternehmer bzw. Personengesellschaften. Hier wird der Investitionsabzugsbetrag häufig erst anerkannt, wenn der Nachweis erbracht ist, dass das Kfz zu mindestens 90 % betrieblich genutzt wird.

### 2. **Zinsloses Darlehen: Behandlung und Bewertung**

#### **Kernfrage**

Die Gewährung zinsloser Darlehen kommt insbesondere im Familien-, Verwandten- und Bekanntenkreis häufig vor. Der Zinsvorteil, den der Darlehensnehmer dadurch erlangt, ist in der Regel eine freigebige Zuwendung, die von dem Wunsch getragen ist, den Darlehensnehmer insoweit zu bereichern, als ihm Zinsen erspart werden. Das Finanzgericht Münster hatte nunmehr darüber zu

entscheiden, ob die Gewährung eines zinslosen Darlehens eine Schenkung darstellt und wenn ja, in welcher Höhe diese zu bewerten ist.

#### **Sachverhalt**

Die Klägerin hatte von ihrem Lebensgefährten ein zinsloses Darlehen erhalten, das dazu diente, Finanzierungen der Klägerin abzulösen und ihr Zinsaufwand zu ersparen. Die Klägerin zahlte das Darlehen vereinbarungsgemäß zurück. Nach einer Betriebsprüfung beim Lebensgefährten forderte das Finanzamt die Abgabe einer Schenkungsteuererklärung. Hiergegen wandte die Klägerin ein, die zinslose Darlehensgewährung habe keine Bereicherung bedeutet, sondern sei von einer Gegenleistung getragen gewesen, die in der Erreichung einer eheähnlichen Lebensgemeinschaft bestanden habe.

#### **Entscheidung**

Das Finanzgericht Münster nahm dagegen eine Schenkung an. Dies entspreche nicht nur der bisherigen Rechtsprechung, sondern auch der Wertung der zinslosen Darlehensgewährung als freigebige Zuwendung, mit der der Empfänger bereichert werden solle. Die Erreichung einer eheähnlichen Lebensgemeinschaft sei keine gegenrechenbare Leistung. Diese Schenkung sei entsprechend der standardisierten Bewertungsvorgaben des Bewertungsgesetzes mit einem Zinssatz von 5,5 % zu berechnen, selbst wenn das Zinsniveau einen anderen Zinssatz nahe gelegt hätte.

#### **Konsequenz**

Die Entscheidung überrascht nicht. Die Bewertung der Schenkung mit einem standardisierten Zinssatz von 5,5 % fällt aber verhältnismäßig hoch aus. Insoweit hatte das Finanzgericht auch deutlich gemacht, dass die Revision (nur) deshalb nicht zugelassen werden musste, weil der gesetzliche Zinssatz dem Zinsniveau in den Streitjahren entsprochen habe.

### 3. **Mittelbare Schenkung des Erlöses aus dem Verkauf von Gesellschaftsanteilen**

#### **Kernfrage**

Rechtsgeschäftliche Verfügungen über Gesellschaftsanteile (z. B. Verkauf) können, insbesondere wenn ihr Hintergrund die Vermeidung von Steuern ist, unerwartete und unbeabsichtigte Folgen haben. Beispielsweise kann Schenkungsteuer entstehen, auch wenn entgeltliche Übertragungen vereinbart worden sind. Der Bundesfinanzhof (BFH) hatte nunmehr darüber zu befinden, unter welchen Voraussetzungen entgeltliche Anteilsübertragungen als Schenkungen angesehen werden können.

#### **Sachverhalt**

Der Ehemann der Klägerin hatte Interessenten bereits eine Vereinbarung über die Veräußerung der von ihm gehaltenen GmbH-Beteiligung getroffen, die insbesondere einen Zeitplan über die Veräußerung beinhaltete. Weil er innerhalb dieses Zeitraums noch die Entstehung von Steuern wegen einer für ihn nachteiligen Steuergesetzänderung verhindern wollte, übertrug er einen Teil seiner GmbH-Beteiligung gegen Entgelt - das sich im Nachhinein als zu gering erwies - auf seine Ehefrau, die Klägerin. Diese finanzierte den Kaufpreis. Dabei unterwarf sie sich bei Übertragung der Beteiligung vollständig dem Willen des Ehemannes. Insbesondere war alleine er berechtigt, über die GmbH-Beteiligung zu verfügen, die Klägerin durfte keine eigenen Verfügungen vornehmen. Darüber hinaus stand der Ehemann hinter der Finanzierung der GmbH-Beteiligung. In der Folge gingen auch die Anteile der Ehefrau im Rahmen des Anteilsverkaufs über, die den Kaufpreis erhielt. Weil die Ehefrau der Ansicht war, die Anteile gekauft zu haben, erklärte sie keine Schenkungsteuer; eine solche wurde auch zunächst nicht festgesetzt. Aufgrund von weiteren Ermittlungen kam es später zu einer Erbschaftsteuerfestsetzung und einem Strafverfahren, in dem unter anderem geklärt werden musste, ob die Anteilsübertragung auf die Ehefrau als mittelbare Schenkung angesehen werden könne.

#### **Entscheidung**

In seiner Entscheidung stellte der BFH heraus, dass die streitige Gestaltung eine Schenkung darstellen könne. Zwar sei die zu einem zu geringen Preis erfolgte Anteilsübertragung noch keine Schenkung. Allerdings führten die weiteren Umstände der Anteilsübertragung dazu, dass diese eine mittelbare Schenkung des Kaufpreises sei, den die Klägerin erzielt habe. Denn die Gesamtgestaltung sei, weil die Klägerin keine eigenen Entscheidungen über die Anteile habe treffen können, darauf ausgerichtet gewesen, der Ehefrau den (höheren) Kaufpreis zukommen zu lassen, was schlussendlich auch der Fall gewesen sei.

**Konsequenz**

Die Entscheidung zeigt die Gefahren rein steuermotivierter Gestaltungen. Sind die Verhandlungen über eine Veräußerung von GmbH-Beteiligungen nahezu abgeschlossen, kann die Übertragung einer Teilbeteiligung eine mittelbare Schenkung des anstehenden Verkaufserlöses sein.

**4. Erblasser-Steuerschulden im Todesjahr sind Nachlassverbindlichkeiten****Kernfrage**

Schulden des Erblassers und andere Nachlassverbindlichkeiten sind im Rahmen der Erbschaftsteuer abzugsfähig und reduzieren somit die Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer. Voraussetzung ist regelmäßig, dass die Verbindlichkeit im Zeitpunkt des Todes bereits entstanden war. Für etwaige Einkommensteuernachzahlungen des Todesjahres war dies bisher streitig, nachdem die Einkommensteuer als Jahressteuer erst mit dem Ablauf des Todesjahres und damit dem Todeszeitpunkt entsteht. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat diese Frage nunmehr zugunsten der Erben geklärt.

**Sachverhalt**

Die Erben mussten für das Todesjahr beider Eltern unter Berücksichtigung von den Eltern geleisteter Anzahlungen erhebliche Steuernachzahlungen für das Todesjahr entrichten. Die Erben zogen diese Nahzahlungen als Nachlassverbindlichkeiten bei der Erbschaftsteuer ab; das Finanzamt wollte dem aber nicht folgen.

**Entscheidung**

Der BFH urteilte, dass nicht nur Steuerverbindlichkeiten die zum Zeitpunkt des Erbfalls in der Person des Erblassers bereits rechtlich entstanden sind, als Nachlassverbindlichkeiten abgezogen werden können. Auch solche Steuerschulden, die der Erblasser in seiner Person durch Verwirklichung von Steuertatbeständen bereits begründet hat, sind abzugsfähig, selbst wenn sie erst nach dem Todeszeitpunkt entstehen. Dies, so die Richter, ergebe sich aus einer Angleichung an das Zivilrecht, wonach Nachlassverbindlichkeiten auch solche Verbindlichkeiten sind, die vom Erblasser herrühren. Allerdings muss der Erblasser selber noch den Steuertatbestand verwirklicht haben. Wird erst das Handeln der Erben steuererheblich, liegt keine Nachlassverbindlichkeit vor.

**Konsequenz**

Die Entscheidung hat erhebliche praktische Bedeutung. Insbesondere ist sie nicht auf den Anwendungsbereich Einkommensteuer beschränkt, sondern gilt für alle Steuerarten, in denen der Erblasser unterjährig den Steuertatbestand noch verwirklicht hat.

**5. Die "Praxisgebühr" ist nicht als Sonderausgabe abziehbar****Kernaussage**

Nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes können Steuerpflichtige "Beiträge zur Krankenversicherung" als Sonderausgaben abziehen. Darunter fallen solche Ausgaben, die zumindest im Zusammenhang mit der Erlangung des Versicherungsschutzes stehen, also letztlich der Vorsorge dienen. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat hierzu kürzlich entschieden, dass die Zuzahlungen in der gesetzlichen Krankenversicherung, die so genannten "Praxisgebühren", nicht als Sonderausgaben abgezogen werden können.

**Sachverhalt**

Die klagenden Ehegatten waren im Streitjahr 2007 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Sie machten in ihrer Steuererklärung "Praxisgebühren" in Höhe von 140 EUR geltend. Das Finanzamt berücksichtigte die Gebühren jedoch nicht als Sonderausgaben, sondern als außergewöhnliche Belastungen. Weil die Zahlungen die zumutbare Belastung nach den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes in der seinerzeit geltenden Fassung nicht überstiegen, ergab sich keine steuerliche Auswirkung. Mit ihrer Klage hiergegen blieben die Eheleute in allen Instanzen erfolglos.

**Entscheidung**

Die "Praxisgebühren" sind keine Sonderausgaben in Form von "Beiträgen zur Krankenversicherung". Hierzu können, so die Richter, nur solche Ausgaben gehören, die zumindest im Zusammenhang mit der Erlangung des Versicherungsschutzes stehen und damit als Vorsorgeaufwendungen zu qualifizieren sind. Der Versicherungsschutz in der gesetzlichen Krankenkasse wird aber unabhängig von der Leistung der "Praxisgebühr" gewährt. Denn auch wenn in einem Kalendervierteljahr keine

ambulante ärztliche Leistung in Anspruch genommen wird, besteht für diesen Zeitraum Versicherungsschutz. Bei der Zuzahlung handelt es sich um eine für das System der gesetzlichen Krankenkasse typische eigenständige Form der Abgabe zum Zwecke der Eigenbeteiligung der Versicherten an den eigenen Krankheitskosten. Die "Praxisgebühr" stellt eine Art der Selbstbeteiligung dar und ist keine Gegenleistung für den gewährten Versicherungsschutz.

### **Konsequenz**

Da die von den Klägern geltend gemachten "Praxisgebühren" sich auch bei einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastungen im Sinne des Einkommensteuergesetzes nicht auf die Höhe der festgesetzten Steuer ausgewirkt hätten, konnte der BFH offenlassen, ob sie Krankheitskosten darstellen. Hier wäre dann gegebenenfalls deren Zwangsläufigkeit formalisiert nachzuweisen gewesen.

## **6. Verfahrensmangel bei unvollständiger Sachverhaltsaufklärung**

### **Kernaussage**

Das Finanzgericht hat in einem Verfahren jeden streitigen Sachverhalt von Amts wegen zu erforschen und die erforderlichen Beweise zu erheben. Soweit sich aus den beigezogenen Akten, dem Beteiligtenvorbringen und sonstigen Umständen Fragen zum entscheidungserheblichen Sachverhalt aufdrängen, muss das Finanzamt diesen auch ohne entsprechenden Hinweis nachgehen.

### **Sachverhalt**

In einem finanzgerichtlichen Verfahren war u. a. streitig, ob die von den Klägern selbst erhobene Klage fristgerecht erhoben wurde. Die Klage war ausweislich des Eingangsstempels am 12.10.2010 - und damit einen Tag nach Fristablauf - beim Finanzgericht (FG) eingegangen. Die Klageschrift befand sich in einem unfrankierten Umschlag, der an das FG adressiert war. Die Kläger behaupten, die Klageschrift am 9.10.2010 persönlich in den Briefkasten der Außenstelle des beklagten Finanzamts eingeworfen zu haben. Das FG wies die Klage als unzulässig ab, weil der Vortrag der Kläger nach Aktenlage nicht feststellbar sei. Ferner hätte sich in diesem Fall nach dem üblichen Ablauf im Finanzamt ein Eingangsstempel auf der Klageschrift bzw. auf dem Briefumschlag befinden müssen. Die Beschwerde der Kläger gegen die Nichtzulassung der Revision, mit der ein Verfahrensfehler gerügt wurde, hatte schließlich Erfolg.

### **Entscheidung**

Die Verpflichtung des FG zur Erforschung des streitigen Sachverhalts gebietet nicht, fern liegenden Überlegungen und Erwägungen nachzugehen. Vorliegend war jedoch von einem weiten aufklärungsbedürftigen Sachverhalt auszugehen. Denn hinsichtlich der entscheidungserheblichen Frage, ob der Briefumschlag nebst Klage tatsächlich vom Kläger beim Finanzamt am 9.10.2010 eingeworfen wurde, drängt sich eine weitere Sachverhaltsaufklärung auf. Ungeklärt blieb nämlich, auf welchem Weg die Klageschrift das FG erreicht hatte. Das FG ging in seinen Urteilsgründen ohne Weiteres von einem üblichen Ablauf der Weiterleitung der Post aus. Hierzu hätten aber die mit dem Posteingang und der Postweiterleitung betrauten Mitarbeiter befragt werden müssen. Die Beteiligtenvernehmung hingegen stellt nur ein letztes Hilfsmittel dar und dient nicht dazu, den Beteiligten Gelegenheit zu geben, ihre Behauptungen zu bestätigen oder zu beeden.

### **Konsequenz**

Grundsätzlich scheitern in der Praxis viele Nichtzulassungsbeschwerden. Wird der Beschwerde jedoch stattgegeben, wird das Beschwerdeverfahren als Revisionsverfahren fortgesetzt, wenn nicht bereits das angefochtene Urteil aufgehoben wird.

## **7. Voraussetzungen eines häuslichen Arbeitszimmers**

### **Kernaussage**

Betriebsausgaben sind Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Aufwendungen für die Lebensführung des Steuerpflichtigen sind steuerlich nicht berücksichtigungsfähig. Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sind nur dann zu berücksichtigen, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen bzw. beruflichen Betätigung bildet und wenn es von dem übrigen privaten Wohnbereich klar abgegrenzt werden kann.

### **Sachverhalt**

Der Kläger führte sein Architekturbüro in seiner Privatwohnung. Er nutzte ein Arbeitszimmer und 2

Abstellräume als Büro. Im Laufe eines Jahres zog er in eine neue Wohnung um. Dort nutzte er einen Teil des Wohn- und Esszimmers als Büro, in dem sich ein Schreibtisch und mehrere Aktenschränke befanden. Der Büroteil war durch ein ca. 1m hohes Sideboard vom Rest des Zimmers abgetrennt. Außerdem nutzte der Kläger 3 Kellerräume für sein Büro. Entgegen der eingereichten Gewinnermittlung berücksichtigte das Finanzamt lediglich die Aufwendungen für 3 Räume der 1. Wohnung und die 3 Kellerräume der 2. Wohnung als abzugsfähige Betriebsausgaben. Das in den Wohn- und Essbereich integrierte Arbeitszimmer der 2. Wohnung wurde der privaten Lebensführung zugerechnet. Die hiergegen gerichtete Klage blieb erfolglos.

### **Entscheidung**

Die Finanzrichter entschieden, dass das Finanzamt zurecht den beantragten Betriebsausgabenabzug gekürzt hatte. Die 3 Räume der 1. Wohnung waren klar als betriebliche Räume abzugrenzen. Die übrigen Räume dieser Wohnung (Wohn- und Schlafzimmer, Küche, Diele, Bad/WC) teilten nicht das Schicksal der betrieblichen Räume und waren somit steuerlich nicht zu berücksichtigen. Dass in der 2. Wohnung lediglich die 3 Kellerräume und nicht der Arbeitsbereich im Wohn- Esszimmer zu berücksichtigen waren, lag daran, dass der Arbeitsbereich in die häusliche Sphäre des Klägers eingebunden war. Der das häusliche Arbeitszimmer betreffende Gesetzeswortlaut spricht dagegen, Teile von gemischt genutzten Räumen als häusliches Arbeitszimmer zu betrachten. Er spricht vielmehr für eine raumbezogene Betrachtung, die das einzelne Zimmer einer Wohnung als kleinste Einheit ansieht, die der privaten oder der beruflichen bzw. betrieblichen Sphäre zugerechnet werden kann. Die Abtrennung der Schreibecke durch ein ca. 1m hohes Sideboard, das noch einen Durchgang von über 1m Breite zwischen Wohnbereich und Arbeitsecke frei ließ, war nicht ausreichend, um einen vom Wohnzimmer getrennten eigenen Raum annehmen zu können, der einer eigenen vom Wohnbereich unabhängigen Nutzung zugänglich ist.

### **Konsequenz**

Lediglich optisch abgegrenzte Bereiche sind jedenfalls nicht ausreichend, um separate Räumlichkeiten annehmen zu können, bei denen jeweils eine eigenständige individuelle Nutzung möglich ist. In einem anders gelagerten Fall hat das FG Köln entschieden, dass die Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer mit einer reinen Arbeitsecke dann (anteilig) abzugsfähig sind, wenn der Rest des Raumes regelmäßig auch für betriebliche Zwecke genutzt wird. Dieses Verfahren ist zurzeit jedoch noch beim BFH anhängig.

## **8. Gewerbliche Einkünfte bei kurzfristigen Vermietungen?**

### **Kernaussage**

Eine Vermietung von Immobilien wird in der Regel im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung erbracht; unabhängig von der Fristigkeit der Vermietung. Sie wird erst zur gewerblichen Vermietung, wenn über die Vermietung hinaus Sonderleistungen erbracht werden.

### **Sachverhalt**

Der Kläger vermietete eine voll möblierte 3-Zimmerwohnung in Berlin an regelmäßig wechselnde Mieter tage-, wochen- und monatsweise. Der Mietpreis beinhaltete die Bereitstellung von Bettwäsche und Handtüchern sowie eine Endreinigung. Das Finanzamt behandelte die Einkünfte entgegen der Erklärung des Klägers nicht als gewerbliche Einkünfte, sondern als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Dies hatte zur Folge, dass ein späterer Veräußerungsverlust steuerlich nicht berücksichtigt werden konnte. Das Finanzgericht bestätigte die Auffassung des Finanzamts; auch der Bundesfinanzhof (BFH) schloss sich dem an.

### **Entscheidung**

Die Vermietung war deshalb nicht gewerblicher Natur, weil die Wohnung nicht in hotelmäßiger Weise angeboten wurde. Dies setzt voraus, dass neben der Bereithaltung der Räumlichkeiten sachliche und personelle Vorkehrungen erforderlich sind, wie sie mit der üblichen Vermietung von Wohnungen nicht verbunden sind (z. B. täglicher Zimmerservice, Frühstücksangebot, Bereithaltung von jederzeit ansprechbarem Personal). Die Bereitstellung von Möbeln, Bettwäsche und Handtüchern sowie die Endreinigung gehören nicht zu derartigen Sonderleistungen.

### **Konsequenz**

Die Entscheidung zeigt, dass bei der Deklaration von Einkünften aus einer nur kurzfristigen

Wohnungsvermietung sehr genau geprüft werden muss, ob die Überlassung eine unternehmerische Organisationsstruktur voraussetzt. Meist werden hier nicht die Grenzen privater Vermögensverwaltung überschritten, so dass die Einkünfte solche aus Vermietung und Verpachtung darstellen. Anders ist es nur dann, wenn die zusätzlich zur Vermietung erbrachten Sonderleistungen deutliches Gewicht haben oder die Wohnung in einem Feriengebiet im räumlichen Verbund mit vielen gleichartig genutzten Wohnungen einer Wohnanlage liegt. Dann kommt eine Qualifizierung der Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb in Betracht.

## 9. Fiktive Miete für bisher genutztes Eigenheim als Umzugskosten

### Kernproblem

Kosten, die einem Arbeitnehmer durch einen beruflich veranlassten Wohnungswechsel entstehen, sind Werbungskosten. Das Steuerrecht verweist hinsichtlich des berücksichtigungsfähigen Aufwands auf das Bundesumzugskostengesetz (BUKG). Das BUKG gilt grundsätzlich für Umzugskostenvergütungen von Bundesbeamten, Richtern und Soldaten. In Anlehnung an die dort geregelten Vergütungen für Beförderungsauslagen, Reisekosten, Mietentschädigung oder sonstige Auslagen sieht das Lohnsteuerrecht einen gleichwertigen Werbungskostenabzug für alle Arbeitnehmer vor. Hier kann es jedoch zu Auslegungsfragen kommen, denn der Werbungskostenbegriff setzt eine Belastung mit Aufwendungen voraus, während das BUKG vereinzelt auch "fiktiven" Aufwand begünstigt.

### Sachverhalt

Die klagenden Eheleute waren Arbeitnehmer und Eigentümer eines selbstgenutzten Einfamilienhauses. Der Ehemann wurde beruflich versetzt, so dass die Eheleute ihren Wohnsitz gemeinsam verlegten. Das nach dem Umzug zunächst leer stehende Haus konnte trotz intensiver Bemühungen nicht verkauft werden. In ihrer Steuererklärung machten die Eheleute neben tatsächlichen Kosten eine Mietentschädigung von 11.650 EUR geltend und begründeten dies mit der im BUKG geregelten Mietentschädigung. Danach ist für einen durch Umzug veranlassten "doppelten Mietaufwand" ein Abzug für bis zu 6 Monate möglich. Im Fall des Eigenheims tritt an Stelle der Miete eine Entschädigung von bis zu 1 Jahr, die sich nach dem ortsüblichen Mietwert bemisst. Das Finanzamt gewährte jedoch nur den tatsächlich getragenen Aufwand (ohne Mietentschädigung oder AfA) und fand hierin Unterstützung durch das Finanzgericht. Der Bundesfinanzhof (BFH) entschied jetzt über die Revision der Eheleute.

### Entscheidung

Der BFH hat den Abzug der Mietentschädigung abgelehnt, denn die nach dem BUKG erstattungsfähigen Aufwendungen seien nicht ohne Weiteres abziehbar. Der Abzug finde dort eine Grenze, wo die Regelungen mit dem allgemeinen Werbungskostenbegriff nicht vereinbar seien. Aufwand setze den Abfluss von in Geld oder Geldeswert bestehenden Gütern aus dem Vermögen des Steuerpflichtigen voraus. Fehle es hieran, liegen keine Werbungskosten vor, denn entgangene Einnahmen erfüllten ebenso wenig den Aufwandsbegriff wie der Verzicht auf Einnahmen.

### Konsequenz

Die im Unterschied zum Streitfall im Steuerrecht als unproblematisch akzeptierte Pauschvergütung des BUKG für sonstige Umzugsauslagen (zurzeit 1.314 EUR/Verheiratete + 289 EUR/je Kind) unterstellt dagegen einen Aufwand. Die Einschätzung des BFH zur Mietentschädigung verwundert nicht; unklar bleibt jedoch, warum nicht die AfA der Immobilie (als Alternative zu "doppeltem Mietaufwand") Berücksichtigung gefunden hat.

## 10. Wann gilt Au-pair-Aufenthalt als Ausbildung?

### Kernproblem

Junge Abiturienten überbrücken die Zeit bis zum Studium gerne mit einem Auslandsaufenthalt. Für die Eltern stellt sich dann die Frage, wie es mit dem Kindergeld weitergeht. Denn wenn das Kind über 18 Jahre alt ist, muss es sich bis auf wenige Ausnahmen in der Berufsausbildung befinden oder zumindest eine solche anstreben, um Kindergeld zu erhalten. Eine Übergangszeit bis zu vier Monaten ist unschädlich. Überwiegend für die weiblichen Schulabgänger stellt dabei auch ein Au-pair-Jahr eine Alternative dar, die eigene Persönlichkeit und eine Fremdsprache weiterzuentwickeln. Da nicht wenige Hochschulen und Berufe Fremdsprachenkenntnisse voraussetzen, kann der Au-pair-Aufenthalt unter bestimmten Voraussetzungen auch als Ausbildungsabschnitt gelten. Hiermit hat sich der

Bundesfinanzhof (BFH) bereits in der Vergangenheit auseinandergesetzt und eine hinreichend gründliche Sprachausbildung von durchschnittlich 10 Wochenstunden während des Aufenthalts gefordert. Am Festhalten einer starren Grenze ist wiederholt Kritik laut geworden. Jetzt hat der BFH erneut einen Au-pair-Fall entschieden.

#### **Sachverhalt**

Eine Abiturientin betreute nach Ihrem Schulabgang bis zum Beginn eines rechtswissenschaftlichen Studiums im darauffolgenden Jahr drei Gastkinder in den USA. Neben einem Au-pair-Training wurde lediglich in einem Monat ein wöchentlich vierstündiger Englischkurs für Nicht-Muttersprachler absolviert. Weiterer Sprachunterricht erfolgte nicht. Die Eltern bestanden trotzdem auf die Zahlung des Kindergelds, weil die Erlangung der Sprachkenntnisse dem beruflichen Einstieg des Kindes diene. Bei der Familienkasse und dem Finanzgericht scheiterten sie jedoch. Der BFH konnte jetzt seine Rechtsprechung ändern. Tat er das?

#### **Entscheidung**

Der BFH hält an der Voraussetzung eines 10 Wochenstunden umfassenden theoretisch-systematischen Sprachunterrichts fest. Hiervon seien nur wenige Ausnahmen möglich. So könnten einzelne Monate als Berufsausbildung zu werten sein, wenn sie durch intensiven und 10 Wochenstunden deutlich überschreitenden Unterricht geprägt würden (z. B. Blockunterricht oder Lehrgänge). Gleiches gelte für einen Fremdsprachenunterricht, der einen über die übliche Vor- und Nachbereitung hinausgehenden zusätzlichen Zeitaufwand erfordere (z. B. fachlich orientierter Sprachunterricht oder Vorträge des Kindes in der Fremdsprache). Auch der von einer Ausbildungs- oder Prüfungsordnung zwingend vorausgesetzte Auslandsaufenthalt könne als Berufsausbildung zu qualifizieren sein. Hoffnung auf Anerkennung bestehe auch für Aufenthalte, die auf einen für Studium oder Ausbildung erforderlichen Fremdsprachentest vorbereiten. Dagegen seien mehrtägige Au-Pair-Kurse zur Erlernung des Umgangs mit Kindern nicht anzuerkennen.

#### **Konsequenz**

Au-pair-Aufenthalte sind im Regelfall weiterhin ohne finanzielle Unterstützung durch Kindergeld einzuplanen.

### 11. **Zur Änderbarkeit bestandskräftiger Einkommensteuerbescheide**

#### **Kernaussage**

Oft verbringt ein Steuerpflichtiger seine meiste Arbeitszeit im häuslichen Arbeitszimmer. Dies allein rechtfertigt aber noch nicht den Abzug anfallender Aufwendungen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten. Ende 2010 hat der Gesetzgeber den Abzug der Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers neu geregelt, weil das Bundesverfassungsgericht die seit 2007 geltende Rechtslage für verfassungswidrig und damit für unwirksam erklärt hatte. Die ab dem 1.1.2007 geltende gesetzliche Neuregelung bedeutete im Wesentlichen die Rückkehr zur alten Rechtslage, die bis Ende 2006 galt. Für häusliche Arbeitszimmer wurde der eingeschränkte Kostenabzug in Höhe von maximal 1.250 EUR jährlich wieder eingeführt, wenn ein Steuerpflichtiger keinen auswärtigen Arbeitsplatz hat. Der Bundesfinanzhof (BFH) hatte sich nun damit zu befassen, ob ein bestandskräftiger Steuerbescheid geändert werden kann, wenn die Gesetzeslage rückwirkend zu Gunsten des Steuerpflichtigen angepasst wird.

#### **Sachverhalt**

Ein Lehrer hatte in den Streitjahren 2007 und 2008 ein häusliches Arbeitszimmer unterhalten. In beiden Jahren machte er in seinen Einkommensteuererklärungen keine Aufwendungen dafür geltend. Das Finanzamt veranlagte entsprechend, beide Steuerbescheide wurden bestandskräftig. Im August 2010 beantragte der Lehrer für 2007 und 2008 jeweils Aufwendungen von 1.250 EUR zu berücksichtigen und verwies auf das Urteil des Bundesverfassungsgerichts, das den Gesetzgeber verpflichtet hatte, rückwirkend ab dem 1.1.2007 wieder einen pauschalen Kostenabzug für häusliche Arbeitszimmer einzuführen. Das Finanzamt lehnte die Änderung der Bescheide ab. Daraufhin zog der Lehrer vor Gericht und verlor.

#### **Entscheidung**

Die bestandskräftigen Bescheide konnten mangels Änderungsvorschrift nicht geändert werden. Ein solcher Anspruch ergab sich nicht aus der rückwirkend in Kraft getretenen Neuregelung, denn diese

galt nicht für bestandskräftige Veranlagungen, sondern laut Gesetzesbegründung nur für "offene" Fälle. Auch war für die Richter kein Verstoß gegen das grundgesetzliche Gleichbehandlungsgebot ersichtlich. Denn das Bedürfnis nach Gerechtigkeit im Einzelfall stehe im Widerstreit zur rechtsstaatlichen Forderung nach Rechtssicherheit. Hier sei der Beständigkeit bestandskräftiger Entscheidungen der Vorzug zu geben. Ein Anspruch auf Änderung der Bescheide ergab sich auch nicht aus den abgabenrechtlichen Bestimmungen. Danach kommt eine Änderung z. B. in Betracht, wenn Tatsachen ohne grobes Verschulden des Steuerpflichtigen nachträglich bekannt werden, die zu einer geringeren Steuer führen. Hier hätte das Finanzamt aber auch bei Kenntnis von dem häuslichen Arbeitszimmer des Lehrers die Aufwendungen nicht anerkannt. Die Finanzverwaltung ist nämlich verpflichtet, die im Veranlagungszeitpunkt gültigen Gesetze anzuwenden.

### **Konsequenz**

Dem Ärgernis, dass bei einem festgestellten Verfassungsverstoß nur offene Steuerfestsetzungen geändert werden, kann lediglich in der Weise vorgebeugt werden, dass bei Bedenken gegen steuerrechtliche Bestimmungen der betreffende Bescheid durch Einspruch offen gehalten und ein Ruhen des Verfahrens beantragt wird.

## **12. Sind Kosten eines Arztes für ein Theologiestudium Werbungskosten?**

### **Kernproblem**

Aufwendungen für eine Bildungsmaßnahme sind als Werbungskosten abziehbar, wenn ein konkreter Zusammenhang mit der Berufstätigkeit besteht. Ob die Bildungsaufwendungen aus beruflichem Anlass getätigt werden oder ob es sich um privat veranlasste Aufwendungen handelt, ist anhand einer Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls zu entscheiden. Diese vom Bundesfinanzhof geprägten Leitsätze helfen in der Praxis leider nur selten weiter und erfordern eine Auseinandersetzung mit dem konkreten Berufsbild, für das die Aufwendungen dem Antrag nach getätigt werden. Das Finanzgericht (FG) Rheinland-Pfalz hat das im Fall eines Mediziners getan, der Aufwendungen für ein Theologiestudium steuerlich geltend machte.

### **Sachverhalt**

Der angestellte Facharzt für Nuklearmedizin machte in seiner Einkommensteuererklärung Aufwendungen für ein Theologiestudium in Höhe von ca. 1.600 EUR als Werbungskosten geltend. Den beruflichen Zusammenhang begründete er mit dem Angebot der Seelsorge im Rahmen der Patientenbetreuung. Bei der Behandlung der vielen Schwerstkranken bestehe eine erhöhte Suizidgefahr, so dass ein Studium mit seelsorgerischer Ausbildung von Vorteil sei. Die dafür erforderlichen Grundlagen einer adäquaten seelsorgerischen und psychologischen Betreuung habe das Medizinstudium nicht vermittelt. Zudem könne das Vorhalten eines entsprechenden Angebots im Vergleich zu ärztlichen Wettbewerbern einen Vorteil darstellen. Das Finanzamt lehnte jedoch den Abzug wegen privater Mitveranlassung und des Fehlens eines Aufteilungsmaßstabs ab. Der Arzt zog daraufhin vor Gericht.

### **Entscheidung**

Die Richter wiesen die Klage ab, nachdem sie sich mit dem Sinn, Zweck und Grundaufbau eines Theologiestudiums auseinandergesetzt hatten. So habe der Arzt das Studium nicht begonnen, um ein darauf zugeschnittenes Priester- oder Lehramt anzustreben. Die von dem Arzt in den Vordergrund gestellten Aspekte, wie die Kommunikationsfähigkeit beim Umgang mit Patienten in lebensbedrohenden Situationen, würden nach der Beschreibung des Grundaufbaus des Studiums nur am Rande berührt. Im Gegensatz zu den Interessen der übrigen Studierenden sei der Fortbildungsbedarf des Arztes bei einem Theologiestudium nur von ganz untergeordneter Bedeutung. So sah das Finanzgericht zumindest im Streitjahr keinen hinreichend konkreten Zusammenhang der Aufwendungen mit der ärztlichen Tätigkeit.

### **Konsequenz**

Das Urteil ist bestandskräftig geworden. Für Folgejahre hielten die Richter eine Berücksichtigung der Aufwendungen für denkbar, wenn die Inhalte der besuchten Vorlesungen einen konkreten Bezug zu den seelsorgerischen und kommunikativen Aspekten als Nuklearmediziner zuließen.

## **13. Liebhaberei statt Einkünfte aus V+V trotz lukrativer Photovoltaikanlage?**

**Kernaussage**

Wird auf dem Dach eines vermieteten Objekts eine Photovoltaikanlage installiert, so bildet diese eine eigenständige Einkunftsquelle, deren Ergebnis nicht mit den Mieteinkünften saldiert werden kann. Für Vermietung und Photovoltaikanlage ist jeweils unabhängig voneinander zu beantworten, ob Liebhaberei vorliegt oder steuerlich relevante Verluste erzielt werden.

**Sachverhalt**

Der Kläger vermietete in den Streitjahren u. a. eine auf seinem landwirtschaftlichen Betrieb gelegene Reit- und eine Mehrzweckhalle. Der hierfür vereinnahmte Mietzins erreichte die Höhe der Abschreibungen auf die Hallen nicht. Daneben errichtete der Kläger auf den Dächern der Hallen Photovoltaikanlagen. Die durch Betrieb der Anlagen erzielten positiven Einkünfte verrechnete der Kläger im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung mit den negativen Vermietungseinkünften. Das Finanzamt lehnte die Verrechnung ab; es lägen zwei Einkunftsquellen vor. Bei einer jeden sei zu prüfen, ob Liebhaberei gegeben sei. Während die Einkünfte aus der Photovoltaikanlage steuerbegründend zu berücksichtigen seien, scheide die Berücksichtigung der negativen Einkünfte aus der Vermietung aus. Insoweit läge Liebhaberei vor. Das Finanzgericht Köln wies die hiergegen gerichtete Klage ab.

**Entscheidung**

Steuerlich relevante Einkünfte sind nach Ansicht der Richter nur dann gegeben, wenn eine Tätigkeit in der Absicht ausgeübt werde, auf Dauer positive Einkünfte zu erzielen. Demgegenüber sei die sogenannte Liebhaberei steuerlich irrelevant, da sie sich in der Privatsphäre des Steuerpflichtigen abspiele. Insoweit sei zu berücksichtigen, dass der erzielte Mietertrag auf Dauer die Kosten nicht decken könne. Er erreiche nicht einmal das Niveau der Abschreibungen und könne so über die fiktive Nutzungsdauer der Halle nicht einmal deren Herstellungskosten decken. Auch könnten die Mieterträge nicht mit den positiven Einkünften aus der Photovoltaikanlage saldiert werden. Die Frage der Liebhaberei müsse für jede wirtschaftliche Tätigkeit selbstständig beantwortet werden. Nur wenn die verlustbringende Tätigkeit die andere Tätigkeit maßgeblich fördere, sei eine getrennte Betrachtung nicht vorzunehmen. Zwar seien die Hallen notwendige Voraussetzung für den Betrieb der Photovoltaikanlagen; eine Aufteilung der Herstellungskosten auf die Anlagen einerseits und die Vermietung andererseits sei aber nicht möglich, so dass auch eine anteilige Berücksichtigung der Kosten für die Hallen nicht in Betracht komme.

**Konsequenz**

Bei der Frage, ob Liebhaberei vorliegt, ist grundsätzlich jede wirtschaftliche Tätigkeit selbstständig zu beurteilen. Nur wenn eine verlustbringende Tätigkeit die andere Tätigkeit maßgeblich fördert, kann eine Saldierung der Einkünfte zur Vermeidung von Liebhaberei vorgenommen werden.

**14. Rechtsbehelf gegen Vergabe und Verwendung von Steuer-ID-Nummern****Kernproblem**

Im Jahr 2008 wurde eine Steuer-Identifikationsnummer (IdNr.) für alle Bürger eingeführt (nicht zu verwechseln mit der Umsatzsteuer IdNr. für Unternehmer). Die IdNr. wird seitdem unabhängig vom Alter oder Einkommen für jeden lebenden Menschen (auch Neugeborene) erteilt und soll die Steuerverwaltung nach deren bei Einführung gemachten Verlautbarungen insgesamt effizienter machen. Anders als die normale Steuernummer wird die IdNr. nach Wohnorts- oder Arbeitsplatzwechsel nicht mehr geändert und soll damit auch zur Bekämpfung des Leistungsmissbrauchs durch Datenaustausch mit anderen Behörden (z. B. Bundesagentur für Arbeit, Deutsche Rentenversicherung) beitragen. Die IdNr. bildet zudem eine wesentliche Voraussetzung zum Wegfall der Lohnsteuerkarte. Man findet sie seit Einführung u. a. auch auf der Lohnsteuerkarte, der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung oder dem Steuerbescheid vor. Gespeichert werden persönliche Merkmale wie Name, Geburtstag und -ort, Geschlecht, Anschrift und zuständige Finanzbehörden. Datenschützer betrachten mit Sorge die Entwicklung hin zum gläsernen Steuerbürger. Gegen die Erteilung oder Verwendung der IdNr. wurden bereits Rechtsbehelfe eingelegt. Wie damit von den Finanzbehörden umzugehen ist, hat die Oberfinanzdirektion (OFD) Frankfurt a. M. in einem Schreiben verfügt.

**Bisheriger Verfahrensgang**

Beim Finanzgericht Köln war eine Musterklage gegen die Erteilung der IdNr. anhängig geworden. Die

Finanzrichter wiesen die Klage ab, weil sie nicht eindeutig von einer Verfassungswidrigkeit überzeugt waren, ließen aber die Revision beim Bundesfinanzhof (BFH) zu. Der BFH hat zu Beginn des Jahres entschieden, dass die Zuteilung der IdNr. und die dazu erfolgte Datenspeicherung mit dem Recht auf informationelle Selbstbestimmung und dem sonstigen Verfassungsrecht vereinbar sind und die Revision zurückgewiesen.

#### **Umgang mit Rechtsbehelfen**

Die OFD weist daraufhin, dass Einsprüche gegen die Erteilung der IdNr. an das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) zu richten sind, da diese Behörde die IdNr. vergeben hat. Falls Einsprüche beim Finanzamt eingehen, habe eine Weiterleitung an das BZSt in Bonn zu erfolgen und der Steuerpflichtige sei hierüber zu informieren. Soweit sich Steuerpflichtige mit Einspruch gegen die "verfassungsrechtlich unzulässige" Verwendung der IdNr. im Steuerbescheid wenden, seien derartige Einsprüche als unzulässig zu verwerfen, da die Nennung der IdNr. im Steuerbescheid keine Regelung (kein Verwaltungsakt) darstelle.

#### **Konsequenz**

Rechtsbehelfe scheinen aussichtslos, wie bereits frühere Verfahren gegen Verwendung von Merkmalen auf Lohnsteuerkarten (z. B. Religionszugehörigkeit) zeigen.

### **15. Verpflegungsmehraufwand bei Studium im Ausland**

#### **Kernproblem**

Studenten macht es der Fiskus nicht einfach, die Studienkosten als Werbungskosten steuerlich geltend zu machen. Das gilt zumindest für ein Erststudium ohne vorherige Ausbildung, denn hier bleibt lediglich ein Sonderausgabenabzug, der allerdings ins Leere läuft, wenn nicht im gleichem Jahr positive Einkünfte erzielt werden. Besser haben es da Studenten, die ein Studium nach abgeschlossener Berufsausbildung oder ein Zweitstudium beginnen. Hier besteht die Möglichkeit, die Studienkosten als vorweggenommene Werbungskosten feststellen zu lassen, um eine Verrechnung mit späteren Einnahmen zu ermöglichen. Steht dem Abzug grundsätzlich nichts entgegen, kommt der steuerlichen Einordnung der Universität als regelmäßige Arbeitsstätte (wie bei einem Arbeitnehmer) besondere Bedeutung zu. Bei Vermeidung dieser Rechtsfolge lassen sich wesentlich mehr Aufwendungen als Reisekosten geltend machen. Das lohnt sich im Ausland wegen meist höherer Verpflegungspauschalen allemal.

#### **Sachverhalt**

Der nach einem Bachelor Studium zunächst angestellte Akademiker begann ein einjähriges Master Studium, das im Erstsemester einen Aufenthalt an einer Universität in Mexiko vorsah. Das Zweitsemester in Deutschland endete mit der erfolgreich abgeschlossenen Masterarbeit. Der Ledige war während des Aufenthalts in Mexiko bei seinen Eltern gemeldet und bezog nach seiner Rückkehr eine eigene Wohnung. Für die Zeit in Mexiko machte der Master of Science Verpflegungsmehraufwendungen für 144 Tage zu 36 EUR als Werbungskosten geltend. Das Finanzamt sah die Studienkosten zwar grundsätzlich als abzugsfähig an, den Aufenthalt in Mexiko jedoch nicht als Auswärtstätigkeit, weil sich dort angesichts der Aufenthaltsdauer die regelmäßige Arbeitsstätte befunden habe. Nach erfolglosem Einspruch traf man sich vor dem Finanzgericht Köln wieder.

#### **Entscheidung**

Die Richter haben die ausländische Universität nicht als regelmäßige, sondern ständig wechselnde Arbeitsstätte angesehen und damit den Abzug ermöglicht. Der Ansatz der Verpflegungsmehraufwendungen sei gerechtfertigt, weil der Lebensmittelpunkt in der elterlichen Wohnung beibehalten worden sei und demzufolge eine ganztägige Abwesenheit vorgelegen habe. Das gelte auch dann, wenn außer der Wohnung am auswärtigen Einsatzort keine weitere Wohnung (außer bei den Eltern) unterhalten werde. Das Gericht unterstellte schon allein wegen der polizeilichen Meldung während des Auslandsaufenthalts und der Rückkehr zur Fortsetzung des Studiums eine ausreichende persönliche Bindung zur elterlichen Wohnung. Aufgrund der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung war der Abzug jedoch auf die ersten 3 Monate beschränkt.

#### **Konsequenz**

Das Urteil überrascht nicht mehr, nachdem der Bundesfinanzhof vor kurzem seine Rechtsprechung

dahingehend geändert hat, dass auch bei einem herkömmlichen (auf mehrere Jahre angelegten) Vollzeitstudium die Universität keine regelmäßige Arbeitsstätte darstellt.

#### 16. **Rechtsbehelfsbelehrung braucht nicht auf Einspruch per Mail hinweisen**

##### **Kernaussage**

Die Rechtsbehelfsbelehrung eines Steuerbescheids ist nicht deshalb unrichtig, weil sie nicht ausdrücklich auf die Möglichkeit hinweist, dass der Einspruch auch per E-Mail erhoben werden kann. Es gilt daher die normale einmonatige Einspruchsfrist und nicht die wegen unvollständiger Belehrung verlängerte Jahresfrist.

##### **Sachverhalt**

Das Finanzamt hatte gegenüber der Antragstellerin einen Steuerabzug in Höhe eines gewissen Prozentsatzes der Vergütungen aus einem Grundstückskaufvertrag mit einer ausländischen Gesellschaft angesetzt. Der als Vordruck gestaltete Bescheid enthielt keinen Hinweis auf eine E-Mailadresse des Finanzamts und enthielt die Rechtsbelehrung, dass der Einspruch schriftlich beim Finanzamt einzureichen oder zur Niederschrift zu erklären ist. Am 12.10.2011 ging der Bescheid zu. Nachdem über das Vermögen der ausländischen Verkäuferin das Insolvenzverfahren eröffnet wurde, legte die Antragstellerin mit Schreiben vom 13.4.2012 Einspruch gegen den Bescheid ein, der wegen Fristversäumnis zurückgewiesen wurde. Hiergegen richten sich die Klage und der Antrag auf Aussetzung der Vollziehung. Die Klägerin meint, die Einspruchsfrist sei noch nicht abgelaufen, da die Rechtsbehelfsbelehrung falsch sei, denn sie enthielte keinen Hinweis auf die Möglichkeit der Einlegung per E-Mail. Der Aussetzungsantrag wurde abgelehnt.

##### **Entscheidung**

Die Rechtsbehelfsbelehrung ist unrichtig, wenn die gesetzlich vorgegebenen Angaben nicht vollständig bzw. unzutreffend oder derart unvollständig oder missverständlich wiedergegeben sind, dass hierdurch bei objektiver Betrachtung die Möglichkeit der Fristwahrung gefährdet erscheint. Enthält die Belehrung noch andere Angaben, müssen auch diese richtig, vollständig und unmissverständlich sein. Ein Hinweis auf die Möglichkeit der Einspruchseinlegung per E-Mail wäre bereits problematisch, da diese Frage höchstrichterlich noch nicht geklärt ist. Zudem wäre der Inhalt dieser Form, insbesondere ob die einfache E-Mail genügt, rechtlich zweifelhaft. Die erweiterte Form führt zudem zu einer überfrachteten Rechtsbehelfsbelehrung, die statt Klarheit Verwirrung schafft. Wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache hat das Finanzgericht Münster die Revision gegen das Urteil zugelassen.

##### **Konsequenz**

Das niedersächsische Finanzgericht vertrat in einem anderen Fall die gegensätzliche Rechtsauffassung; das Verfahren ist bereits beim Bundesfinanzhof (BFH) anhängig. Es bleibt abzuwarten, wie der BFH zu dieser Rechtsfrage entscheiden wird.

#### 17. **Rückwirkende Säumniszuschläge bei Scheinselbstständigkeit**

##### **Kernaussage**

Die Tätigkeit eines freiberuflichen Kraftfahrers ohne eigenes Fahrzeug begründet in der Regel eine abhängige Beschäftigung und unterliegt der Sozialversicherungspflicht. Hierzu entschied das Landessozialgericht Bayern kürzlich, dass für gegebenenfalls rückständige Beiträge zudem Säumniszuschläge zu zahlen sind. Denn ein Arbeitgeber kann unschwer erkennen, dass zwischen der Tätigkeit der angestellten Fahrer und der des Selbstständigen kein wesentlicher Unterschied besteht.

##### **Sachverhalt**

Der Kläger betrieb eine Spedition und beschäftigte eigene Arbeitnehmer. Daneben hatte er von einem weiteren Kraftfahrer 4 Fernfahrten mit seinem Speditions-Lkw durchführen lassen. Der Kraftfahrer stellte seine Leistungen mit Umsatzsteuer in Rechnung. Er meldete bereits im Jahr 2008 ein Gewerbe des internationalen Transportunternehmens an. Für die von ihm durchgeführten Auftragsarbeiten leaste er zunächst einen Lkw, den er wegen schlechter Auftragslage zurückgab. Sodann erweiterte er die Gewerbeanmeldung um die Tätigkeit eines freiberuflichen Kraftfahrers ohne eigenes Fahrzeug. Anlässlich einer Betriebsprüfung bei dem Kläger wurde die Tätigkeit des Kraftfahrers als sozialversicherungspflichtig qualifiziert. Gegen die Beitragsnachforderungen zur Sozialversicherung wandte sich der Kläger und verlor in allen Instanzen.

**Entscheidung**

Nach Ansicht der Richter sprach für eine abhängige Beschäftigung, dass dem Kraftfahrer die wesentlichen Arbeitsmittel gestellt wurden, die Kosten der Arbeitsmittel sowie deren Unterhaltung und Wartung vom Kläger allein getragen wurden, die Routen vom Kläger vorgegeben waren und sich die Tätigkeit des Kraftfahrers von der Tätigkeit der angestellten Fahrer nicht wesentlich unterschied. Demgegenüber traten die Elemente, die für eine Selbstständigkeit des Kraftfahrers sprachen, im Rahmen der Gesamtabwägung zurück. Dies waren neben der fallweisen Tätigkeit, der Haftung für unrechtmäßiges Verhalten, das Fehlen der Entgeltfortzahlung im Urlaubs- und Krankheitsfall auch die Anmeldung eines Transportgewerbes.

**Konsequenz**

In der Praxis werden häufig Selbstständige für weisungsgebundene Tätigkeiten ohne eigenständige Verantwortung oder Einsatz von eigenen Betriebsmitteln eingesetzt. Das vorliegende Urteil verdeutlicht erneut, dass richtigerweise ein versicherungspflichtiges Arbeitsverhältnis vorliegt. Die Einordnung als Selbstständiger oder Arbeitnehmer ist somit sorgsam vorzunehmen, da der Arbeitgeber bei Scheinselbstständigen die Beiträge zur Sozialversicherung für die letzten 4 zurückliegenden Jahre zu zahlen hat. Dieses kann sogar zur Existenzbedrohung für den Arbeitgeber führen.

**Unternehmer und Freiberufler****1. BFH äußert sich zur rückwirkenden Korrektur von Rechnungen****Kernaussage**

Weist eine Rechnung formale Mängel auf, so berechtigt sie nicht zum Vorsteuerabzug. Dies gilt auch dann, wenn die zugrunde liegende Leistung unstreitig erbracht wurde. Vielen Unternehmern wird dieser Umstand in Betriebsprüfungen zum Verhängnis. Der Fiskus fordert dann die geltend gemachte Vorsteuer nebst 6 % Zinsen zurück.

**Sachverhalt**

Wird eine Rechnung später korrigiert, so entfaltet diese nach der bisherigen Rechtsauffassung im Hinblick auf den Vorsteuerabzug keine Rückwirkung. Der Vorsteuerabzug ist daher erst im Zeitpunkt der Korrektur möglich. Für den Unternehmer verbleibt ein Zinsschaden, der erhebliche Ausmaße annehmen kann. In 2010 hatte der Europäische Gerichtshof (EuGH) allerdings in einem Verfahren aus Ungarn die rückwirkende Korrektur zugelassen. Im Gegensatz zur überwiegenden Literatur sieht die deutsche Finanzverwaltung keine Veranlassung aufgrund dieses Urteils ihre Haltung zu ändern. Eine höchstrichterliche Entscheidung steht noch aus.

**Entscheidung**

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat nun erstmalig zu dieser Thematik Stellung bezogen. Er hält eine Rückwirkung für möglich, sofern die ursprüngliche Rechnung gewissen Mindestanforderungen entspricht. Als solche bezeichnet der BFH Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt sowie zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer. Sind die Voraussetzungen für eine rückwirkende Korrektur gegeben, so wirkt diese auf den Zeitpunkt der erstmaligen Rechnungsstellung zurück, nicht jedoch auf den Zeitpunkt des Empfangs der abgerechneten Leistung.

**Konsequenz**

Der BFH hat den konkreten Rechtsstreit zunächst an die Vorinstanz zurückverwiesen, so dass eine endgültige höchstrichterliche Entscheidung weiterhin aussteht. Gegebenenfalls wird hier allerdings noch der EuGH das letzte Wort haben. In streitigen Fällen sollten die Veranlagungen offen gehalten werden. Setzt sich die Auffassung des BFH durch, so wäre zukünftig zwischen korrekten sowie mit und ohne Rückwirkung korrigierbaren Rechnungen zu unterscheiden. Für Betriebsprüfungen würde dies bedeuten, dass fehlerhafte Rechnungen, die die vom BFH aufgeführten Mindestanforderungen erfüllen, korrigiert werden können, ohne zusätzlich noch Zinsen an den Fiskus abzuführen. Für die tägliche Buchhaltungspraxis ergibt sich jedoch keine Entwarnung. Hier muss weiterhin genau darauf geachtet werden, dass die Eingangsrechnungen korrekt sind. U. a. schon weil nicht sicher ist, ob später eine Korrektur der Rechnung überhaupt noch möglich ist.

## 2. Verjährung der Bescheinigung nach § 4 Nr. 20a UStG

### Rechtlage

Bestimmte kulturelle Einrichtungen des öffentlichen Rechts (z. B. Theater, Orchester etc.) sind steuerbefreit. Für andere Unternehmer, denen bescheinigt wird, dass sie die gleichen kulturellen Aufgaben wie die Einrichtungen des öffentlichen Rechts erfüllen, gilt die Steuerbefreiung ebenfalls (§ 4 Nr. 20a UStG). Die entsprechende Bescheinigung wird von der zuständigen Landesbehörde ausgestellt. Die Bescheinigung kann sowohl von den Unternehmern als auch von der Finanzverwaltung beantragt werden. Wird sie erteilt, ist die Steuerbefreiung zwingend. Dies ist nicht immer von Vorteil, da mit der Steuerbefreiung der Verlust des Vorsteuerabzuges einhergeht. Vielen Unternehmern wurde dieser Umstand zum Verhängnis, wenn die Finanzverwaltung erst Jahre später die Bescheinigung rückwirkend beantragt hatte. Die gesamte bis dahin gezogene Vorsteuer nebst Zinsen musste dann zurückgezahlt werden. Um dieses Problem zu mindern, wurde mit Wirkung vom 1.1.2011 die rückwirkende Erteilung der Bescheinigung zeitlich auf 4 Jahre begrenzt.

### Neue Verwaltungsanweisung

Das Bundesfinanzministerium (BMF) hat nun zur Neuregelung Stellung bezogen. Es erläutert u. a. anhand eines Beispiels die Regelung der Verjährung im Hinblick auf die Erteilung bzw. Aufhebung der Bescheinigung nach § 4 Nr. 20a UStG.

### Konsequenz

Das Schreiben ist von den betroffenen Unternehmern immer dann zu Rate zu ziehen, wenn die Bescheinigung noch nachträglich mit Rückwirkung für die Vergangenheit erteilt werden soll. Dies wird entweder der Fall sein, wenn der Unternehmer selbst noch die Steuerbefreiung zu seinen Gunsten geltend machen möchte oder wenn die Finanzverwaltung dies zu seinen Ungunsten beabsichtigt. Aufgrund der Komplexität der Verjährungsregelung sollten betroffene Unternehmer trotz des vorliegenden Schreibens diesbezüglich steuerlichen Rat einholen. Generell ist allerdings zu empfehlen, dass die Unternehmer die Bescheinigung schon vor Aufnahme ihrer Tätigkeit beantragen, um Rechtssicherheit zu erreichen und seriös kalkulieren zu können. Eines Blickes in das vorliegende Schreiben bedarf es dann nicht mehr.

## 3. Wirksam: mündlich vereinbarte pauschale Überstundenabgeltung

### Kernfrage

Arbeitsvertragliche Regelungen unterliegen einer Inhaltskontrolle nach den Regelungen über Allgemeine Geschäftsbedingungen. So sind Regelungen unzulässig, wenn sie überraschend oder intransparent sind. Dies gilt jedenfalls für arbeitsvertragliche Nebenabreden was die Intransparenz betrifft; nicht jedoch für Hauptleistungsabreden wie z. B. die Absprachen zum Umfang der Arbeitsleistung. Das Bundesarbeitsgericht (BAG) hatte nunmehr darüber zu entscheiden, ob Regelungen zur Ableistung von Überstunden unter die Hauptleistungsabreden fallen und ob diese auch wirksam bleiben, wenn sie nur mündlich vereinbart sind.

### Sachverhalt

Der klagende Arbeitnehmer hatte ein Jahr für das beklagte Unternehmen gearbeitet. Grundlage war ein nur mündlich geschlossener Arbeitsvertrag. Dabei war dem Arbeitnehmer bei Arbeitsbeginn mitgeteilt worden, dass die ersten 20 Überstunden mit dem Grundgehalt abgegolten seien. Entsprechend erhielt er geleistete Überstunden erst ab der 21. Überstunde bezahlt. Die hiergegen gerichtete Klage wurde zuletzt vom BAG abgewiesen.

### Entscheidung

Zwar sei die mündliche Regelung zur Überstundenvergütung ab der 21. Überstunde eine Allgemeine Geschäftsbedingung, die für eine Vielzahl von Arbeitsverträgen gelte. Das Vorliegen eines nur mündlichen Arbeitsvertrages schließe die Anwendung der Regelungen zu Allgemeinen Geschäftsbedingungen nicht aus. Allerdings sei die Klausel nicht überraschend, weil eine pauschale Überstundenabgeltung bei Arbeitsverträgen nicht unüblich sei. Alleine die mündliche Vereinbarung und das Fehlen einer Möglichkeit zum Nachlesen, rechtfertigten die Annahme einer überraschenden Klausel nicht. Eine weitergehende Inhaltskontrolle erfolge nicht, weil es sich um eine Hauptleistungsabrede handele, die im Übrigen aber auch nicht intransparent gewesen sei.

**Konsequenz**

Die Entscheidung des BAG ist zu begrüßen. Insbesondere die Tatsache, dass die bloße Mündlichkeit nicht dazu führe, dass die Abrede per se überraschend sei, schafft für Branchen, in denen mündliche Arbeitsverträge häufig vorkommen, Sicherheit. Entsprechendes gilt für die Anerkennung von pauschalen Überstundenabgeltungen.

**4. Betriebsrat hat Anspruch auf Auskunft über erteilte Abmahnungen****Kernfrage**

In Unternehmen mit Betriebsrat ist dieser durch den Arbeitgeber über alle Angelegenheit zu informieren, von denen der Betriebsrat zur Erfüllung der ihm übertragenen mitbestimmungsrechtlichen Aufgaben Kenntnis haben muss. In einem vom Landesarbeitsgericht Hamm in diesem Jahr entschiedenen Fall ging es um die Frage, ob der Betriebsrat auch über erteilte Abmahnungen zu unterrichten sei und ob ihm dabei ein Mitbestimmungsrecht zusteht.

**Sachverhalt**

Der Arbeitgeber hatte verschiedenen Arbeitnehmern über Jahre hinweg Abmahnungen unter anderem im Zusammenhang mit der (Nicht)Ableistung von Mehrarbeit, Rauchverboten, Radioverboten und Meldepflichten bei Krankmeldungen erteilt. Der Betriebsrat forderte vom Arbeitgeber Offenlegung dieser Abmahnungen. Nachdem der Arbeitgeber diesem Verlangen nicht nachgekommen war, klagte der Betriebsrat und gewann vor dem Arbeitsgericht insoweit, als ihm die Abmahnungen in anonymisierter Form offen gelegt werden mussten. Diese Entscheidung wurde nun vom Landesarbeitsgericht Hamm bestätigt.

**Entscheidung**

Der Betriebsrat hat aus seinem allgemeinen Auskunftsanspruch das Recht, die Vorlage der Abmahnungen, jedenfalls in anonymisierter Form, zu verlangen. Insoweit stehen auch keine datenschutzrechtlichen Einwände entgegen. Der Auskunftsanspruch bzw. die Unterrichtungspflicht sollen es dem Betriebsrat auch ermöglichen, in eigener Verantwortung zu prüfen, ob mitbestimmungsrechtliche Aufgaben bestehen. Hierfür bestand bei den erteilten Abmahnungen hinreichender Grund, weil sämtlich mitbestimmungsrechtliche Fragestellungen betroffen waren.

**Konsequenz**

Die Entscheidung ist noch nicht rechtskräftig. Wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtsfrage hat das Landesarbeitsgericht die Beschwerde zum Bundesarbeitsgericht (BAG) zugelassen. Hintergrund ist, dass sich der Betriebsrat im konkreten Fall über seinen Auskunftsanspruch Kenntnisse in Angelegenheiten verschaffen kann, die ansonsten dem Mitbestimmungsrecht entzogen sind.

**5. Rechtsscheinhaftung bei Bezeichnung einer UG als GmbH****Kernaussage**

Für die Firma der Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) ist gesetzlich vorgeschrieben, dass der Klammerzusatz buchstabengetreu erhalten bleibt. Wird der Eindruck erweckt, es handele sich um eine normale GmbH, kann diese Falschbezeichnung zur persönlichen Haftung des Handelnden führen, obwohl der Vertragspartner nicht - wie bei der Bezeichnung einer Kapitalgesellschaft als Personengesellschaft - mit einer Gesellschafterhaftung rechnen darf.

**Sachverhalt**

Der Beklagte gründete im Februar 2009 eine Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) mit einem Stammkapital von 100 EUR. Unter der fehlerhaften Rechtsformbezeichnung "GmbH u. G. (i. G.)" bot er dem Kläger eine Fassaden- und Dachsanierung an. In den Vorschussrechnungen wurden das Geschäftskonto der Gesellschaft als "GmbH u. g." angegeben. Die Arbeiten wurden begonnen aber nicht zu Ende geführt, da die Gesellschaft den Werkvertrag mit sofortiger Wirkung kündigte. Daraufhin verlangte der Kläger Schadensersatz und bekam Recht.

**Entscheidung**

Der Beklagte hatte den ihm zurechenbaren Rechtsschein gesetzt, der Kläger kontrahiere mit einer GmbH und es sei genügend Haftungsmasse vorhanden. Dies rechtfertigt nach bislang umstrittener Ansicht eine persönliche Haftung des Handelnden jedenfalls bis zur Höhe der Differenz zwischen dem tatsächlichen Stammkapital der Unternehmergesellschaft und dem Mindeststammkapital einer GmbH (25.000 EUR). Denn der Handelnde hat den Geschäftspartner über die gesetzlich angeordnete

Kapitalausstattung der GmbH unzureichend informiert. Die Rechtsscheinhaftung greift nicht nur in den Fällen ein, in denen der Rechtsformzusatz einer Kapitalgesellschaft ganz weggelassen wird, sondern auch dann, wenn für eine Unternehmungsgesellschaft (haftungsbeschränkt) mit dem unrichtigen Zusatz "GmbH" gehandelt wird. Dieser Rechtsscheinhaftung steht auch nicht entgegen, dass sich die Beschränkung der Haftung aus dem Handelsregister ergibt, denn der Vertragenstatbestand ist vorrangig. Der Einwand, dass bei einer regulären GmbH das Stammkapital im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses auch bereits verbraucht sein kann, greift nicht durch, denn jedenfalls bei Gründung hat der Haftungsfonds bestanden. Die Haftung ist eine Außenhaftung und keine als Innenhaftung ausgestaltete Unterbilanzhaftung. Offen bleibt, wie die Haftung zu bemessen ist.

### **Konsequenz**

Die Fehlbezeichnung der Rechtsform des Unternehmensträgers kann erhebliche zivilrechtliche Konsequenzen auslösen. Ob die Haftung gegenüber dem einzelnen Gläubiger oder gegenüber der Gesamtheit der Gläubiger tatsächlich auf die Differenz der Kapitalziffern beschränkt ist, bedarf noch der höchstrichterlichen Klärung.

## **6. Steuerliche Anforderung an die Pensionszusage eines Gesellschafters**

### **Kernproblem**

Die steuerliche Anerkennung einer Pensionszusage einer Kapitalgesellschaft an einen Gesellschafter-Geschäftsführer oder einer diesem nahe stehende Person ist an eine Vielzahl von Voraussetzungen geknüpft. Dabei ist u. a. zu prüfen, ob die Pensionsverpflichtung auf einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) beruht. Bei dieser Prüfung sind insbesondere die Aspekte Ernsthaftigkeit, Erdienbarkeit und Angemessenheit zu berücksichtigen. An der Ernsthaftigkeit mangelt es z. B., wenn der Pensionsbeginn vor dem 65. Lebensjahr liegt oder wenn die Pensionszusage unmittelbar nach der Anstellung und ohne die unter Fremden übliche Wartezeit erteilt wird. Das Finanzgericht (FG) Berlin-Brandenburg hatte hierbei zu klären, ob eine konkret vereinbarte Pensionszusage diesen Anforderungen genüge.

### **Sachverhalt**

An der klagenden GmbH waren zunächst vier Genossenschaften zu gleichen Teilen beteiligt. Ein Vorstandsmitglied einer dieser Genossenschaften legte sein Amt nieder, um wenige Monate später Geschäftsführer der GmbH zu werden. Sodann erwarb er eine 25 %ige Beteiligung an der GmbH. Im Geschäftsführeranstellungsvertrag wurde eine sofort unverfallbare Altersversorgung vereinbart. Für die hierzu an eine Unterstützungskasse geleisteten Beiträge lehnte das Finanzamt einen Betriebsausgabenabzug ab. Das Finanzgericht gab dem Finanzamt Recht.

### **Entscheidung**

Nach Auffassung der Richter war der Geschäftsführer als eine den Gesellschaftern der GmbH nahestehende Person anzusehen, da er kurze Zeit zuvor noch Vorstandsmitglied eines der Gesellschafter war. Nach gefestigter Rechtsprechung der Finanzgerichte sei es unter fremden Dritten aber unüblich bzw. unangemessen, einem Geschäftsführer vom ersten Tag seiner Beschäftigung an unverfallbare Anwartschaften zuzugestehen. Fremdüblich und damit zulässig sei es vielmehr, die mit einer lebenslangen Versorgungszusage einhergehende fortlaufende Gewinnbelastung erst nach einer gewissen Arbeitszeit einzugehen.

### **Konsequenzen**

Die von der unterlegenen GmbH beim Bundesfinanzhof (BFH) eingereichte Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision ist zwischenzeitlich abgewiesen worden. Das für die klagende GmbH unerfreuliche Urteil unterstreicht wieder einmal die Notwendigkeit der eingehenden steuerlichen Prüfung im Vorfeld einer Pensionszusage an einen beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer oder einer den Gesellschaftern nahestehenden Person.

## **7. Rechtfertigt Arbeitszeitbetrug eine verhaltensbedingte Kündigung?**

### **Kernfrage**

Täuscht der Arbeitnehmer den Arbeitgeber über die tatsächlich abgeleistete Arbeitszeit, begeht er einen Arbeitszeitbetrug, also eine Straftat, die den Arbeitgeber in der Regel zur verhaltensbedingten Kündigung berechtigt. In besonders schweren Fällen kann die Kündigung auch fristlos erfolgen. Dies setzt voraus, dass dem Arbeitgeber durch die Täuschung über die Arbeitszeit ein Schaden entstanden

ist. Das Landesarbeitsgericht Berlin-Brandenburg hatte jüngst über die Frage zu entscheiden, unter welchen Umständen ein solcher Schaden entstanden ist.

#### **Sachverhalt**

Der langjährig bei dem beklagten Arbeitgeberunternehmen beschäftigte Arbeitnehmer hatte an vier Arbeitstagen das Betriebsgebäude für jeweils eine Viertelstunde verlassen, ohne sich im automatischen elektronischen Zeiterfassungssystem auszuloggen. Der Kläger hatte in diesem Monat eine Überstundenzahl von 6 Stunden erreicht. Sein Arbeitsvertrag sah vor, dass er zur Ableistung von 10 Überstunden verpflichtet war. Der Arbeitgeber kündigte das Arbeitsverhältnis wegen Arbeitszeitbetrugs, unterlag jedoch zuletzt vor dem Landesarbeitsgericht.

#### **Entscheidung**

Unabhängig davon, ob im konkreten Fall die weiteren Voraussetzungen für eine Kündigung vorgelegen hätten, sei dem Arbeitgeber jedenfalls kein Schaden entstanden, so die Richter. Da der Kläger verpflichtet gewesen sei, bis zu 10 Überstunden ohne zusätzliche Vergütung zu leisten und diese Anzahl noch nicht erreicht gewesen sei, konnte dem Arbeitgeber kein Schaden in Form einer ungerechtfertigten zusätzlichen Vergütung entstehen. Bei Fehlen einer entsprechenden Überstundenregelung sei zudem lediglich von einem Schaden in Höhe des Bruttolohns für eine Arbeitsstunde auszugehen; auch insoweit sei kein eine Kündigung tragender Schaden entstanden.

#### **Konsequenz**

Hat der Arbeitnehmer Überstunden angesammelt, werden diese aber nicht gesondert vergütet, ist eine verhaltensbedingte Kündigung wegen eines Arbeitszeitbetrugs jedenfalls so lange ausgeschlossen, wie die zu viel erfasste Arbeitszeit durch die Überstunden kompensiert wird. Danach muss jedenfalls eine Zuvielerfassung vorliegen, die im Bereich über einer Arbeitsstunde liegt.

### 8. **BMF: Einheitliche Regelung bei Pensionsverzicht**

#### **Kernproblem**

Der Verzicht des Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH auf eine ihm erteilte Pensionszusage stellt ein in der Praxis häufig gewähltes Sanierungsinstrument für notleidende Kapitalgesellschaften dar. Aus steuerlicher Sicht ist diese Maßnahme jedoch regelmäßig mit Nachteilen verbunden, liegt doch in Höhe des werthaltigen Teils des Pensionsanspruchs eine verdeckte Einlage vor. Die verdeckte Einlage führt in gleicher Höhe zu einem steuerpflichtigen Zufluss von Einnahmen beim Gesellschafter-Geschäftsführer. Unklar war bislang, ob zur Ermittlung des werthaltigen Teils eine Unterscheidung zwischen den bereits erdienten Anwartschaften (sog. Past Service) und den künftig noch zu erdienenden Pensionsanwartschaften (sog. Future Service) zu erfolgen hat. Diese Frage wurde in der Vergangenheit von den einzelnen Oberfinanzdirektionsbezirken zum Teil unterschiedlich behandelt. Nunmehr hat das Bundesfinanzministerium (BMF) eine einheitliche Regelung geschaffen.

#### **BMF: Bundeseinheitliche Regelung**

In Schreiben vom 24.8.2012 folgt das BMF der schon in einigen Oberfinanzdirektionsbezirken praktizierten Unterscheidung zwischen dem sog. Past Service und dem sog. Future Service. Eine verdeckte Einlage liegt demnach insoweit vor, als der Barwert der bis zu dem Verzichtszeitpunkt bereits erdienten Versorgungsleistungen den Barwert der nach dem Teilverzicht noch verbleibenden Versorgungsansprüche übersteigt. Unerheblich ist dabei, ob sich die Verzichtsvereinbarung der Bezeichnung nach nur auf den Future Service bezieht oder ob es sich dabei um eine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Änderung einer Pensionszusage handelt, die mit einer Reduzierung der bisher zugesagten Versorgungsleistung einhergeht.

#### **Vereinfachungsregelung**

Aus Vereinfachungsgründen erlaubt es das BMF, den Barwert der bereits erdienten Versorgungsleistungen zeitanteilig (Verhältnis der bis zum Verzicht tatsächlich geleisteten Dienstjahre zu den maximal möglichen Dienstjahren) zu ermitteln. Für den Fall, dass der danach bereits erdiente Wert den nach der Herabsetzung verbleibenden Versorgungsleistungen entspricht, beträgt der Wert der verdeckten Einlage Null. Infolgedessen würden die aus einer verdeckten Einlage resultierenden Folgen beim Gesellschafter-Geschäftsführer (Lohnzufluss und Erhöhung der Anschaffungskosten auf seine Beteiligung) nicht zum Tragen kommen.

**Konsequenz**

Die Einführung einer bundeseinheitlichen Regelung zur Behandlung des Pensionsverzichts ist zu begrüßen. Der der Finanzverwaltung nunmehr noch zustehende Interpretationsspielraum ist hiermit erheblich eingeschränkt, so dass für die steuergestalterische Praxis ein deutlich höheres Maß an Rechtssicherheit herrscht.

9. **Keine Rückstellung für nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten****Kernproblem**

Rückstellungen für Aufwendungen, die in künftigen Wirtschaftsjahren als Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts zu aktivieren sind, dürfen nach den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes (EStG) nicht gebildet werden. Ungeklärt war bislang die Frage, ob das Rückstellungsverbot nur für erstmalige Anschaffungs- und Herstellungskosten gilt oder auch insoweit, als eine Rückstellung für nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten gebildet werden soll.

**Sachverhalt**

Die klagende GmbH war ihrerseits wiederum an einer Tochtergesellschaft in der Rechtsform einer GmbH beteiligt. Im Streitjahr 2001 verpflichtete sich die Klägerin über eine sowieso schon bestehende gesellschaftsrechtliche Verpflichtung hinaus zur Übernahme von Jahresfehlbeträgen insoweit, als die Tochtergesellschaft ein zum damaligen Zeitpunkt anhängiges Finanzgerichtsverfahren verliere. Hierfür bildete die klagende GmbH aufwandswirksam eine Rückstellung. Im Rahmen einer Betriebsprüfung erkannte das Finanzamt die Rückstellung steuerlich nicht an, da etwaige daraus drohende Zahlungsverpflichtungen in darauffolgenden Wirtschaftsjahren als nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung zu aktivieren seien. Das eingangs erläuterte Rückstellungsverbot umfasse nämlich unterschiedslos sowohl erstmalige als auch nachträgliche Anschaffungskosten.

**Entscheidung**

Der Auffassung des Finanzamts hat sich das Finanzgericht (FG) Köln im Ergebnis angeschlossen. Entgegen der Auffassung der klagenden GmbH beziehe sich das Rückstellungsverbot nicht nur auf in künftigen Wirtschaftsjahren zu aktivierende Wirtschaftsgüter, sondern seinem eindeutigen Wortlaut nach auch auf Aufwendungen, die in künftigen Wirtschaftsjahren als Anschaffungskosten eines Wirtschaftsguts zu aktivieren seien. Das Wort "künftig" beziehe sich nur auf "Wirtschaftsjahre" und nicht auf "künftig zu aktivierende Wirtschaftsgüter".

**Konsequenz**

Das Urteil ist rechtskräftig, da die Klägerin trotz mangelnder höchstrichterlicher Klärung der Rechtsfrage auf eine Revision beim Bundesfinanzhof (BFH) verzichtet hat. Zwar vermag das Urteil nur bedingt zu überzeugen, gleichwohl hat sich die Praxis darauf einzustellen.

10. **Nachträgliche Berücksichtigung von Sonderbetriebsausgaben****Kernproblem**

Im Steuerrecht gilt es nicht nur, die jeweiligen Einzelsteuergesetze materiell zu beherrschen, auch das Verfahrensrecht ist zu beachten. Sonst kann es vorkommen, dass auch offensichtlich falsche (rechtswidrige) Bescheide nicht mehr änderbar sind, obwohl die Ungerechtigkeit zum Himmel schreit. Dass es sich hierbei zumeist um Fälle zu Ungunsten des Steuerzahlers handelt, verwundert nicht, denn der Fiskus hat den Finanzämtern ein Hintertürchen ins Gesetz einbauen lassen. So kann das Finanzamt zu seinen Gunsten Bescheide ändern, wenn ihm neue Tatsachen bekanntwerden. Für den Steuerpflichtigen gilt das dagegen nur, wenn ihn kein grobes Verschulden an der nachträglichen Bekanntgabe trifft. Wenn es dabei um steuermindernde Ausgaben geht, die in einem Steuerformular explizit genannt sind, kann ein "Übersehen" bereits zum groben Verschulden führen. Ist für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen ein eigenes Feststellungsverfahren angeordnet, ist höchste Vorsicht geboten, wie folgender Fall zeigt.

**Sachverhalt**

Ein eingetragener Verein (e. V.) war Kommanditist einer Kommanditgesellschaft (KG) und zugleich an der Komplementär-GmbH beteiligt. Auf die Beteiligung hatte der e. V. in seinem Jahresabschluss eine Teilwertabschreibung von 200.000 DM vorgenommen. Bei einer Betriebsprüfung kam man zu dem Ergebnis, dass die GmbH-Beteiligung notwendiges Sonderbetriebsvermögen bei der KG darstellte und die Abschreibung als Sonderbetriebsausgabe zu erfassen war. In der Feststellungserklärung fehlten

Angaben zum Sonderbetriebsvermögen. Der e. V. beantragte einen so genannten Ergänzungsbescheid, der rechtlich zulässig ist, soweit in einem Feststellungsbescheid eine notwendige Feststellung unterblieben ist. Das lehnte das Finanzamt ab, weil ein Ergänzungsbescheid nur Lücken vervollständigen, nicht aber Unrichtigkeiten korrigieren dürfe. Das Finanzgericht gab dem e. V. zunächst Recht; aber die Verwaltung zog vor den Bundesfinanzhof (BFH).

### **Entscheidung**

Der BFH folgte den Argumenten des Finanzamts und lehnte den Erlass des Ergänzungsbescheids ab. Der Feststellungsbescheid der KG sei nicht unvollständig, sondern unrichtig, und enthielte die negative Feststellung, dass keine Sonderbetriebsausgaben zu berücksichtigen seien. Werde die in der Anlage FE 1 der Erklärung vorgesehene Zeile zur Berücksichtigung von Sonderbetriebsausgaben nicht ausgefüllt, könne das Finanzamt dieser Erklärung die Aussage entnehmen, Sonderbetriebsausgaben seien nicht zu berücksichtigen. Dem Nichtausfüllen kommt nach Ansicht der Richter insoweit der gleiche Aussagewert zu wie einem in dieser Zeile angebrachten Strich oder dem Eintrag eines Betrags von 0 EUR.

### **Konsequenz**

Der Fall zeigt das in der Praxis durchaus gängige Problem auf, dass Sonderbetriebsausgaben in der persönlichen Steuererklärung deklariert werden. Ein solches Risiko kann eigentlich nur eingegangen werden, wenn der Feststellungsbescheid noch nach anderen Vorschriften änderbar ist.

## **11. Grenzen der finanzgerichtlichen Sachaufklärungspflicht**

### **Kernaussage**

Bei einem streitigen Prozess muss das Gericht den entscheidungserheblichen Sachverhalt "unter Ausnutzung aller verfügbaren Beweismittel" aufklären und ihn "so vollständig wie nur möglich" ermitteln. So verlangt es die Rechtsprechung. Begrenzt wird diese Aufklärungspflicht des Gerichts durch die Mitwirkungspflicht der beteiligten Personen (Kläger/Beklagte). Stellen anwaltlich vertretene Beteiligte vor Gericht keine weiteren, auf Sachaufklärung gerichteten Anträge, kommt eine Verletzung der dem Gericht obliegenden Pflicht regelmäßig nur in Betracht, wenn sich den Richtern eine weitere Aufklärung hätte aufdrängen müssen.

### **Sachverhalt**

Eine GmbH war vertraglich verpflichtet, für die Klägerin ein aus 8 Maschinen bestehendes Werk zu errichten; im Falle einer verzögerten Erstellung war eine Vertragsstrafe vereinbart worden. Nach einem Test nahm die Klägerin das Werk nicht ab; aus ihrer Sicht fiel die Vertragsstrafe an. Die Beteiligten legten den Streit in 2005 bei, indem die GmbH weitere Maschinen lieferte und die Klägerin das Entgelt zahlte sowie auf weitere Ansprüche verzichtete. Im Folgejahr beantragte die Klägerin u. a. für die zuletzt gelieferten Maschinen Investitionszulage für das Jahr 2005. Das Finanzamt setzte jedoch lediglich eine geringere Investitionszulage fest. Das Finanzgericht folgte der Klägerin, die Investitionszulage wurde erhöht. Das Finanzamt begehrte daraufhin die Zulassung der Revision, blieb aber erfolglos.

### **Entscheidung**

Soweit das Finanzamt behauptet, das Gericht habe gegen seine Sachaufklärungspflicht verstoßen, da es trotz entsprechender Anhaltspunkte in den Akten nicht ermittelt habe, dass die GmbH zu 29,4 % an der Klägerin beteiligt gewesen sei, wird der behauptete Verfahrensmangel nicht ausreichend dargelegt. Denn die Sachaufklärungspflicht des Finanzgerichts wird durch die Mitwirkungspflichten der Beteiligten begrenzt. Wenn rechtskundig vertretene Beteiligte keine weiteren auf Sachaufklärung gerichteten Anträge stellen, kommt eine Verletzung der Aufklärungspflicht durch das Finanzgericht regelmäßig nur in Betracht, wenn sich diesem eine weitere Sachaufklärung auch ohne einen Antrag hätte aufdrängen müssen. Vorliegend fehlen dazu aber in Gänze Ausführungen.

### **Konsequenz**

Unabhängig von der materiellrechtlichen Beurteilung des Werts des Wirtschaftsguts konnte hier die unterlassene Mitwirkung des Finanzamts nicht mehr korrigiert werden, da schon der behauptete Verfahrensmangel (Verstoß gegen Sachaufklärungspflicht) nicht ausreichend dargelegt werden konnte.

## **12. Voraussetzungen einer Korrektur nach dem formellen Bilanzzusammenhang**

**Kernaussage**

Bilanzierungsfehler sind grundsätzlich im Jahr ihrer Entstehung zu korrigieren. Es gilt der Grundsatz des formellen Bilanzzusammenhangs. Dieser verlangt, dass die Eröffnungsbilanzwerte den Schlussbilanzwerten des vorangehenden Jahres entsprechen müssen. Die Einhaltung dieses Grundsatzes erfordert, dass fehlerhaft unterbliebene Aktivierungen von Wirtschaftsgütern in der Schlussbilanz des ersten verfahrensrechtlich noch offenen Veranlagungsjahres erfolgswirksam nachaktiviert werden dürfen.

**Sachverhalt**

Der Kläger betrieb ein Einzelhandelsgeschäft. Im Jahr 1998 erfolgte ein Umbau der angemieteten Geschäftsräume sowie eine Ablösezahlung für Kfz-Stellplätze in Höhe von 49.000 DM. Diese Ablösezahlung verbuchte die Klägerin gegen Aufwand als sonstige Verbindlichkeit. In 2000 veräußerte der Kläger sein Geschäft an seinen Sohn. Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns wurde der Kaufpreis den übertragenen Wirtschaftsgütern, einschließlich des Wirtschaftsgutes "Mieterumbau" aus dem Bauvorhaben 1998, in dem die Ablösezahlung bekanntermaßen nicht eingerechnet war, gegenübergestellt. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die Ablösezahlung nicht sofort abzugsfähige Betriebsausgabe, sondern Herstellungskosten des Mieterumbaus darstelle. Damit sei der Bilanzansatz für das Wirtschaftsgut "Mieterumbau" zum 31.12.1999 unrichtig und im ersten verfahrensrechtlich noch offenen Veranlagungsjahr, nämlich in 2000, erfolgswirksam zu berichtigen. Dem folgend erhöhten sich in 2000 die laufenden Einkünfte durch die Nachaktivierung der Herstellungskosten des Mieterumbaus. Andererseits reduzierte sich der mit dem halben Steuersatz begünstigte Veräußerungsgewinn, da dem Kaufpreis nun ein höherer Buchwert des Wirtschaftsgutes "Mieterumbau" gegenüberstand.

**Entscheidung**

Der Bundesfinanzhof (BFH) schloss sich schließlich der Ansicht der Finanzverwaltung an. Bei der Teilbetriebsveräußerung war der Wert des Betriebsvermögens durch Bilanzierung zu schätzen. Der Ablösebetrag aus 1998 stellte Herstellungskosten des Wirtschaftsguts "Mieterumbau" dar, da ein enger zeitlicher und sachlicher Zusammenhang der Ablöse mit dem Umbau bestand. Die fehlerhafte Nichtaktivierung des Ablösebetrags konnte nach den Grundsätzen des formellen Bilanzzusammenhangs entsprechend erfolgswirksam nachgeholt werden. Zum 31.12.1998 und 31.12.1999 war Festsetzungsverjährung eingetreten; deshalb erfolgt die erfolgswirksame Nachaktivierung zugunsten des laufenden Gewinnes 2000.

**Konsequenz**

Der BFH hat die grundsätzliche Gültigkeit des formellen Bilanzzusammenhangs bestätigt. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz liegt jedenfalls nicht bei nicht oder falsch aktivierten Wirtschaftsgütern vor, welche anschließend veräußert werden.

**13. Nicht abgeführte Lohnsteuer kann auch angerechnet werden****Kernproblem**

Auf die Einkommensteuer wird neben den Vorauszahlungen auch die durch Steuerabzug erhobene Einkommensteuer angerechnet, soweit sie auf die bei Veranlagung erfassten Einkünfte entfällt. Gängigstes Beispiel des so genannten Korrespondenzprinzips ist die Anrechnung der Lohnsteuer bei der Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers. Der Arbeitgeber weist die Beträge in einer für den Arbeitnehmer bestimmten kalenderjahrbezogenen Lohnsteuerbescheinigung aus und meldet zugleich die Besteuerungsgrundlagen elektronisch an das Finanzamt. Damit liegen bei der Arbeitnehmer-Veranlagung i. d. R. alle für die Besteuerung relevanten Daten vor. Die eigentlich wesentliche Pflicht des Arbeitgebers besteht aber darin, die Lohnsteuern der Arbeitnehmer einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen. Kann der Arbeitgeber Gehalt und Lohnsteuer nicht (komplett) zahlen, stellt sich die Frage nach der Konsequenz für den Arbeitnehmer.

**Sachverhalt**

Der Leiter des Rechnungswesens eines Unternehmens sollte eine Abfindung von brutto 92.612 EUR erhalten. Nach der Lohnabrechnung ergab sich hieraus nach Steuerabzug von 33.972 EUR ein Nettobetrag von 58.640 EUR. Der Arbeitgeber musste jedoch Insolvenz anmelden, so dass der frühere Leiter nur einen Nettobetrag von 33.000 EUR vereinnahmen konnte. Der Restbetrag fiel aus. In seiner Einkommensteuererklärung deklarierte der Gebeutelte Einkünfte in Höhe des erhaltenen

Nettobetrages und der Steuerabzugsbeträge von insgesamt 66.972 EUR. Die rechnerisch auf die gesamte Abfindung entfallenden Steuerabzugsbeträge wollte das Finanzamt aber nicht komplett anrechnen und berief sich auf das Korrespondenzprinzip, das die Anrechnung nur insoweit zulasse, als die Steuerabzugsbeträge anteilig auf die Abfindung entfallen. Zudem sei die Lohnsteuer nur anteilig vom Arbeitgeber abgeführt worden. So musste das Finanzgericht Münster die Klage entscheiden.

### **Entscheidung**

Das Gericht ließ die komplette Anrechnung der Steuerabzugsbeträge zu. Die Richter urteilten, dass zwar keine Bindung an die in der Lohnsteuerbescheinigung ausgewiesenen Beträge bestehe. Das Finanzamt habe sich jedoch durch Ansatz des höheren Lohnsteuerbetrags als steuerpflichtigen Vorteil im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung auch hinsichtlich der Anrechnungsfrage festgelegt und gebunden. Dagegen sei die nicht vollständige Abführung der Lohnsteuer unerheblich, weil der Arbeitnehmer mit der Duldung des Einbehalts der Lohnsteuer und der entsprechenden Minderung des Arbeitslohns seine Zahlungspflicht grundsätzlich erfüllt habe.

### **Konsequenz**

Weil zu der streitigen Rechtsfrage bisher überwiegend Entscheidungen im Zusammenhang mit der Anrechnung in Schätzungsbescheiden ergangen sind, wurde die Revision zugelassen. Diese ist bereits beim Bundesfinanzhof (BFH) anhängig.

## **14. Voraussetzungen des Investitionsabzugsbetrags bei neugegründeten Betrieben**

### **Kernaussage**

Kleine und mittelgroße Betriebe können unter den Voraussetzungen des § 7g des Einkommensteuergesetzes (EStG) eine Investitionsförderung erhalten. Sie können für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens bis zu 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd als so genannten Investitionsabzugsbetrag abziehen. Voraussetzung ist die Anschaffung innerhalb der nächsten 3 Geschäftsjahre und eine Mindestnutzung im Jahr der Anschaffung bzw. Herstellung sowie im darauf folgenden Jahr. Außerdem ist das zu begünstigende Wirtschaftsgut zu benennen und ein ernsthafter Investitionswille nachzuweisen.

### **Sachverhalt**

Der Kläger beantragte für 2007 den Abzug eines Investitionsabzugsbetrags gem. § 7g EStG für eine beabsichtigte Investition. Als Beleg dafür legte er einen Kostenvoranschlag aus 2007 vor. Die Bestellung erfolgte in 2008. Das Finanzamt führte in der Veranlagung 2007 den Abzug nicht durch, da zum 31.12.2007 nicht die verlangte verbindliche Bestellung als Nachweis für den ernsthaften Investitionswillen erfolgte. Das Finanzgericht gab hingegen dem Kläger Recht.

### **Entscheidung**

Der Bundesfinanzhof (BFH) bestätigte die Ansicht der Finanzrichter, weil die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags erfüllt waren. Der Kläger konnte auch ohne eine verbindliche Bestellung nachweisen, dass die Investition ernsthaft beabsichtigt war. Die vom Finanzamt geforderte verbindliche Bestellung wurde von der Rechtsprechung in Bezug auf die alte Gesetzesfassung als notwendige Voraussetzung gefordert; hier geschah die steuerliche Entlastung in Form einer "Ansparabschreibung". Nach der neuen Fassung jedoch kann dieser Nachweis auch durch andere Indizien als ausschließlich die Vorlage einer verbindlichen Bestellung nachgewiesen werden.

### **Konsequenz**

Der BFH hat mit dem Urteil die Nachweispflichten für Betriebsgründer, die einen Investitionsabzugsbetrag geltend machen wollen, erleichtert. Für die bis 2007 geltende "Ansparabschreibung" bleibt die bisherige Rechtsprechung hingegen unverändert. Die Entscheidung ist von besonderer Bedeutung für Betreiber von Photovoltaikanlagen. Diese können die Investitionsförderung beanspruchen, wenn sie die Anlage am 31.12. des Vorjahres zwar noch nicht verbindlich bestellt hatten, die spätere Durchführung der Investition aber aus anderen Gründen bereits absehbar war.

## **15. Abweichende Festsetzung des GewSt-Messbetrags: Gemeinde ist zuständig**

### **Kernaussage**

Steuern können niedriger festgesetzt werden, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen

Falls unbillig wäre. Gewerbesteuerermessbeträge und eventuelle Billigkeitsmaßnahmen werden in der Regel durch das Finanzamt festgesetzt, soweit dies im Rahmen der allgemeinen Verwaltungsvorschriften der Bundesregierung oder der obersten Landesfinanzbehörden geschieht.

#### **Sachverhalt**

Die klagende Unternehmerin beantragte beim Finanzamt eine Änderung des Gewerbesteuerermessbetrags, da in dem festgesetzten Gewerbeertrag ein steuerfreier Sanierungsgewinn enthalten war. Die Voraussetzungen für einen Steuererlass aus Billigkeitsgründen gemäß dem Sanierungserlass des Bundesfinanzministeriums aus dem Jahr 2003 waren unstrittig erfüllt. Das Finanzamt änderte den Gewerbesteuerermessbetrag nicht; man war dort der Auffassung, die Änderung müsse durch die zuständige Gemeinde vorgenommen werden. Die hiergegen gerichtete Klage war zwar zunächst erfolgreich; schließlich gab der Bundesfinanzhof (BFH) aber doch dem Finanzamt Recht.

#### **Entscheidung**

Da der Sanierungserlass keine allgemeine Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung oder der obersten Landesfinanzbehörden ist, konnte sich für den Fall auch keine Zuständigkeit des Finanzamts zur abweichenden Festsetzung aus sachlichen Billigkeitsgründen ergeben.

#### **Konsequenz**

Zu der Frage, ob der Sanierungserlass dem allgemeinen Gesetzesvorbehalt und dem unionsrechtlichen Beihilfeverbot genügt, musste sich der BFH nicht äußern.

### 16. **Ansprüche nach gescheiterter Umwandlung: LPG in GmbH & Co. KG**

#### **Rechtslage**

Alle landwirtschaftlichen Produktionsgenossenschaften (LPG), die sich bis zum 31.12.1991 nicht ordnungsgemäß umgewandelt oder wirksam geteilt oder verschmolzen hatten, waren ab diesem Zeitpunkt von Gesetzes wegen aufgelöst. Ist die Umwandlung gescheitert, befindet sich die LPG in unerkannter Liquidation. Die Mitglieder der LPG können aber aus gesellschaftlicher Treuepflicht verpflichtet sein, einer Nachtragsvereinbarung zuzustimmen, mit der eine Heilung der fehlgeschlagenen Umwandlung erwirkt wird.

#### **Sachverhalt**

Die Klägerin ist eine LPG. Im Jahr 1991 beschlossen ihre Genossen einstimmig, das gesamte Vermögen der LPG auf eine neu gegründete GmbH & Co. KG, die Beklagte, als übernehmendes Unternehmen gegen Gewährung von Anteilen an die Genossen der LPG zu übertragen. Die LPG wurde zunächst alleinige Kommanditistin der GmbH & Co. KG und Gesellschafterin der Komplementär-GmbH. Im November 1994 wurde unter Ausscheiden der LPG aus der GmbH & Co. KG der Eintritt der Genossen der LPG im Wege der Sonderrechtsnachfolge im Handelsregister eingetragen. Die LPG wurde im LPG-Register gelöscht. Sie meint, ihre Umwandlung sei fehlgeschlagen und sie sei nach wie vor Inhaberin der Vermögensgegenstände, die sie im Jahr 1991 gehabt habe. Die Klage der LPG scheiterte in der zweiten Instanz wegen Rechtsmissbrauchs ab. Der Bundesgerichtshof (BGH) verwies die Sache zur erneuten Entscheidung an die zweite Instanz zurück.

#### **Entscheidung**

Die beschlossene Teilung nach dem Landwirtschaftsanpassungsgesetz (LwAnpG) scheitert daran, dass das Vermögen der LPG nicht auf mehrere neue Unternehmen übertragen wurde. Sie ist daher gesetzwidrig. Die gescheiterte Umwandlung wird erst geheilt, wenn eine Übertragung formgerecht in einer Nachtragsvereinbarung vereinbart wird und die Vollversammlung der LPG mit Mehrheit zustimmt, was nicht erfolgt ist. Jedoch muss der Liquidator der LPG zunächst versuchen, diese abzuschließen, denn die Genossen der LPG sind grundsätzlich aus gesellschaftlicher Treuepflicht verpflichtet, einem solchen Nachtrag zuzustimmen. Der Einwand des Rechtsmissbrauchs kann jedenfalls dem Anspruch aus Eigentum nicht entgegengehalten werden.

#### **Konsequenz**

Dem Ergebnis des BGH ist zuzustimmen. Im Falle eines zunächst jahrelang nicht erkannten Fehlschlags einer Umwandlung könnten sich anderenfalls weitreichende Probleme ergeben. Zumal die regelmäßige Verjährung von 3 Jahren die Entstehung des Anspruchs und Kenntniserlangung voraussetzt. Kenntnisunabhängig beträgt die Frist bis zu 30 Jahre.

## 17. Insolvente GbR: sind Gesellschafter noch prozessführungsbefugt?

### Kernaussage

Unter Prozessführungsbefugnis versteht man die Befugnis, einen Prozess über das behauptete Recht im eigenen Namen führen zu können. Das ist z. B. gegeben, wenn der Anspruchsteller selbst Rechtsinhaber ist. Bei einer in Insolvenz befindlichen Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) kann das schon einmal schwierig sein: Hier hat der Bundesgerichtshof jüngst entschieden, dass dann die von einem Gesellschafter gegen einen Gesellschaftsgläubiger erhobene Klage auf Feststellung, diesem nicht persönlich für eine Verbindlichkeit der GbR zu haften, unzulässig ist.

### Sachverhalt

Der Kläger war seit mehreren Jahre Gesellschafter einer GbR, über deren Vermögen Anfang 2010 das Insolvenzverfahren eröffnet wurde. Der Beklagte hatte der GbR in der Vergangenheit mehrere Darlehen gewährt und forderte daraus ende 2009 vom Kläger als GbR-Gesellschafter eine Summe von rd. 21.000 EUR zurück. Der Kläger meint, er sei der GbR nicht wirksam beigetreten und hatte seine Beteiligung gekündigt. Er möchte gegenüber dem Beklagten gerichtlich festgestellt wissen, dass er aus den Darlehen nicht persönlich zur Zahlung verpflichtet ist. Sämtliche Instanzen hielten die Klage mangels Prozessführungsbefugnis des Klägers für unzulässig.

### Entscheidung

Nach den Bestimmungen der Insolvenzordnung kann im Insolvenzverfahren über das Vermögen einer GbR die persönliche Haftung eines Gesellschafters für Verbindlichkeiten der GbR während der Dauer des Insolvenzverfahrens nur vom Insolvenzverwalter geltend gemacht werden. Von dieser Regelung gehen die Sperr- und die Ermächtigungswirkung aus. Aufgrund der Sperrwirkung können die Gläubiger nicht mehr gegen persönlich haftende Gesellschafter vorgehen und diese können nicht mehr befreiend an die Gläubiger der GbR leisten. Die Ermächtigungswirkung verleiht dem Insolvenzverwalter über das Vermögen der GbR die treuhänderische Befugnis, die Forderungen der Gesellschaftsgläubiger gegen die Gesellschafter gebündelt einzuziehen. Eine nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens von einem GbR-Gläubiger gegen einen Gesellschafter verfolgte Haftungsklage ist demnach nicht zulässig. Deshalb muss umgekehrt aber auch die hier vom Kläger gegen den Beklagten als Gesellschaftsgläubiger erhobene, eine Haftung leugnende, Feststellungsklage unzulässig sein. Ganz allgemein ist zur Prozessführung über Forderungen, die die Gesellschafterhaftung betreffen, nur der Insolvenzverwalter befugt. Ebenso wie der Gesellschaftsgläubiger gehindert ist, den Gesellschafter in Regress zu nehmen, fehlt umgekehrt dem Gesellschafter die Befugnis, sich durch die Klage gegen einen Gesellschaftsgläubiger seiner Haftung zu erwehren.

### Konsequenz

Hätte die hier erhobene Feststellungsklage Erfolg, stünde rechtskräftig fest, dass der Beklagte den Kläger nicht als GbR-Gesellschafter in Anspruch nehmen kann. Damit würde jedoch dem Insolvenzverwalter die ihm kraft der Ermächtigungswirkung vorbehaltene Einziehungs- und Prozessführung entzogen.

## 18. Haftung des Eigentümers nach der AO auch bzgl. grundstücksgleicher Rechte

### Kernaussage

Eine verschuldensunabhängige Ausfallhaftung des Eigentümers von Gegenständen für Steuern des Unternehmens kann sich bei einer wesentlichen Beteiligung ergeben, wenn diese Gegenstände dem Betrieb dienen. Dies legt die Abgabenordnung (AO) so fest. Haftungsgrund ist der objektive Beitrag, den der Gesellschafter durch die Bereitstellung von Gegenständen für die Führung des Unternehmens leistet. Gegenstände sind auch Wirtschaftsgüter immaterieller Art, wie z. B. das Erbbaurecht. Die Haftung kann auch nicht dadurch ausgeschlossen werden, dass der Gegenstand nicht im Eigentum des Haftenden, sondern im Eigentum einer Kommanditgesellschaft (KG) steht.

### Sachverhalt

Der Kläger und eine weitere Person waren zu je 50 % als Kommanditisten an einer GmbH & Co. KG und zugleich auch zu je 50 % an deren Komplementär-GmbH beteiligt. Diese wiederum hielt keine Kapitalbeteiligung an der GmbH & Co. KG. Die GmbH & Co. KG, deren Gesamthandvermögen nur aus einem Erbbaurecht bestand, überließ das Grundstück mit Gebäude pachtweise einer weiteren GmbH & Co. KG, an der der Kläger als Kommanditist auch zu 50 % beteiligt war. Im Januar 2002 wurde über

das Vermögen dieser weiteren GmbH & Co. KG das Insolvenzverfahren eröffnet. Wegen rückständiger Umsatzsteuer für die Jahre 2000 und 2001 erließ das beklagte Finanzamt gegen den Kläger zwei Haftungsbescheide, beschränkt auf das Erbbaurecht am Grundstück. Die hiergegen gerichtete Klage blieb in allen Instanzen erfolglos.

### **Entscheidung**

Die Haftung des an einem Unternehmen wesentlich beteiligten Eigentümers von Gegenständen, die er diesem Unternehmen überlässt, erstreckt sich auch auf ein überlassenes Erbbaurecht, das dem Unternehmen als Betriebsgrundlage dient. Diese Haftung ist nicht nur auf körperliche Gegenstände beschränkt, sondern umfasst auch Rechte und Forderungen, obwohl nach dem gewöhnlichen Sprachgebrauch nur körperliche Sachen von der Haftung erfasst werden. Eine Differenzierung ist aber dann nicht sachgerecht, wenn in immaterielles Vermögen vollstreckt werden kann. Denn in beiden Fällen wird dem Unternehmen ein Wirtschaftsgut überlassen, das die Aufnahme oder die Fortsetzung des Geschäftsbetriebs ermöglicht und das einer Verwertung im Rahmen der Zwangsvollstreckung zugänglich ist. Die Haftung war vorliegend auch nicht dadurch ausgeschlossen, dass das Erbbaurecht nicht dem Kläger, sondern der GmbH & Co. KG zustand, denn aufgrund der gesellschaftsrechtlichen und tatsächlichen Verhältnisse war der Kläger jedenfalls wirtschaftlich Eigentümer.

### **Konsequenz**

Die Haftung des Eigentümers ist sowohl zeitlich als auch gegenständlich beschränkt. Sie wird für die Dauer der wesentlichen Beteiligung und durch die Dauer begrenzt, für welche die Gegenstände dem Betrieb dienen. Zudem wird nur mit den Gegenständen haftet, die dem Unternehmen tatsächlich gedient haben.

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

### **1. Geschäftsführer der GmbH muss Finanzübersicht bereitstellen**

#### **Kernaussage**

Die Haftung des Geschäftsführers wegen Insolvenzverschleppung erfordert ein Verschulden. Hierfür genügt die Erkennbarkeit der Insolvenzreife der Gesellschaft; dieser Umstand wird zulasten des Geschäftsführers bis zum Beweis des Gegenteils vermutet. Für den Nachweis hat der Geschäftsführer die wirtschaftliche und finanzielle Lage des Unternehmens laufend zu beobachten und für eine Organisation zu sorgen, die ihm jederzeit die erforderliche Übersicht ermöglicht.

#### **Sachverhalt**

Der Beklagte war alleiniger Geschäftsführer einer GmbH, über deren Vermögen im November 2004 das Insolvenzverfahren eröffnet wurde. Der Kläger wurde zum Insolvenzverwalter bestellt. Er behauptet, die GmbH sei bereits Ende 2003 überschuldet gewesen und verlangt vom Beklagten die Rückerstattung von Zahlungen, die im Jahr 2004 zu Lasten des Gesellschaftsvermögens geleistet wurden. Der Kläger hatte schließlich vor dem Bundesgerichtshof (BGH) Erfolg.

#### **Entscheidung**

Der Geschäftsführer einer GmbH ist nach dem Gesetz zum Ersatz von Zahlungen verpflichtet, die nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit oder Feststellung der Überschuldung geleistet wurden. Der Geschäftsführer hat die Pflicht zur laufenden Beobachtung der wirtschaftlichen Lage seines Unternehmens und nähere Überprüfungspflichten im Falle krisenhafter Anzeichen. Er hat die Vermutung der schuldhaften Verletzung dieser Pflichten zu widerlegen und die Gründe darzulegen, die ihn gehindert haben, eine tatsächlich bestehende Insolvenzreife zu erkennen. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass der Geschäftsführer für eine Organisation sorgen muss, die ihm die Übersicht über die Situation der Gesellschaft jederzeit ermöglicht. Die Vorjahresbilanz und die betriebswirtschaftlichen Auswertungen schließen eine Erkennbarkeit einer möglichen Überschuldung nicht von vornherein aus.

#### **Konsequenz**

Der BGH hat mit dem vorliegenden Urteil erneut klargestellt, in welchem weitem Umfang der GmbH-Geschäftsführer bei Insolvenzverschleppung haftet. Zur Haftungsvermeidung sollte ein

Geschäftsführer sowohl die Zahlungsfähigkeit als auch die gesamte Vermögenssituation der Gesellschaft kontinuierlich beobachten.

## 2. **GmbH-Geschäftsführer haftet dem Fiskus für Lohnsteuer**

### **Kernaussage**

Die verbreitete Ansicht, dass eine GmbH nur mit ihrem eigenen Vermögen haftet und die Gesellschafter und Geschäftsführer nicht angegriffen werden können, ist leider so nicht richtig. Der Geschäftsführer einer GmbH vertritt diese kraft Gesetzes. Missachtet er bei Erledigung der Gesellschaftsangelegenheiten pflichtwidrig die ihm obliegende Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes, haftet er der GmbH für den dadurch entstehenden Schaden persönlich. Ein wichtiger Fall ist z. B. die schuldhafte Verletzung der Pflicht, die Steuern der GmbH aus den verwalteten Mitteln zu entrichten. So muss die Lohnsteuer - als Fremdgeld - stets in voller Höhe beglichen werden, während hinsichtlich der übrigen Steuern lediglich der Grundsatz der verhältnismäßigen Tilgung zu beachten ist. Beachtet der Geschäftsführer dies nicht, droht ihm die persönliche Inanspruchnahme.

### **Sachverhalt**

Der Kläger war alleiniger Geschäftsführer einer GmbH, die sich seit Oktober 2007 in einer schweren finanziellen Krise befand. Trotzdem hatte der Geschäftsführer die Gehälter der Arbeitnehmer für Oktober 2007 und Januar bis März 2008 ungekürzt ausgezahlt. Im Mai wurde die Eröffnung des Insolvenzverfahrens beantragt. Daraufhin nahm das beklagte Finanzamt den Geschäftsführer wegen rückständiger Lohnsteuerverbindlichkeiten persönlich in Regress mit der Begründung, er habe die Gehälter lediglich gekürzt auszahlen dürfen und mit den restlichen Geldmitteln für die fristgerechte Entrichtung der Steuern sorgen müssen. Dies habe er grob fahrlässig versäumt. Der Geschäftsführer argumentierte, es habe sich in dem fraglichen Zeitraum nur um eine vorübergehende Zahlungsstockung gehandelt; mit seiner Klage gegen den Haftungsbescheid unterlag er vor dem Finanzgericht Berlin-Brandenburg.

### **Entscheidung**

Nach Ansicht der Richter hatte der Geschäftsführer grob fahrlässig gehandelt, als er es unterließ, die Lohnsteuern fristgerecht an den Fiskus zu zahlen. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) können finanzielle Schwierigkeiten der GmbH den für die Abführung von Lohnsteuer verantwortlichen Geschäftsführer nicht ohne Weiteres entlasten. Er darf vielmehr, wenn infolge eines Liquiditätsengpasses die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung der vollen vereinbarten Löhne (einschließlich Lohnsteueranteil) nicht ausreichen, die Löhne nur gekürzt als Vorschuss oder Teilbetrag auszahlen, so dass er aus den dann übrig bleibenden Mitteln die entsprechende Lohnsteuer an das Finanzamt abführen kann.

### **Konsequenz**

Das Finanzgericht stellte klar, dass die Pflichtverletzung der nicht rechtzeitigen Tilgung einer Steuerschuld auch dann ursächlich für den eingetretenen Schaden des Fiskus sein kann, wenn der Geschäftsführer verspätet zahlt. Eine solche Ursächlichkeit liegt dann vor, wenn die verspätete Zahlung in einen Zeitraum fällt, in dem sie nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens durch den Insolvenzverwalter angefochten werden kann.

## 3. **Geldwerter Vorteil bei Dienstwagen eines GmbH-Geschäftsführers**

### **Kernaussage**

Einnahmen sind alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer der steuerlichen Einkunftsarten zufließen. Für die private Nutzung eines betrieblichen Pkw zu privaten Fahrten ist für jeden Monat 1 % des Bruttolistenpreises anzusetzen. Für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte erhöht sich dieser Wert um 0,03 % des Bruttolistenpreises je Entfernungskilometer.

### **Sachverhalt**

Der Klägerin stand als Gesellschafter-Geschäftsführerin nach ihrem Anstellungsvertrag ein Firmen-Pkw zur Verfügung, welcher nur für Geschäftszwecke verwendet werden durfte; Privatfahrten waren nach dem Vertrag untersagt. Das Finanzamt war der Auffassung, dass der geldwerte Vorteil der privaten Nutzung eines dienstlich überlassenen Pkws zu versteuern sei. Es wurde weder ein

Fahrtenbuch geführt, noch wurde das Verbot der Nutzung des Pkws für Privatfahrten ernstlich überwacht. Damit, so das Finanzamt, gelte der aus der allgemeinen Lebenserfahrung abgeleitete Anscheinsbeweis, dass der überlassene Pkw auch für Privatfahrten genutzt werde. Gegen die Versteuerung des geldwerten Vorteils klagte die Klägerin und gewann vor dem Finanzgericht.

### **Entscheidung**

Nach der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) greift der Anscheinsbeweis dann nicht, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die private Nutzung ausdrücklich untersagt. Eine unbefugte Privatnutzung hat dagegen keinen Lohncharakter. Die aktuelle BFH-Rechtsprechung bezieht sich auf Angestellte, die mit arbeitsrechtlichen Konsequenzen aufgrund einer Missachtung des arbeitsvertraglichen Nutzungsverbots rechnen müssen. Da es im vorliegenden Fall an einer bewussten Überlassung des Dienstwagens für Privatfahrten an die Klägerin fehlte, wurde ihr auch kein Vorteil gewährt.

### **Konsequenz**

Der geschilderte Fall ist mittlerweile beim BFH anhängig. Es bleibt abzuwarten, ob die angewendete neuere BFH-Rechtsprechung auch für Gesellschafter-Geschäftsführer gilt, da in diesem Fall eine ernstliche (Selbst-)Kontrolle des Nutzungsverbots nicht möglich ist und die Wahrscheinlichkeit von arbeitsrechtlichen Konsequenzen aufgrund der Missachtung des Nutzungsverbots unwahrscheinlich ist.