



**Floehr · Hermes
& Partner GbR**

**Steuerberater
Rechtsanwälte**

Grenzstr. 115-117
(gegenüber dem Finanzamt)
47799 Krefeld
Tel.: 0 21 51 / 58 66-0
Fax: 0 21 51 / 58 66 66
E-Mail: info@fhp-krefeld.de
www.fhp-krefeld.de

Krefeld, Juni 2013

Mandanten-Rundschreiben 03/2013

Aktuelle Steuergesetze • 1 %-Regelung/Fahrtenbuch • Betriebsveranstaltungen • Steuersatz bei Lieferung von Speisen und Getränken • Blockheizkraftwerk im selbst genutzten Einfamilienhaus • Aktuelle Hinweise zur Bilanzerstellung

Sehr geehrte Damen und Herren,

im Mittelpunkt des vorliegenden Rundschreibens stehen neben aktuellen Gesetzesänderungen wichtige lohnsteuerliche Entscheidungen. So hat der Bundesfinanzhof die Rechtmäßigkeit der 1 %-Regelung bei der Firmenwagenbesteuerung bestätigt. Auch bei gebraucht erworbenen Dienstwagen ist der private Nutzungsvorteil auf Basis des Bruttolistenpreises zum Zeitpunkt der Erstzulassung des Fahrzeugs zu berechnen. Soll im Einzelfall die 1 %-Regelung umgangen werden, so muss ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch geführt werden. Höchststrichlerlich bestätigt wurden auch die hohen Ansprüche an ein solches Fahrtenbuch. Die Finanzverwaltung hat außerdem die Anforderungen an ein elektronisches Fahrtenbuch konkretisiert. Weiterhin hat der Bundesfinanzhof die 110 €-Grenze für Betriebsveranstaltungen im Grundsatz bestätigt.

Als aktuelle Unterstützung für die Betriebe geben wir in einer ergänzenden Beilage zu diesem Rundschreiben wichtige Hinweise und Ratschläge für die Erstellung des Jahresabschlusses. Zu beachten sind hier gesetzliche Änderungen, insbesondere durch das Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetz. Daneben sind die aktuelle Rechtsprechung sowie die Empfehlungen und Regelungen der Finanzverwaltung zu berücksichtigen.

Bitte beachten Sie den üblichen Hinweis:

Bitte treffen Sie keine Entscheidungen, ohne sich vorher fachkundig rückversichert zu haben.

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Was von den Plänen zum Jahressteuergesetz 2013 übrig bleibt
- 2 Vereinfachungen für gemeinnützige Vereine und gGmbH – Ehrenamtsstärkungsgesetz

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 3 Betriebs-Handy und Firmen-Laptop: Welche Regeln zur Steuerbefreiung bei privater Nutzung gelten
- 4 Betriebsveranstaltungen: Freigrenze bleibt vorerst bei 110 €
- 5 Firmenwagenbesteuerung: 1 %-Regelung auf Grundlage des Bruttolistenpreises verfassungsrechtlich unbedenklich
- 6 Ordnungsmäßigkeit eines Fahrtenbuchs
- 7 Jahresticket für den öffentlichen Personennahverkehr (sog. Jobticket): Welcher Zeitpunkt für die Lohnbesteuerung maßgeblich ist

Für Unternehmer und Freiberufler

- 8 Aus- und Fortbildungskosten für Kinder, die später im elterlichen Betrieb arbeiten sollen
- 9 Abschreibung: Aufzugsanlage in Bäckerei kann Gebäudebestandteil sein
- 10 Lkw oder Pkw? Die kraftfahrzeugsteuerliche Einordnung von Pickup-Fahrzeugen ist manchmal schwierig
- 11 Neuregelung der Besteuerung von Streubesitzdividenden
- 12 Vorsteuerabzug aus Leistungsbezügen von Steuerbetrüglern
- 13 Umsatzsteuer beim Verkauf von Speisen und Getränken: Wie man „Lieferungen“ (7 % USt) von „sonstigen Leistungen“ (19 % USt) unterscheidet

Für Personengesellschaften

- 14 Droht Gewerbesteuerpflicht bei doppelstöckigen Freiberufler-Personengesellschaften?

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 15 Werbungskosten ausnahmsweise bei Einkünften aus Kapitalvermögen abziehbar

Für Hauseigentümer

- 16 Erzeugung von Strom und Wärme durch Blockheizkraftwerk im selbst genutzten Einfamilienhaus
- 17 Pachtverträge unter Ehegatten: Welche steuerrechtlichen Aspekte zu beachten sind

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 18 Aufhebung der Steuerfreiheit nach § 8b Abs. 1 KStG für sog. Streubesitzdividenden
- 19 Gemeinnützig tätige GmbHs dürfen künftig auch als „gGmbH“ firmieren
- 20 Organschaft: Finanzielle Eingliederung beim Kauf von Anteilen an einer Vorrats-GmbH
- 21 Kein Abzugsverbot nach § 8b Abs. 3 KStG 2002 a.F. für vergeblichen sog. Due-Diligence-Aufwand
- 22 Mantelkauf: § 8c KStG nur bei Überschreitung einer Beteiligungsgrenze von 25 % anwendbar
- 23 Zur Zuflussfiktion von Arbeitslohn beim Gesellschafter-Geschäftsführer
- 24 Firmenwagen: Nur in Ausnahmefällen akzeptieren Finanzämter die Angabe eines Gesellschafter-Geschäftsführers, er nutze den Pkw niemals privat
- 25 Auszahlung der Pension nach Erreichen der Altersgrenze: Keine vGA, wenn Geschäftsführer trotzdem mit deutlich weniger Stunden und weniger Gehalt weiterarbeitet

Aktuelle Aspekte zur Erstellung des Jahresabschlusses zum 31.12.2012

- 26 Anforderungen an den Jahresabschluss – größenabhängige Erleichterungen
- 27 Steuerliche Rechnungslegung
- 28 Aktuelles aus Rechtsprechung und Verwaltung

Für alle Steuerpflichtigen

1 Was von den Plänen zum Jahressteuergesetz 2013 übrig bleibt

Das im vergangenen Jahr eingeleitete Gesetzgebungsverfahren eines Jahressteuergesetzes 2013 war im Januar 2013 endgültig gescheitert. Zwingend notwendige und gewünschte Gesetzesänderungen hatte die Bundesregierung sodann in dem sog. Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz als „kleine Lösung“ zum Jahressteuergesetz auf den Weg gebracht. Dieses Gesetzesvorhaben wurde vom Bundesrat nun aber abgelehnt und der Vermittlungsausschuss zwischen Bundestag und Bundesrat angerufen.

Trotz dieser Gesetzesinitiative haben nun aber die Bundesländer erneut einen Anlauf zu einer „großen Lösung“ genommen und parallel einen eigenen Entwurf eines neuen Jahressteuergesetzes 2013 eingebracht, der am 4.3.2013 im Bundesrat verabschiedet wurde. Der Hintergrund für diese Gesetzesinitiative ist: Aus Sicht der Bundesländer enthielt das im Januar gescheiterte Gesetzgebungsverfahren steuerliche Maßnahmen, die unverzichtbar sind. Mit der Vorlage soll deshalb ein neuer Versuch unternommen werden, das Jahressteuergesetz 2013 wiederzubeleben und doch noch in Kraft zu setzen, allerdings ohne die damals umstrittenen steuerlichen Regelungen zu den gleichgeschlechtlichen Partnerschaften.

Wie es mit dem Gesetzgebungsverfahren weitergehen wird, ist ungewiss. Aktuell wird aber damit gerechnet, dass nur die seinerzeit unstrittigen Punkte umgesetzt werden. Als unstrittig gelten insbesondere folgende Aspekte:

- **Steuerliche Förderung von Elektrofahrzeugen:** Konkret soll bei der Ermittlung des Werts der Privatnutzung eines betrieblichen Elektrofahrzeugs nach der 1 %-Regelung ein Abzug vom maßgeblichen Bruttolistenpreis vorgenommen werden, um so dem Umstand Rechnung zu tragen, dass die Anschaffungskosten eines Elektrofahrzeugs im Vergleich zu einem herkömmlich betrieblichen Kfz höher sind. Bei einer Anschaffung bis 31.12.2013 sollen 500 € pro kWh der Batteriekapazität, maximal 10 000 €, vom Bruttolistenpreis abgezogen werden können. Der Minderungsbetrag soll sich bei Anschaffungen in den Folgejahren jeweils um 50 € pro kWh und der Höchstbetrag um jeweils 500 € vermindern. Diese Änderung bedarf der Zustimmung der Europäischen Kommission, so dass ein Inkrafttreten erst nach Vorlage und Genehmigung erfolgen kann.
- **Vermeidung der „Goldfinger“-Gestaltung:** Zur Vermeidung der sog. „Goldfinger“-Gestaltung (best. Anlagefonds) ist eine eingeschränkte Anwendung des negativen Progressionsvorbehalts vorgesehen. Durch Steuergestaltungen wurden bei Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung im Ausland durch den Kauf von im Umlaufvermögen gehaltenen Edelmetallen, Rohstoffen oder Wertpapieren in einem Jahr hohe Verluste generiert, die durch den negativen Progressionsvorbehalt zu einer Steuerersparnis führten. Sofern die bei Verkauf der Güter erzielten Gewinne bei Anwendung des positiven Progressionsvorbehalts ohne Auswirkung bleiben, weil ohnehin der Spitzensteuersatz anzuwenden ist, kommt es zu einem definitiven Steuervorteil. Dieser soll dadurch vermieden werden, dass bei Gewinnermittlung die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens erst im Zeitpunkt des Verkaufs oder der Entnahme als Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind.
- **Lohnsteuer-Nachscha:** Neben der Anordnung einer Lohnsteuer-Außenprüfung soll zur Sicherstellung des ordnungsgemäßen Einbehalts und der Abführung der Lohnsteuer auch eine ohne vorherige Ankündigung erfolgende Lohnsteuer-Nachscha möglich sein.
- **Prozesskosten keine außergewöhnlichen Belastungen:** Entgegen dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 12.5.2011, wonach Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen sein können, sollen Prozesskosten unberücksichtigt bleiben, es sei denn, es handelt sich um Aufwendungen, ohne die für den Stpfl. die Gefahr bestünde, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse nicht mehr befriedigen zu können.
- **Erstmalige Anwendung der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale:** Erforderlich ist eine gesetzliche Anwendungsregelung für die elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale. Die Finanzverwaltung hat festgelegt, dass die Arbeitgeber den Zeitraum vom 1.1.2013 bis 31.12.2013 zur Umstellung auf das neue Verfahren nutzen können, was gesetzlich noch abzusichern ist.

- **Umsatzsteuersatz auf Kunstgegenstände und Sammlungsstücke:** Die Steuerermäßigung für Kunstgegenstände und Sammlungsstücke soll wegen EU-rechtlicher Einwände beschränkt werden. Konkret sollen die Vermietung von Sammlungsstücken und Kunstgegenständen sowie Lieferungen von Sammlungsstücken von der Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes ausgeschlossen werden und künftig dem Regelsteuersatz unterliegen. Ebenso sollen Lieferungen von Kunstgegenständen durch gewerbliche Kunsthändler (Wiederverkäufer) von der Steuerermäßigung ausgenommen werden.

Hinweis:

Es ist derzeit noch nicht abzusehen, ab wann die möglichen Änderungen gelten werden. Begünstigende Regelungen werden wohl teilweise noch rückwirkend zum 1.1.2013 in Kraft treten. Bei Änderungen zu Lasten der Stpfl. ist ungewiss, inwieweit jetzt schon kein Vertrauensschutz mehr besteht. Im Grundsatz kann der Stpfl. dann nicht mehr auf den Fortbestand von steuerlichen Regelungen vertrauen, wenn Änderungspläne in den parlamentarischen Gremien diskutiert werden. Im Einzelfall sollte steuerlicher Rat eingeholt werden, um abzuklären, in welchen Punkten das Risiko einer rückwirkenden steuerlichen Verschärfung besteht.

2 Vereinfachungen für gemeinnützige Vereine und gGmbH – Ehrenamtsstärkungsgesetz

Mit dem sog. Ehrenamtsstärkungsgesetz wurden beachtliche Vereinfachungen für gemeinnützige Vereine und die gGmbH beschlossen. Diese profitieren vor allem von den folgenden gesetzlichen Neuerungen:

- Die steuer- und sozialabgabefreie **Übungsleiterpauschale** wird um 300 € auf jährlich 2 400 € angehoben und die allgemeine **Ehrenamtspauschale** um 220 € auf 720 € pro Jahr. Beide Erhöhungen gelten bereits ab dem 1.1.2013.
- Die **Frist zur Mittelverwendung** wird um ein Jahr verlängert. Bisher müssen Vereine und andere gemeinnützige Organisationen ihre Einnahmen grundsätzlich im folgenden Jahr für ihre gemeinnützigen Zwecke ausgeben. Nunmehr beträgt die Frist zwei Jahre. Diese Änderung gilt ab dem 1.1.2014.
- Die bisher bereits von der Finanzverwaltung akzeptierte **Rücklagenbildung für Ersatzinvestitionen**, zum Beispiel einen neuen Vereinsbus, ist gesetzlich geregelt worden.
- Die Bildung oder Beibehaltung bereits gebildeter freier Rücklagen wird großzügiger und flexibler gehandhabt. Ein Teil der Einnahmen kann unter engen Voraussetzungen zurückgelegt werden. Nicht ausgeschöpfte Mittel können künftig zwei Jahre vorgetragen werden. Diese Neuerung gilt ebenfalls ab dem 1.1.2014.
- Erhöhung der **Umsatzgrenze für Sportveranstaltungen** von 35 000 € auf 45 000 €. Damit sind kleinere Veranstaltungen steuerfrei. Das spart Vereinen bürokratischen Aufwand.

Hinweis:

Es handelt sich insoweit um eine Freigrenze und nicht um einen Pauschbetrag. Bei höheren Umsätzen müssen alle Veranstaltungen voll versteuert werden.

- Die Ergänzung des § 27 BGB stellt klar, dass die **Mitglieder eines Vereinsvorstands unentgeltlich tätig sind**. Das bedeutet, dass eine Vergütung von Vorständen nur zulässig ist, wenn dies ausdrücklich nach der Satzung erlaubt ist. Diese Regelung tritt zum 1.1.2015 in Kraft.

Handlungsempfehlung:

Bis Ende 2014 müssen Satzungen ggf. angepasst werden, soweit der Vorstand Vergütungen erhält. Sind Satzungsänderungen notwendig, so ist dringend anzuraten, diese mit dem steuerlichen Berater und dem Finanzamt abzustimmen.

- Der Geltungsbereich der 2010 eingeführten **Haftungserleichterung** für ehrenamtliche Vorstände ist mit Wirkung ab dem 1.1.2013 auf Mitglieder anderer Organe und besondere Vertreter ausgeweitet worden. Zugleich erfahren ehrenamtlich für den Verein tätige Mitglieder dieselben Haftungsprivilegien wie ehrenamtliche Vorstände, d.h., diese haften nur bei Vorsatz oder grober Fahrlässigkeit.

Handlungsempfehlung:

Um die Haftungsbeschränkung umfassend zu Gunsten der ehrenamtlich tätigen Organ- und Vereinsmitglieder wirken zu lassen, ist eine Beweislastregel zu deren Gunsten eingefügt worden. Nunmehr muss der geschädigte Verein beweisen, dass bei dem schädigenden Organmitglied oder Vereinsmitglied Vorsatz oder grobe Fahrlässigkeit vorgelegen hat.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

3 Betriebs-Handy und Firmen-Laptop: Welche Regeln zur Steuerbefreiung bei privater Nutzung gelten

Steuerfrei sind die Vorteile des Arbeitnehmers aus der privaten Nutzung von betrieblichen Datenverarbeitungs- und Telekommunikationsgeräten sowie deren Zubehör aus zur privaten Nutzung überlassenen System- und Anwendungsprogrammen, die der Arbeitgeber auch in seinem Betrieb einsetzt. Ebenfalls steuerfrei sind die im Zusammenhang mit diesen Zuwendungen erbrachten Dienstleistungen. Den Anwendungsbereich hat die Finanzverwaltung nun in den Lohnsteuer-Hinweisen 2013 wie folgt konkretisiert:

Private Nutzung von:	Begünstigt sind u.a.:	Nicht begünstigt sind regelmäßig:
Datenverarbeitungs- und Telekommunikationsgeräten des Betriebs	<ul style="list-style-type: none"> – Autotelefon – Handy – Laptop – Personalcomputer – Smartphone – Tablet 	<ul style="list-style-type: none"> – E-Book-Reader – Konsole – MP3-Player – Navigationsgerät im Pkw, wenn es vorinstalliert ist – Smart TV – Spielautomat – Digitalkamera und digitaler Videocamcorder (weil es sich nicht um betriebliche Geräte des Arbeitgebers handelt)
Dienstleistung	Installation oder Inbetriebnahme der begünstigten Geräte und Programme durch einen IT-Service des Arbeitgebers	
System- und Anwendungsprogrammen	Begünstigt sind u.a. Betriebssystem, Browser, Virens Scanner, Softwareprogramm (z.B. Home-Use-Programme, Volumenlizenzvereinbarung).	Regelmäßig nicht begünstigt sind mangels Einsatz im Betrieb des Arbeitgebers u.a. Computerspiele
Zubehör	<ul style="list-style-type: none"> – Beamer – Bridge – Drucker, Scanner, Monitor – ISDN-Karte – Ladegeräte und Transportbehältnisse – LTE-Karte und Modem – Netzwerkswitch, Router, Hub – Sim-Karte, UMTS-Karte 	

Hinweis:

Diese Steuerbefreiungsmöglichkeit kann genutzt werden, um Arbeitnehmern steuerfreie Lohnbestandteile zuzuwenden.

4 Betriebsveranstaltungen: Freigrenze bleibt vorerst bei 110 €

Zuwendungen des Arbeitgebers an die Arbeitnehmer aus Anlass von Betriebsveranstaltungen gehören nicht zum Arbeitslohn und unterliegen damit nicht der Lohnsteuer und der Sozialversicherung, wenn es sich um Leistungen im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers handelt. Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist weiter, dass es sich

- um herkömmliche (übliche) Betriebsveranstaltungen und
- um bei diesen Veranstaltungen übliche Zuwendungen

handelt. In der Praxis ist aber die sog. „Üblichkeitsgrenze“ von 110 € zu beachten, die jetzt vom Bundesfinanzhof mit Urteil vom 12.12.2012 (Aktenzeichen VI R 79/10) bestätigt wurde. Die Üblichkeitsgrenze für Betriebsveranstaltungen war ab dem Jahr 1993 von der Finanzverwaltung zunächst auf 200 DM festgesetzt worden. Sie liegt seit dem Jahr 2002 bei 110 €. Der Bundesfinanzhof hatte nun zu entscheiden, ob diese Grenze auf Grund der allgemeinen Geldentwertung nach oben hin anzupassen ist. Mit seinem aktuellen Urteil entschied das Gericht aber, dass eine solche Anpassung nicht Sache des Gerichts sei. Für das Jahr 2007 wurde die Höhe der Freigrenze bestätigt. Allerdings bringt der Bundesfinanzhof auch klar zum Ausdruck, dass die Finanzverwaltung für die Zukunft eine Anpassung dieser Freigrenze prüfen muss.

Zu **Betriebsveranstaltungen**, die der 110 €-Freigrenze unterliegen, gelten nur Veranstaltungen auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter, bei denen die Teilnahme allen Betriebsangehörigen offen steht. Das gilt auch für Veranstaltungen, die nur für eine bestimmte Organisationseinheit, wie eine Abteilung oder Filiale, durchgeführt werden. Keine Betriebsveranstaltung liegt daher vor, wenn die Veranstaltung nicht allen Arbeitnehmern eines Betriebs oder einer Organisationseinheit offensteht, wie die folgende Übersicht zeigt:

Betriebsveranstaltungen	Keine Betriebsveranstaltungen
(offen für alle Mitarbeiter eines Betriebs oder einer Organisationseinheit/Abteilung)	(nicht offen für alle Mitarbeiter eines Betriebs oder einer Organisationseinheit/Abteilung)
<ul style="list-style-type: none"> – Betriebsausflüge – Weihnachtsfeiern – Jubiläumsfeiern – usw. 	<ul style="list-style-type: none"> – Veranstaltungen zur Ehrung eines einzelnen Jubilars oder die Verabschiedung eines einzelnen Mitarbeiters aus dem Betrieb, und zwar auch dann nicht, wenn weitere Mitarbeiter beteiligt sind – Veranstaltungen anlässlich eines Geburtstags eines Arbeitnehmers – Veranstaltungen, die zum Anlass genommen werden, Arbeitnehmer für besondere Leistungen zusätzlich zu entlohnen, z.B. nur die 50 erfolgreichsten Verkäufer werden eingeladen oder eine Feier wird nur mit Arbeitnehmern durchgeführt, die im abgelaufenen Kalenderjahr einen Verbesserungsvorschlag eingereicht haben – Arbeitsessen – usw.

Die Üblichkeitsgrenze von 110 € wird in der Praxis wie folgt angewendet:

Betragen die Aufwendungen des Arbeitgebers einschließlich Umsatzsteuer für die üblichen Zuwendungen an den einzelnen Arbeitnehmer insgesamt mehr als 110 € je Veranstaltung, sind die Aufwendungen dem Arbeitslohn hinzuzurechnen. Zur Ermittlung des Durchschnittsbetrags sind alle Kosten – einschließlich der Aufwendungen für den äußeren Rahmen und für Geschenke – zu summieren und durch die Anzahl aller Teilnehmer (z.B. Arbeitnehmer, Ehefrau des Arbeitnehmers, Betriebsinhaber) zu teilen.

Hinweis:

In die Prüfung der 110 €-Grenze sind nur die Kosten einzubeziehen, die unmittelbar durch die Betriebsveranstaltung verursacht sind und die allen Teilnehmern zugutekommen. Hiervon auszunehmen wären z.B. Taxikosten, die einzelnen Arbeitnehmern erstattet werden.

Zu den üblichen Kosten einer Betriebsveranstaltung zählen vor allem folgende Kosten:

Aufwendungen für den äußeren Rahmen der Veranstaltung	Aufwendungen für den äußeren Rahmen, z.B. Saalmiete, Musik, Kegelbahn, künstlerische und artistische Darbietungen. Der Auftritt prominenter Künstler darf jedoch nicht der wesentliche Zweck der Betriebsveranstaltung sein.
Eintrittskarten	Überlassen von Eintrittskarten für Museen, Sehenswürdigkeiten usw., die im Rahmen einer Betriebsveranstaltung besucht werden.
Fahrtkosten	Übernahme der Übernachtungs- und Fahrtkosten, auch wenn die Fahrt als solche schon einen Erlebniswert hat, wie z.B. eine Schiffsfahrt auf einem Vergnügungsdampfer oder eine Busfahrt in landschaftlich reizvolle Gegenden.
Genussmittel	Gewährung von Tabakwaren und Süßigkeiten.
Geschenke	Überreichen von Geschenken. Üblich ist auch die nachträgliche Überreichung der Geschenke an solche Arbeitnehmer, die aus betrieblichen oder persönlichen Gründen nicht an der Betriebsveranstaltung teilnehmen konnten, nicht aber eine deswegen gewährte Barzuwendung; allerdings darf der Wert des Geschenks 40 € nicht übersteigen.
Nahrungsmittel	Gewährung von Speisen und Getränken.

Überschreitet der Betrag der (Brutto-)Aufwendungen pro Teilnehmer die 110 €-Grenze – wenn auch nur geringfügig –, so ist der gesamte Betrag steuer- und beitragspflichtig.

Hinweis:

Um ein nur geringfügiges Überschreiten der Freigrenze zu vermeiden, kann der Arbeitgeber auch einen Zuschuss zu einer Betriebsveranstaltung in eine Gemeinschaftskasse der Arbeitnehmer leisten. Wird in diesem Fall die 110 €-Freigrenze nicht überschritten, stellt die Zuwendung keinen Arbeitslohn dar.

Nehmen Ehegatten oder Angehörige (z.B. Verlobte, Kind) an der Veranstaltung teil, so sind die auf diese Personen entfallenden Zuwendungen dem Arbeitnehmer zuzurechnen. Bei Mitnahme der Ehefrau beispielsweise beträgt die Grenze rechnerisch 55 € pro Person.

In der Praxis kann zur Prüfung, ob die Aufwendungen des Arbeitgebers dem Arbeitslohn zugerechnet werden oder lohnsteuerfrei sind, folgendes **Prüfschema** verwandt werden:

1.	Liegt eine Betriebsveranstaltung vor?
<input type="checkbox"/>	Nein: steuerpflichtiger Arbeitslohn, Pauschalierung mit 25 % möglich
<input type="checkbox"/>	Ja: weiter mit 2
2.	Werden mehr als zwei Veranstaltungen im Jahr durchgeführt?
<input type="checkbox"/>	Ja: dritte Betriebsveranstaltung steuerpflichtiger Arbeitslohn, Pauschalierung mit 25 % möglich
<input type="checkbox"/>	Nein: weiter mit 3
3.	Ist die Freigrenze von 110 € überschritten?
<input type="checkbox"/>	Ja: gesamter Betrag ist steuerpflichtiger Arbeitslohn, Pauschalierung mit 25 % möglich
<input type="checkbox"/>	Nein: kein Arbeitslohn

5 Firmenwagenbesteuerung: 1 %-Regelung auf Grundlage des Bruttolistenpreises verfassungsrechtlich unbedenklich

Kann ein Firmenwagen auch für Privatfahrten genutzt werden, so ist dieser geldwerte Vorteil vom Arbeitnehmer der Lohnsteuer zu unterwerfen. Bei der Bewertung des Vorteils bestehen zwei Möglichkeiten:

- Fahrtenbuchmethode:** Die Bewertung kann dadurch geschehen, dass die tatsächlichen Kosten des Fahrzeugs aufgeteilt werden: auf die privat gefahrenen Kilometer und auf die beruflich gefahrenen Kilometer. Dies erfordert allerdings den Nachweis der tatsächlich gefahrenen Kilometer anhand eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs. An ein solches Fahrtenbuch werden sehr hohe Anforderungen gestellt, welche in der Praxis nur mit großem Aufwand erfüllt werden können.

2. 1 %-Regelung: Wird kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch geführt, so wird der private Nutzungsvorteil nach den gesetzlichen Vorgaben mittels der sog. 1 %-Methode in pauschaler Weise ermittelt. Dabei wird der Nutzungsvorteil monatlich mit 1 % des Bruttolistenpreises des Fahrzeugs angesetzt.

Der Nachteil der 1 %-Regelung ist, dass diese pauschalierte Vorgehensweise im Einzelfall zu hohen steuerlichen Belastungen führen kann.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer nutzt als Firmenwagen einen Pkw, der nicht als Neufahrzeug, sondern als Gebrauchtwagen erworben wurde.

Auch in diesem Fall wird der Nutzungsvorteil mit monatlich 1 % des Bruttolistenpreises zum Zeitpunkt der Erstzulassung des Fahrzeugs angesetzt. Ein solcher Fall wurde nun vom Bundesfinanzhof geprüft. Mit Urteil vom 13.12.2012 (Aktenzeichen VI R 51/11) hat das Gericht entschieden, dass die 1 %-Regelung auf Grundlage des Bruttolistenpreises verfassungsrechtlich unbedenklich ist. Der Kläger hatte dagegen die Auffassung vertreten, dass bei Nutzung eines gebraucht erworbenen Fahrzeugs der Nutzungsvorteils mit 1 % des Fahrzeugwerts zum Zeitpunkt des Erwerbs und nicht zum Zeitpunkt der Erstzulassung des Fahrzeugs anzusetzen sei. Dies lehnte der Bundesfinanzhof aber ausdrücklich ab.

Das Gericht stützt seine Entscheidung im Wesentlichen auf zwei Argumente:

- Die Bewertung des privaten Nutzungsvorteils mittels der 1 %-Regelung ist zwar eine nur grob typisierende Regelung, doch bleibt es dem Stpfl. unbenommen, die im Einzelfall genauere Fahrtenbuchmethode anzuwenden. Die 1 %-Regelung kommt somit nur alternativ zur Anwendung und daher ist eine Typisierung, die eben nicht jeden Einzelfall genau abbilden kann, zulässig. Der Stpfl. „erkaufte“ sich mit der Einfachheit der 1 %-Regelung eben auch „Bewertungsungenauigkeiten“.
- Des Weiteren ist nach Ansicht des Gerichts zu beachten, dass der Nutzungsvorteil nicht nur das Zurverfügungstellen des Fahrzeugs selbst, sondern auch die Übernahme sämtlicher damit verbundener Kosten wie Kfz-Steuern, Versicherung, Reparatur- und Wartungskosten und eben auch Treibstoffkosten umfasst. Das Argument des Klägers, dass bei einem Gebrauchtwagen der Nutzungsvorteil nicht nach dem Bruttoneuwagenpreis berechnet werden kann, greife daher nicht.

Handlungsempfehlung:

Sollte im Einzelfall die 1 %-Regelung zu unrealistisch hohen Werten führen, ist es empfehlenswert, ein Fahrtenbuch zu führen, obwohl der Nachweis per Fahrtenbuch mit erheblichem Verwaltungsaufwand verbunden ist.

6 Ordnungsmäßigkeit eines Fahrtenbuchs

Soll bei einem Firmenwagen der private Nutzungsanteil nicht nach der 1 %-Regelung, sondern individuell ermittelt werden, so muss zwingend ein **ordnungsgemäßes Fahrtenbuch** geführt werden. An ein solches Fahrtenbuch werden von der Finanzverwaltung hohe Anforderungen gestellt. Zwingend ist die Aufzeichnung bestimmter Mindestangaben. Deutliche praktische Erleichterungen können durch ein elektronisches Fahrtenbuch erreicht werden, welches mittels GPS die Fahrten aufzeichnet. Aber auch in diesem Fall sind bestimmte Regeln zu beachten, damit das Fahrtenbuch steuerlich anerkannt wird. Auf die wichtigsten Aspekte wird im Folgenden eingegangen.

a) Generelle Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch

Für dienstliche Fahrten sind grundsätzlich **die folgenden Angaben erforderlich:**

- **Datum und Kilometerstand** zu Beginn und am Ende jeder einzelnen Auswärtstätigkeit;
- **Reiseziel** und bei Umwegen auch die Reiseroute;
- **Reisezweck** und aufgesuchte Geschäftspartner.

Für Privatfahrten genügt die Angabe der jeweils gefahrenen Kilometer. Für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte genügt ein entsprechender Vermerk im Fahrtenbuch mit Angabe der jeweils gefahrenen Kilometer.

Ein solches Fahrtenbuch muss zeitnah und in geschlossener Form geführt werden. Eine mit Hilfe eines Computerprogramms erzeugte Datei genügt den Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nur dann, wenn nachträgliche Veränderungen an den zu einem früheren Zeitpunkt eingegebenen Daten nach der Funktionsweise des verwendeten Programms technisch ausgeschlossen sind oder in ihrer Reichweite in der Datei selbst dokumentiert und offengelegt werden. Somit wird ein mit einem Tabellenkalkulationsprogramm geführtes Fahrtenbuch regelmäßig nicht anerkannt.

Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang auch auf das aktuelle Urteil des Finanzgerichts Köln (Urteil vom 28.3.2012, Aktenzeichen 15 K 4080/09). Das Gericht entschied, dass Einzelblätter in einem Ringbuch den Anforderungen nicht genügen. Lose Blätter sind als solche generell nicht geeignet, die Formerfordernisse zu erfüllen, da das Fahrtenbuch zwingend in geschlossener Form geführt werden muss, um nachträgliche Veränderungen auszuschließen.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof hat betont, dass kleinere Mängel eines Fahrtenbuchs nicht zwingend zur Anwendung der 1 %-Regelung führen, wenn die Angaben insgesamt plausibel sind. Sind die Fehleintragungen allerdings systematischer Natur und geben Anlass zu erheblichen Zweifeln an der Richtigkeit der übrigen Eintragungen, ist das Fahrtenbuch trotz nur weniger nachweisbarer Fehleintragungen nicht ordnungsgemäß.

b) Welche Angaben in einem Fahrtenbuch niemals fehlen dürfen

Zur Frage, welche Mindestangaben ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch enthalten muss, ist das aktuelle Urteil des Bundesfinanzhofs vom 13.11.2012 (Aktenzeichen VI R 3/12) zu beachten. Streitig war die Ordnungsmäßigkeit des vorgelegten Fahrtenbuchs. Dieses bestand im Streitfall aus handschriftlich geführten Grundaufzeichnungen sowie aus zusätzlich erstellten ergänzenden Erläuterungen. Die handschriftlichen Grundaufzeichnungen enthielten fortlaufend die Fahrten nach Datum, Uhrzeit, Kilometerständen und gefahrenen Kilometern; hinsichtlich der Angaben zu Reiseroute und Ziel war bei beruflich veranlassten Fahrten jeweils nur „Außendienst“ vermerkt. Die besuchten Personen, Firmen oder Behörden waren im Fahrtenbuch nicht angegeben; dazu enthielt das Fahrtenbuch lediglich den handschriftlichen Vermerk „siehe Anlage“. Die zusätzlich erstellten ergänzenden Erläuterungen in Form eines Ausdrucks des vom Arbeitgeber elektronisch geführten Terminkalenders nannten Datum, Uhrzeit, Name und Adresse der jeweils aufgesuchten Kunden.

Das Gericht verwarf das Fahrtenbuch als nicht ordnungsgemäß. Die Mindestangaben eines ordnungsgemäßes Fahrtenbuchs können nicht durch vom Arbeitgeber stammende Listen und Ausdrücke des Terminkalenders ergänzt oder vervollständigt werden.

Hinweis:

Wird ein Fahrtenbuch geführt, so muss von Anfang an darauf geachtet werden, dass dieses alle Mindestangaben enthält (Datum und Kilometerstand zu Beginn und am Ende jeder einzelnen Auswärtstätigkeit; Reiseziel und bei Umwegen auch die Reiseroute; Reisezweck und aufgesuchte Geschäftspartner). Fehlendes kann nicht nachgereicht oder als Anlage in Einzelblättern dem Fahrtenbuch beigelegt werden. Auch nachträgliche Ergänzungen sind nicht erlaubt. Sämtliche für ein Fahrtenbuch essenziellen Angaben müssen deshalb dort selbst und zeitnah vorgenommen werden.

c) Elektronisches Fahrtenbuch: Wann es vom Finanzamt anerkannt wird

Deutliche praktische Erleichterungen kann ein elektronisches Fahrtenbuch bringen. Dieses zeichnet mittels GPS automatisch die vorgenommenen Fahrten auf. Ein elektronisches Fahrtenbuch wird steuerlich anerkannt, wenn sich daraus dieselben Erkenntnisse wie aus einem manuell geführten Fahrtenbuch gewinnen lassen. Beim Ausdrucken von elektronischen Aufzeichnungen müssen nachträgliche Veränderungen der aufgezeichneten Angaben technisch ausgeschlossen, zumindest aber dokumentiert werden. Die Finanzverwaltung betont in dem Schreiben der Oberfinanzdirektionen Rheinland und Münster (Kurzinfo LSt-Außendienst Nr. 02/2013 vom 18.2.2013), dass die **Prüfung, ob ein elektronisches Fahrtenbuch als ordnungsgemäß anzuerkennen ist**, nur für den jeweiligen Einzelfall erfolgen kann. Dabei sind vor allem diese Grundsätze zu beachten:

- Die Ordnungsmäßigkeit der eingesetzten Software sollte anhand eines **Prüfzertifikats des Herstellers** nachgewiesen werden. Dabei ist zu beachten, dass sich das Zertifikat immer auf die aktuell eingesetzte Softwareversion beziehen muss.

- Die **eindeutige Kennzeichnung einer geänderten Eingabe** sowohl in der Anzeige des elektronischen Fahrtenbuchs am Bildschirm als auch in seinem Ausdruck ist unverzichtbare Voraussetzung für die Anerkennung eines elektronischen Fahrtenbuchs.
- Es muss sichergestellt sein, dass die **Daten** des elektronischen Fahrtenbuchs bis zum Ablauf der Aufbewahrungsfrist für ein Fahrtenbuch **unveränderlich aufbewahrt** und (ggf. wieder unverändert) lesbar gemacht werden können. Bei eventuellen Änderungen müssen die Änderungshistorie mit Änderungsdatum/-daten und (jeweils) ursprünglichem Inhalt ersichtlich sein. Auch die Änderungshistorie darf nicht nachträglich veränderbar sein.
- Der **Fahrtzweck** kann im Nachhinein, z.B. in einem **Webportal**, eingetragen werden. Dies setzt allerdings voraus, dass Person und Zeitpunkt der Eintragung softwareseitig dokumentiert werden. Da das Fahrtenbuch zeitnah geführt werden muss, muss die **Eintragung des Fahrtziels innerhalb von sieben Tagen** nach Abschluss der Fahrt erfolgen.
- Bei einem elektronischen Fahrtenbuch sind die **GPS-Ermittlung** der Fahrtstrecken und die dadurch entstehende Abweichung vom Tachostand des Fahrzeugs grds. unbedenklich. Allerdings sollte der tatsächliche Tachostand im Halbjahres- oder Jahresabstand dokumentiert werden.

Hinweis:

Die regelmäßig kostspielige Investition in ein elektronisches Fahrtenbuch kann eine erhebliche Arbeitserleichterung bedeuten. Aber auch bei einem solchen elektronischen Fahrtenbuch sind die dargestellten Regeln zu beachten, damit die Anerkennung durch die Finanzverwaltung erfolgt.

7 Jahresticket für den öffentlichen Personennahverkehr (sog. Jobticket): Welcher Zeitpunkt für die Lohnbesteuerung maßgeblich ist

Für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit öffentlichen Verkehrsmitteln stellen Arbeitgeber ihren Arbeitnehmern oft ein verbilligtes Jobticket für zur Verfügung. Dieser Vorteil ist grundsätzlich der Lohnsteuer zu unterwerfen. Der Bundesfinanzhof entschied nun über einen Fall, in dem ein Arbeitgeber den Vorteil bei der Lohnsteuerberechnung fälschlicherweise nicht berücksichtigt hatte, weil er davon ausging, dass die Freigrenze von 44 € je Monat für Sachbezüge durch das Job-Ticket nicht überschritten sei.

Der Arbeitgeber hatte mit dem Verkehrsverbund eine Vereinbarung über die Ausgabe von Jobtickets geschlossen. Danach konnten alle Mitarbeiter des Arbeitgebers ein solches Ticket erwerben. Bei den Jobtickets handelt es sich um ermäßigte, auf den Namen der Mitarbeiter ausgestellte, nicht übertragbare Jahreskarten für das Verbundnetz. Der Arbeitgeber zahlte vereinbarungsgemäß an die Verkehrsunternehmen einen monatlichen Grundbetrag i.H.v. 6,135 € je Mitarbeiter (Jahresbetrag 73,62 €). Hierdurch wurde der vergünstigte Erwerb der Jahreskarten durch die Arbeitnehmer ermöglicht. Diese mussten sich bei Abnahme des Tickets mit einem monatlichen Einzug ihres Eigenanteils per Lastschrifteinzug einverstanden erklären. Der Arbeitgeber ging davon aus, dass der geldwerte Vorteil den Mitarbeitern monatlich zugeflossen ist und besteuerte den Vorteil nicht, da dieser aus seiner Sicht unter die monatliche Freigrenze für Sachbezüge von 44 € fiel. Das Finanzamt ging dagegen von einem Zufluss in einem Jahresbetrag aus, so dass die Freigrenze überschritten war.

Der Bundesfinanzhof bestätigte mit Urteil vom 14.11.2012 (Aktenzeichen VI R 56/11) die Ansicht der Finanzverwaltung. Der Vorteil aus dem Erwerb einer vergünstigten Jahresnetzkarte (Jobticket) fließt den Arbeitnehmern mit dem (einmaligen) Erwerb der Jahresnetzkarte zu und ist in diesem Zeitpunkt in vollem Umfang zu versteuern. Das Gericht hielt es für unerheblich, dass das Jobticket kündbar und in monatlichen Beträgen zu zahlen war.

Hinweis:

Anders wäre dieser Fall zu beurteilen, wenn die Arbeitnehmer jeweils nur Monatskarten verbilligt erhalten hätten.

8 Aus- und Fortbildungskosten für Kinder, die später im elterlichen Betrieb arbeiten sollen

Kleinere und mittlere Betriebe sollen oftmals in der Familie weitergegeben werden. Die Kinder benötigen dafür eine entsprechende Ausbildung und dies wirft die Frage auf, wie die Kosten für die Ausbildung oder Fortbildung steuerlich zu behandeln sind. Der Bundesfinanzhof hatte in diesem Zusammenhang über den Fall einer kieferorthopädischen Gemeinschaftspraxis zu entscheiden. Der Sohn eines der Gesellschafter war ausgebildeter Zahnarzt und absolvierte nun eine kieferorthopädische Fachausbildung. Die Kosten dafür wurden in der Gemeinschaftspraxis als Betriebsausgaben geltend gemacht. Der Sohn sollte anstelle des Vaters in die Gemeinschaftspraxis eintreten. Das Finanzamt erkannte die Betriebsausgaben nicht an. Dies bestätigte nun der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 6.11.2012 (Aktenzeichen VIII R 49/10). Das Gericht argumentierte, dass Aufwendungen, die jemand für die Ausbildung oder die berufliche Fortbildung seiner Kinder tätigt, keine Sonderbetriebsausgaben sind, da Sonderbetriebsausgaben nur Aufwendungen eines Gesellschafters sind, die durch die Beteiligung an der Personengesellschaft veranlasst werden. Die Ausgaben für die Facharztausbildung des Sohnes seien aber nicht betrieblich veranlasst, weil ein normaler Arbeitgeber, der nicht mit dem Arbeitnehmer verwandt ist, derartige Fortbildungskosten nicht übernommen hätte. Die Ausbildung der Kinder zur Vorbereitung der späteren Unternehmensnachfolge sei der Privatsphäre zuzuordnen und unterliege damit dem steuerlichen Abzugsverbot.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof hat in dem Urteil allgemein ausgeführt, dass berufliche Aus- und Fortbildungskosten für Kinder, die im elterlichen Betrieb beschäftigt sind oder dort eine Beschäftigung aufnehmen sollen, nur unter sehr engen Grenzen steuerlich geltend gemacht werden können. Bejaht wurde das z.B. für den Fall, dass der Sohn in dem elterlichen Betrieb als Leiter tätig werden sollte, dafür die Meisterprüfung ablegen musste und hierbei finanziell unterstützt wurde. Voraussetzung für die Anerkennung war jedoch auch die Vereinbarung einer Rückzahlungsklausel bei Nichterfüllung, da diese unter fremden Dritten zwingend vereinbart worden wäre.

9 Abschreibung: Aufzugsanlage in Bäckerei kann Gebäudebestandteil sein

Aufzugsanlagen sind dann Gebäudebestandteil und entsprechend mit dem Gebäude abzuschreiben, wenn diese der Personenbeförderung dienen. Eine vom Gebäude losgelöste Betriebsvorrichtung, welche regelmäßig deutlich schneller abgeschrieben werden kann als das Gebäude, liegt nur dann vor, wenn der Aufzug ausschließlich zur Lastenbeförderung genutzt wird. So das Urteil des Thüringer Finanzgerichts vom 28.6.2011 (Aktenzeichen 4 K 609/10), welches jetzt veröffentlicht wurde, da nun die Revision gegen dieses Urteil beim Bundesfinanzhof anhängig ist. Strittig war die Qualifizierung der Aufzugsanlage in einer Bäckerei, welche objektiv auch zur Personenbeförderung geeignet war.

Hinweis:

Im Einzelfall sollte die Nutzung möglichst genau dokumentiert werden. Abzuwarten bleibt die Entscheidung des Bundesfinanzhofs im Revisionsverfahren (Aktenzeichen 4 K 609/10).

10 Lkw oder Pkw? Die kraftfahrzeugsteuerliche Einordnung von Pickup-Fahrzeugen ist manchmal schwierig

Handwerker setzen als Betriebsfahrzeuge oftmals Pickup-Fahrzeuge ein. Strittig ist aber häufig, ob diese bei der **Kraftfahrzeugsteuer** als Pkw oder aber als Lkw einzustufen sind, was einen erheblichen Unterschied bei der Steuerhöhe ausmachen kann. So hatte in einem jetzt vom Bundesgerichtshof entschiedenen Fall ein Unternehmer damit gerechnet, dass sein Pickup-Fahrzeug als Lkw angesehen wird. In diesem Fall hätte die Kfz-Steuer nur 215 € betragen. Das Finanzamt stufte sein Fahrzeug stattdessen aber als Pkw ein, deshalb stieg die Steuer auf 349 €.

Entscheidend für die Frage, ob ein Pickup steuerlich als Lkw oder als Pkw angesehen wird, ist das Verhältnis von Ladefläche und Fläche zur Personenbeförderung. Der Bundesfinanzhof entschied mit Urteil vom 29.8.2012 (Aktenzeichen II R 7/11): „Bei Pickup-Fahrzeugen, deren Ladefläche größer als die für die Personenbeförderung vorgesehene Fläche ist, erfolgt die Abgrenzung nach den allgemeinen Kriterien.“

Überwiegt die Ladefläche die Fläche zur Personenbeförderung nur unwesentlich, spricht dies eher dafür, dass das Fahrzeug nicht vorwiegend der Lastenbeförderung zu dienen geeignet und bestimmt ist.“ In dem vom Bundesfinanzhof zu beurteilenden Fall war das Pickup-Fahrzeug des betroffenen Unternehmers mit Vor- und Rücksitzen ausgestattet, verfügte über eine sog. Doppelkabine. In Doppelkabinen haben mehr als zwei Personen Platz, was insbesondere für Handwerksbetriebe praktisch ist, die mit dem Pickup-Fahrzeug nicht nur Material, sondern auch das Handwerkerteam zur Baustelle transportieren möchten. Zum Nachteil der Handwerksbetriebe entschied der Bundesfinanzhof aber: „Bei Pickup-Fahrzeugen mit Doppelkabine ist typisierend davon auszugehen, dass diese Fahrzeuge nicht vorwiegend der Lastenbeförderung zu dienen geeignet und bestimmt sind, wenn ihre Ladefläche oder ihr Laderaum nicht mehr als die Hälfte der gesamten Nutzfläche ausmacht.“ Weil im konkreten Fall die Fläche für die Personenbeförderung 2,87 qm und die Ladefläche 2,58 qm betragen hatte, ordnete der Bundesfinanzhof genauso wie zuvor das Finanzamt das Fahrzeug nicht als Lkw, sondern als Pkw ein.

Handlungsempfehlung:

Im Grundsatz kommt es bei der Einstufung eines Fahrzeugs entweder als Pkw oder als Lkw auf den Einzelfall an. Ist das Fahrzeug vorwiegend für die Personenbeförderung vorgesehen, so wird dieses als Pkw, ist das Fahrzeug dagegen vorwiegend für die Lastenbeförderung vorgesehen, so wird es als Lkw eingestuft. Bei Pickup-Fahrzeugen wird auf das Verhältnis der Nutzflächen abgestellt. Im Einzelnen ist nachzuweisen, dass die Ladefläche größer ist als die Fläche für die Personenbeförderung. Die Einstufung bei der Kraftfahrzeugsteuer sollte ggf. unter Hinzuziehung steuerlichen Rats vor dem Kauf des Fahrzeugs geklärt werden.

11 Neuregelung der Besteuerung von Streubesitzdividenden

Mit Urteil vom 20.10.2011 (Rechtssache C-284/09) hatte der Europäische Gerichtshof gegenüber der Bundesrepublik Deutschland entschieden, dass die deutsche Kapitalertragsteuerbelastung von Streubesitzdividenden, die an körperschaftsteuerpflichtige Anteilseigner im EU-/EWR-Ausland gezahlt werden, als gemeinschaftsrechtswidrig einzustufen ist. Auf diesen Richterspruch wollte der deutsche Gesetzgeber zunächst mit einer Regelung zur Erstattung der Kapitalertragsteuer an qualifizierende körperschaftsteuerpflichtige Anteilseigner im EU-/EWR-Ausland reagieren.

Nunmehr haben sich Bundestag und Bundesrat auf einen anderen Weg mit sehr viel weitreichenderen Folgen geeinigt. Vom 1.3.2013 an werden generell Dividenden und Gewinnausschüttungen, die eine Kapitalgesellschaft von einer anderen Kapitalgesellschaft erhält, dann von der Steuerfreiheit bei der Körperschaftsteuer ausgenommen, wenn die Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahres weniger als 10 % ausmachte. Das bedeutet: Die Gewinnausschüttungen bei der empfangenden Kapitalgesellschaft unterliegen der Gewerbe- und Körperschaftsteuer, obwohl diese Erträge auch bereits bei der Beteiligungsgesellschaft selbst besteuert wurden.

Das anfangs geschilderte Problem der Diskriminierung ausländischer Gesellschaften wird damit gelöst:

- Geht die Gewinnausschüttung an eine ausländische Gesellschaft, so wird die bei der Ausschüttung einbehaltene Kapitalertragsteuer zur endgültigen Belastung.
- Geht die Gewinnausschüttung an eine inländische Kapitalgesellschaft, so kann zwar die Kapitalertragsteuer angerechnet werden, jedoch muss die Gewinnausschüttung dann der Besteuerung unterworfen werden.

Für Veräußerungsgewinne gilt weiterhin uneingeschränkt die Steuerfreiheit.

Hinweis:

Keine Änderungen ergeben sich dann, wenn Beteiligungen im Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens oder einer Personengesellschaft gehalten werden und die Erträge nach dem Teileinkünfteverfahren nur zu 60 % steuerpflichtig sind. In diesem Fall gilt auch bei Kleinbeteiligungen das Teileinkünfteverfahren.

Handlungsempfehlung:

Die Neuregelung kann vor allem bei Gestaltungen mit Zwischenholdings oder Beteiligungsgesellschaften zu insgesamt sehr hohen Steuerlasten führen, da im Ergebnis eine Mehrfachbesteuerung erfolgt. In diesem Fall sollten die bestehenden Strukturen überprüft werden.

12 Vorsteuerabzug aus Leistungsbezügen von Steuerbetrü gern

In der Praxis werden Unternehmer immer häufiger in Umsatzsteuerbetrugsfälle einbezogen. Die Ware wird zwar geliefert und eine Rechnung mit Umsatzsteuerausweis erteilt, aber der liefernde Unternehmer führt die Lieferung nicht selbst durch und zahlt die in Rechnung gestellte und vereinnahmte Umsatzsteuer nicht an das Finanzamt, ist also als Steuerhinterzieher einzustufen.

Geschädigt wird in diesen Fällen die Finanzverwaltung. Diese reagiert oftmals damit, dass dem die Lieferung empfangenden Unternehmer der Vorsteuerabzug versagt wird. Der Europäische Gerichtshof hat jüngst mit Urteilen vom 31.1.2013 (Rechtssache C-642/11 und C-643/11) in zwei bulgarischen Umsatzsteuerfällen zu Gunsten der Unternehmer entschieden: Der Vorsteuerabzug ist grundsätzlich zu gewähren, wenn festgestellt werden kann, dass der betroffene Leistungsempfänger die Warenlieferungen erhalten hat und nicht wusste bzw. wissen konnte, dass seine vermeintlichen Geschäftspartner nicht die eigentlichen Lieferanten waren.

Hinweis:

Der Europäische Gerichtshof hat in mehreren Urteilen darauf hingewiesen, dass die Beweislast für das Wissen bzw. Wissenmüssen des Stpfl. den Finanzbehörden auferlegt wird. Der Bundesfinanzhof geht dagegen bislang noch von einer Beweislast des Unternehmers aus, was für den Unternehmer natürlich sehr viel nachteiliger ist.

13 Umsatzsteuer beim Verkauf von Speisen und Getränken: Wie man „Lieferungen“ (7 % USt) von „sonstigen Leistungen“ (19 % USt) unterscheidet

a) Bedeutung der Abgrenzung

Egal, ob der Betreiber eines Imbissstands verzehrfertige Würstchen, Pommes frites usw. an seine Kunden in Pappbehältern verkauft, eine Großküche ein Krankenhaus mit Mittags- und Abendessen beliefert, eine Metzgerei einen Partyservice betreibt oder ein Schulverein in einer Schule Mittagessen anbietet: Es ist die Frage zu beantworten, ob diese Leistung mit 7 % oder mit 19 % Umsatzsteuer belastet wird. Aus umsatzsteuerlicher Sicht ist hierbei zu unterscheiden:

- **Lieferung von Speisen und Getränken** unterliegen dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 %;
- **die Abgabe zubereiteter oder nicht zubereiteter Speisen und/oder von Getränken** zusammen mit ausreichenden unterstützenden Dienstleistungen, die deren sofortigen Verzehr ermöglichen, unterliegen als **sonstige Leistung** dem Regelsteuersatz von 19 %.

Insoweit ist eine Abgrenzung zwischen Lieferung und sonstiger Leistung für die Praxis sehr wichtig. Hierzu hat sich nun das Bundesfinanzministerium mit Schreiben vom 20.3.2013 (Aktenzeichen IV D 2 – S 7100/07/10050-06, DOK 2013/0077777) ausführlich geäußert. Die wichtigsten Aspekte stellen wir im Folgenden dar.

Eine dem Regelsteuersatz von 19 % unterliegende sonstige Leistung ist dann gegeben, wenn die Abgabe von Speisen und/oder Getränken nur eine Komponente der gesamten Leistung ist und der Dienstleistungsanteil qualitativ überwiegt. Dies ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse des Umsatzes zu beurteilen. Bei der vorzunehmenden Prüfung bleiben solche Dienstleistungselemente unberücksichtigt, die notwendig mit der Vermarktung von Lebensmitteln verbunden sind. Ebenso sind Dienstleistungen des speiseabgebenden Unternehmers oder Dritter, die in keinem Zusammenhang mit der Abgabe von Speisen stehen (z.B. Vergnügungsangebote in Freizeitparks, Leistungen eines Pflegediensts oder Gebäudereinigungsleistungen außerhalb eigenständiger Cateringverträge), nicht in die Prüfung einzubeziehen.

b) Aspekte, die für oder gegen eine Lieferung sprechen

Insbesondere folgende Elemente sind notwendig mit der Vermarktung verzehrfertiger Speisen verbunden und im Rahmen der vorzunehmenden Gesamtbetrachtung nicht zu berücksichtigen:

- Darbietung von Waren in Regalen;
- Zubereitung der Speisen;
- Transport der Speisen und Getränke zum Ort des Verzehrs einschließlich der damit in Zusammenhang stehenden Leistungen wie Kühlen oder Wärmen, der hierfür erforderlichen Nutzung von besonderen Behältnissen und Geräten sowie der Vereinbarung eines festen Lieferzeitpunkts;

- übliche Nebenleistungen (z.B. Verpacken, Beigabe von Einweggeschirr oder -besteck);
- Bereitstellung von Papierservietten;
- Abgabe von Senf, Ketchup, Mayonnaise, Apfelmus oder ähnlicher Beigaben;
- Bereitstellung von Abfalleimern an Kiosken, Verkaufsständen, Würstchenbuden usw.;
- Bereitstellung von Einrichtungen und Vorrichtungen, die in erster Linie dem Verkauf von Waren dienen (z.B. Verkaufstheken und -tresen sowie Ablagebretter an Kiosken, Verkaufsständen, Würstchenbuden usw.);
- bloße Erstellung von Leistungsbeschreibungen (z.B. Speisekarten oder -pläne);
- allgemeine Erläuterung des Leistungsangebots;
- Einzug des Entgelts für Schulverpflegung von den Konten der Erziehungsberechtigten.

Hinweis:

Die Abgabe von zubereiteten oder nicht zubereiteten Speisen mit oder ohne Beförderung, jedoch ohne andere unterstützende Dienstleistungen, stellt stets eine dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegende Lieferung dar. Die Sicherstellung der Verzehrbarkeit während des Transports (z.B. durch Warmhalten in besonderen Behältnissen) sowie die Vereinbarung eines festen Zeitpunkts für die Übergabe der Speisen an den Kunden sind unselbständiger Teil der Beförderung und daher nicht gesondert zu berücksichtigen. Die Abgabe von Waren aus Verkaufsautomaten ist stets eine Lieferung.

Vor allem die folgenden Elemente sind nicht notwendig mit der Vermarktung von Speisen verbunden und sprechen daher für eine sonstige Leistung, die dem Regelsteuersatz von 19 % unterliegt:

- Bereitstellung einer die Bewirtung fördernden Infrastruktur;
- Servieren der Speisen und Getränke;
- Gestellung von Bedienungs-, Koch- oder Reinigungspersonal;
- Durchführung von Service-, Bedien- oder Spülleistungen im Rahmen einer die Bewirtung fördernden Infrastruktur oder in den Räumlichkeiten des Kunden;
- Nutzungsüberlassung von Geschirr oder Besteck;
- Überlassung von Mobiliar (z.B. Tischen und Stühlen) zur Nutzung außerhalb der Geschäftsräume des Unternehmers;
- Reinigung bzw. Entsorgung von Gegenständen, wenn die Überlassung dieser Gegenstände ein berücksichtigungsfähiges Dienstleistungselement darstellt;
- individuelle Beratung bei der Auswahl der Speisen und Getränke;
- Beratung der Kunden hinsichtlich der Zusammenstellung und Menge von Mahlzeiten für einen bestimmten Anlass.

Hinweis:

Erfüllen die überlassenen Gegenstände (Geschirr, Platten etc.) vornehmlich Verpackungsfunktion, stellt deren Überlassung kein berücksichtigungsfähiges Dienstleistungselement dar. In diesem Fall ist auch die anschließende Reinigung bzw. Entsorgung der überlassenen Gegenstände bei der Gesamtbetrachtung nicht zu berücksichtigen.

c) Bereitstellung einer die Bewirtung fördernden Infrastruktur

Die Bereitstellung einer die Bewirtung fördernden Infrastruktur stellt ein im Rahmen der Gesamtbetrachtung zu berücksichtigendes Dienstleistungselement dar. Zu berücksichtigen ist dabei insbesondere die Bereitstellung von Vorrichtungen, die den bestimmungsgemäßen Verzehr der Speisen und Getränke an Ort und Stelle fördern sollen (z.B. Räumlichkeiten, Tische und Stühle oder Bänke, Bierzeltgarnituren). Vorrichtungen, die nach ihrer Zweckbestimmung im Einzelfall nicht in erster Linie dazu dienen, den Verzehr von Speisen und Getränken zu erleichtern (z.B. Stehtische und Sitzgelegenheiten in den Wartebereichen von Kinofoyers sowie die Bestuhlung in Kinos, Theatern und Stadien, Parkbänke im öffentlichen Raum, Nachttische in Kranken- und Pflegezimmern), sind nicht zu berücksichtigen

d) Praxisbeispiel – Imbissstand

Die Finanzverwaltung führt zu dieser Abgrenzungsfrage bei Imbissständen folgende Praxisbeispiele an:

	Beispiel	umsatzsteuerliche Einstufung
Standardfall	Der Betreiber eines Imbissstandes gibt verzehrfertige Würstchen, Pommes frites usw. an seine Kunden in Pappbehältern oder auf Mehrweggeschirr ab. Der Kunde erhält dazu eine Serviette, Einweg- oder Mehrwegbesteck und auf Wunsch Ketchup, Mayonnaise oder Senf. Der Imbissstand verfügt über eine Theke, an der Speisen im Stehen eingenommen werden können. Der Betreiber hat vor dem Stand drei Stehtische aufgestellt. 80 % der Speisen werden zum sofortigen Verzehr, 20 % der Speisen zum Mitnehmen abgegeben.	Unabhängig davon, ob die Kunden die Speisen zum Mitnehmen oder zum Verzehr an Ort und Stelle erwerben, liegen insgesamt begünstigte Lieferungen vor. Die erbrachten Dienstleistungselemente (Bereitstellung einfacher Verzehrrichtungen wie einer Theke und Stehtischen sowie von Mehrweggeschirr) führen bei einer wertenden Gesamtbetrachtung des Vorgangs auch hinsichtlich der vor Ort verzehrten Speisen nicht zur Annahme einer sonstigen Leistung. Die Qualität der Speisen und die Komplexität der Zubereitung haben auf die Beurteilung des Sachverhalts keinen Einfluss.
Imbissstand mit Bänken und Tischen	Der Imbissstand verfügt neben den Stehtischen über aus Bänken und Tischen bestehende Bierzeltgarnituren, an denen die Kunden die Speisen einnehmen können.	Soweit die Speisen zum Mitnehmen abgegeben werden, liegen begünstigte Lieferungen vor. Soweit die Speisen zum Verzehr vor Ort abgegeben werden, ist von nicht begünstigten sonstigen Leistungen auszugehen. Mit der Bereitstellung der Tische und der Sitzgelegenheiten wird die Schwelle zum Restaurationsumsatz überschritten . Auf die tatsächliche Inanspruchnahme der Sitzgelegenheiten kommt es nicht an. Maßgeblich ist die Absichtserklärung des Kunden, die Speisen vor Ort zu verzehren zu wollen.

e) Praxisbeispiel – Partyservice

Ähnliche Abgrenzungsfragen stellen sich bei einem Partyservice:

	Beispiel	umsatzsteuerliche Einstufung
Reine Lieferung von Speisen für ein Buffet	Eine Metzgerei betreibt einen Partyservice. Nachdem der Unternehmer die Kunden bei der Auswahl der Speisen, deren Zusammenstellung und Menge individuell beraten hat, bereitet er ein kalt-warmes Buffet zu. Die fertig belegten Platten und Warmhaltebehälter werden von den Kunden abgeholt oder von der Metzgerei zu den Kunden geliefert. Die leeren Platten und Warmhaltebehälter werden am Folgetag durch den Metzger abgeholt und gereinigt.	Es liegen begünstigte Lieferungen vor, da sich die Leistung des Unternehmers auf die Abgabe von zubereiteten Speisen, ggf. deren Beförderung sowie die Beratung beschränkt. Die Überlassung der Platten und Warmhaltebehälter besitzt vornehmlich Verpackungscharakter und führt bei der Gesamtbetrachtung des Vorgangs auch zusammen mit dem zu berücksichtigenden Dienstleistungselement „Beratung“ nicht zu einem qualitativen Überwiegen der Dienstleistungselemente. Da die Platten und Warmhaltebehälter vornehmlich Verpackungsfunktion besitzen, ist deren Reinigung nicht zu berücksichtigen.
... mit Verleih von Geschirr und Besteck	Sachverhalt wie in der vorangehenden Tabellenzeile; zusätzlich verleiht die Metzgerei jedoch Geschirr und/oder Besteck, das vor Rückgabe vom Kunden zu reinigen ist.	Es liegen nicht begünstigte sonstige Leistungen vor. Das Geschirr erfüllt in diesem Fall keine Verpackungsfunktion. Mit der Überlassung des Geschirrs und des Bestecks in größerer Anzahl tritt daher ein Dienstleistungselement hinzu, durch das der Vorgang bei Betrachtung seines Gesamtbildes als nicht begünstigte sonstige Leistung anzusehen ist. Unerheblich ist dabei, dass das Geschirr und Besteck vom Kunden gereinigt zurückgegeben wird.

... mit Herrichtung des Buffets	Der Betreiber eines Partyservice liefert zu einem festgelegten Zeitpunkt auf speziellen Wunsch des Kunden zubereitete, verzehrfertige Speisen in warmem Zustand für eine Feier seines Auftraggebers an. Er richtet das Buffet her, indem er die Speisen in Warmhaltevorrichtungen auf Tischen des Auftraggebers anordnet und festlich dekoriert.	Es liegen nicht begünstigte sonstige Leistungen vor. Die Überlassung der Warmhaltevorrichtungen erfüllt zwar vornehmlich eine Verpackungsfunktion. Sie führt bei der vorzunehmenden Gesamtbetrachtung des Vorgangs zusammen mit den zu berücksichtigenden Dienstleistungselementen (Herrichtung des Buffets, Anordnung und festliche Dekoration) jedoch zu einem qualitativen Überwiegen der Dienstleistungselemente.
... mit Lieferung von Einweggeschirr und -besteck und dessen spätere Entsorgung	Der Betreiber eines Partyservice liefert auf speziellen Wunsch des Kunden zubereitete, verzehrfertige Speisen zu einem festgelegten Zeitpunkt für eine Party seines Auftraggebers an. Der Auftraggeber erhält darüber hinaus Servietten, Einweggeschirr und -besteck. Der Betreiber des Partyservice hat sich verpflichtet, das Einweggeschirr und -besteck abzuholen und zu entsorgen.	Es liegen nicht begünstigte sonstige Leistungen vor. Bei der vorzunehmenden Gesamtbetrachtung des Vorgangs überwiegen die zu berücksichtigenden Dienstleistungselemente (Überlassung von Einweggeschirr und -besteck in größerer Anzahl zusammen mit dessen Entsorgung) das Lieferelement qualitativ.
... mit Lieferung von Einweggeschirr und -besteck ohne dessen spätere Entsorgung	Wie in der vorangehenden Tabellenzeile, jedoch entsorgt der Kunde das Einweggeschirr und -besteck selbst.	Es liegen begünstigte Lieferungen vor. Da der Kunde die Entsorgung selbst übernimmt, beschränkt sich die Leistung des Unternehmers auf die Abgabe von zubereiteten Speisen und deren Beförderung ohne andere unterstützende Dienstleistungen.

Hinweis:

Die Abgrenzung kann nur für den Einzelfall vorgenommen werden und hängt entscheidend von den im konkreten Fall angebotenen Leistungselementen ab. Daher können bei einem Unternehmer, wie z.B. einem Partyservice, sowohl begünstigte, also dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 % unterliegende Lieferungen, als auch unter den Regelsteuersatz von 19 % fallende sonstige Leistungen vorliegen.

Für Personengesellschaften

14 Droht Gewerbesteuerpflicht bei doppelstöckigen Freiberufler-Personengesellschaften?

Üben mehrere Freiberufler ihre Tätigkeit gemeinsam aus, so werden nur dann freiberufliche Einkünfte erzielt, wenn alle Gesellschafter die Merkmale des freien Berufs erfüllen. In der Praxis tritt nicht selten der Fall auf, dass eine Freiberufler-Personengesellschaft wiederum an einer anderen oder gar mehreren anderen Freiberufler-Personengesellschaften (sog. Untergesellschaften) beteiligt ist. In diesen Konstellationen sind die Voraussetzungen für freiberufliche Tätigkeiten zu beachten, da ansonsten die gesamten Einkünfte der Gewerbesteuer unterliegen.

Die Finanzverwaltung hat diese Fälle nun in der Verfügung des Ministeriums der Finanzen Schleswig-Holstein vom 28.11.2012 (Aktenzeichen VI 307 – S 2241 – 333) aufgegriffen. Danach müssen sämtliche Untergesellschafter die Merkmale des freien Berufs erfüllen. Da die Obergesellschaft selbst diese Merkmale nicht erfüllen kann, ist zur Anerkennung einer doppelstöckigen Freiberufler-Personengesellschaft zu fordern, dass auch alle mittelbar an der Untergesellschaft beteiligten Gesellschafter der Obergesellschaft die Tatbestandsmerkmale des Freiberuflers erfüllen. Denn freiberufliche Einkünfte können nicht allein durch das Halten einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung, sondern immer nur dadurch erzielt werden, dass der Stpfl. durch eigene Tätigkeit die Merkmale des freien Berufs in seiner Person erfüllt.

Weil jeder Gesellschafter eigenverantwortlich und leitend tätig sein muss, ist zur Anerkennung einer doppelstöckigen Freiberufler-Personengesellschaft weiter zu verlangen, dass alle Obergesellschafter – zumindest in geringfügigem Umfang – in der Untergesellschaft leitend und eigenverantwortlich mitarbeiten. An einer Untergesellschaft nur mittelbar Beteiligte, die dort nicht tätig werden, sind als berufsfremde Personen anzusehen und erzielen somit keine freiberuflichen, sondern gewerbliche Einkünfte. Die Untergesellschaft wird insgesamt gewerblich infiziert. Als weitere Konsequenz ist auch die Obergesellschaft auf Grund ihrer gewerblichen Beteiligungseinkünfte insgesamt als gewerblich zu qualifizieren.

Handlungsempfehlung:

Derartige Konstruktionen sollten sehr sorgfältig unter Hinzuziehung steuerlichen Rats geprüft und ggf. entsprechend gestaltet werden.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

15 Werbungskosten ausnahmsweise bei Einkünften aus Kapitalvermögen abziehbar

Im Grundsatz ist unter Geltung der Abgeltungsteuer bei den Einkünften aus Kapitalvermögen ein Werbungskostenabzug nicht zulässig, vielmehr sind diese mit dem Sparerpauschbetrag abgegolten. Nach dem Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 17.12.2012 (Aktenzeichen 9 K 1637/10) ist der Abzug von Werbungskosten in tatsächlicher Höhe in begründeten Ausnahmefällen auf Antrag möglich. Entschieden wurde dies für einen Fall, bei dem der tarifliche Einkommensteuersatz bereits unter Berücksichtigung des Sparer-Pauschbetrags unter dem Abgeltungsteuersatz von 25 % lag.

Das absolute Abzugsverbot für Werbungskosten ist nach Ansicht des Finanzgerichts jedenfalls in den Fällen verfassungswidrig, in denen der tarifliche Steuersatz bereits bei Berücksichtigung nur des Sparer-Pauschbetrags unter dem Abgeltungsteuersatz von 25 % liegt und tatsächlich höhere Werbungskosten angefallen sind. Im Wege verfassungskonformer Auslegung müssten daher die Einkünfte aus Kapitalvermögen im Rahmen der Günstigerprüfung unter Abzug der tatsächlich angefallenen Werbungskosten ermittelt werden.

Handlungsempfehlung:

Das Gericht hat wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache die Revision zugelassen, so dass diese Frage letztlich vom Bundesfinanzhof zu entscheiden ist. In entsprechenden Fällen sollten aber tatsächlich angefallene Werbungskosten geltend gemacht und bei einer ablehnenden Haltung der Finanzverwaltung Einspruch und mit Verweis auf das beim Bundesfinanzhof anhängige Verfahren ein Ruhen des Verfahrens beantragt werden.

Für Hauseigentümer

16 Erzeugung von Strom und Wärme durch Blockheizkraftwerk im selbst genutzten Einfamilienhaus

Wird in einem Einfamilienhaus ein Blockheizkraftwerk betrieben, mit dem Wärme für das Haus und Strom erzeugt werden, der zum Teil im Einfamilienhaus selbst verbraucht und im Übrigen in das öffentliche Stromnetz eingespeist wird, stellt sich die Frage, ob bzw. in welchem Umfang insoweit Umsatzsteuerpflicht besteht. Das Problem war lange Zeit unklar. Jetzt hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 12.12.2012 (Aktenzeichen XI R 3/10) entschieden, dass diese Tätigkeit umsatzsteuerlich zu erfassen ist. Der Betreiber darf die Anlage in vollem Umfang dem Unternehmensvermögen zuordnen und kann beim Erwerb der Anlage in vollem Umfang die vom Installateur in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer beim Finanzamt geltend machen. Strittig war nun, wie der selbst verbrauchte Strom und die Wärme umsatzsteuerlich zu erfassen sind. Da der Vorsteuerabzug aus dem Erwerb der Anlage in vollem Umfang geltend gemacht wurde, muss der Eigenverbrauch mit Umsatzsteuer belastet werden. Fraglich war nun die Bemessung. Bemessungsgrundlage dieser Umsatzsteuer ist grundsätzlich der Einkaufspreis für solche Energie, ersatzweise die Selbstkosten aus dem Betrieb der Anlage.

Hinweis:

Ist das Einfamilienhaus an das öffentliche Stromnetz angeschlossen, so wird die Umsatzsteuer auf den selbst verbrauchten Strom bemessen nach dem Preis, der sonst bei Bezug aus dem öffentlichen Stromnetz zu entrichten wäre. Dies ist für den Anlagenbetreiber in der Regel vorteilhaft, da die Selbstkosten der Stromerzeugung regelmäßig deutlich höher sind. Andernfalls sind die Selbstkosten heranzuziehen.

Schwieriger ist die Situation bei der selbst verbrauchten Wärme. Eine Bemessung nach den Einkaufspreisen wäre nur dann möglich, wenn das Haus an ein Fernwärmenetz angeschlossen wäre, aus welchem alternativ die Wärme bezogen werden könnte.

Soweit die Wärme aus technischen Gründen nicht genutzt werden kann, liegt keine Entnahme vor. Es erfolgt auch keine Besteuerung.

17 Pachtverträge unter Ehegatten: Welche steuerrechtlichen Aspekte zu beachten sind

Zwischen Ehegatten kann steuerwirksam ein Pachtvertrag abgeschlossen werden mit der Wirkung, dass die Pacht beim zahlenden Ehegatten als Werbungskosten (oder Betriebsausgaben) steuermindernd geltend gemacht werden kann. Allerdings ist die Vertragsgestaltung so durchzuführen, wie sie auch zwischen fremden Dritten üblich wäre. Dies hat das Finanzgericht Köln in dem Urteil vom 22.10.2012 (Aktenzeichen 7 K 2964/09) nochmals betont. Nach dieser Entscheidung ist einem Pachtvertrag zwischen Ehegatten die steuerliche Anerkennung in vollem Umfang zu versagen, wenn der Pachtzins ohne weitere Vereinbarungen in ständig wechselnder Höhe jeweils „nach der aktuellen Kassenlage“ gezahlt wird. Dies gilt auch dann, wenn die unregelmäßigen Zahlungen auf Liquiditätsprobleme des Pächters zurückzuführen sind, die von keinem der Vertragsparteien zu vertreten sind.

Handlungsempfehlung:

Gerade bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist sehr sorgfältig darauf zu achten, dass diese wie unter fremden Dritten üblich durchgeführt werden.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

18 Aufhebung der Steuerfreiheit nach § 8b Abs. 1 KStG für sog. Streubesitzdividenden

Nach einem wechselhaften Gesetzgebungsverfahren wurde nun im Bundesgesetzblatt vom 28.3.2013 das „Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20. Oktober 2011 in der Rechtssache C-284/09“ verkündet (BGBl. I 2013, 561). Diese Gesetzesänderung soll die vom Europäischen Gerichtshof (EuGH) geforderte Gleichbehandlung zwischen in- und ausländischen Gesellschaften beim sog. Streubesitz sicherstellen. Der EuGH hatte die Erhebung der Kapitalertragsteuer auf Gewinnausschüttungen (insbes. Dividenden) an ausländische Mutterunternehmen untersagt, wenn die Beteiligung unter 10 % liegt und damit die sog. „Mutter-Tochter-Richtlinie“ keine Anwendung findet. In solchen Fällen wurden bislang 25 % Kapitalertragsteuer einbehalten (bei Vorliegen eines Doppelbesteuerungsabkommens: 15 %). Die Steuer belastete ausländische Muttergesellschaften endgültig. Bei inländischen Muttergesellschaften wurde sie jedoch auf deren Körperschaftsteuer angerechnet. In- und ausländische Muttergesellschaften wurden also unterschiedlich behandelt. Diese Ungleichbehandlung war ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit.

Die gesetzliche Neuregelung soll nun für Gleichbehandlung sorgen und sieht deshalb vor, dass bei inländischen Muttergesellschaften die Steuerfreiheit entfällt für

- Gewinnausschüttungen, die nach dem 28.2.2013 zufließen und
- die aus einer Beteiligung stammen, die unmittelbar weniger als 10 % des Grund- oder Stammkapitals betragen hat.

Maßgebend ist dabei die Höhe der Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahres (aktuell also: 1.1.2013). Eine unterjährig erworbene Beteiligung von mindestens 10 % ist dabei so zu betrachten, als ob sie bereits bei Beginn des Wirtschaftsjahres bestanden hätte.

Anders als ursprünglich, am Anfang des Gesetzgebungsverfahrens, vorgesehen, betrifft die Gesetzesänderung alle Gewinnausschüttungen aus Beteiligungen bis zu 10 % (aus Streubesitz), also auch Ausschüttungen an inländische GmbHs. Das bedeutet für Gewinnausschüttungen einer Tochterkapitalgesellschaft an ihre inländische Mutterkapitalgesellschaft: Beträgt die unmittelbare Beteiligung weniger als 10 % des Grund- oder Stammkapitals, müssen diese Ausschüttungen künftig auch auf der Ebene der Mutterkapitalgesellschaft als Einkommen versteuert werden. Durch die Besteuerung auf mehreren Ebenen tritt im Ergebnis eine Mehrfachbesteuerung ein.

Zu beachten ist: Die Neuregelung betrifft lediglich die laufenden Erträge aus der Beteiligung. Somit sind Gewinne aus der Veräußerung von Streubesitzbeteiligungen auch künftig steuerfrei.

Hinweis:

Wie die unterjährige Aufstockung auf mindestens 10 % zu behandeln ist, ist nicht explizit geregelt – hier werden nach dem Gesetzeswortlaut wohl nur die Fälle der Aufstockung um mindestens 10 % begünstigt sein. Ein Unterschreiten der Beteiligungsgrenze auf Grund unterjähriger Verkäufe führt nach dem Wortlaut des Gesetzes nicht zum Wegfall der Steuerfreiheit (für das Jahr des Verkaufs).

Handlungsempfehlung:

Im konkreten Einzelfall einer bestehenden Streubesitzbeteiligung könnte erwogen werden, auf eine Quote von mindestens 10 % aufzustocken. Sollte dies unterjährig in einer Höhe von weniger als 10 % geschehen, wäre nur die Dividendenzahlung des Aufstockungsjahres steuerpflichtig, in den Folgejahren würde Steuerfreiheit eintreten. Insoweit könnte versucht werden, eine Verschiebung der Dividendenzahlung zu erreichen. Alternativ könnte auch versucht werden, eine Beteiligung von mindestens 10 % unterjährig zu erwerben, die dann nach dem Gesetzeswortlaut auch auf die Streubesitzbeteiligung schon im Erwerbsjahr „abfärben“ und die Steuerfreiheit bewirken würde.

19 Gemeinnützig tätige GmbHs dürfen künftig auch als „gGmbH“ firmieren

Verkündet wurde das Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes (Ehrenamtsstärkungsgesetz; zuvor: Gemeinnützigkeitsentbürokratisierungsgesetz – BGBl. I 2013, 556). Das Gesetz tritt rückwirkend zum 1.1.2013 in Kraft und enthält die GmbH betreffend insbesondere die Anfügung eines neuen Satzes 2 in § 4 GmbHG:

„Verfolgt die Gesellschaft ausschließlich und unmittelbar steuerbegünstigte Zwecke nach den §§ 51 bis 68 der Abgabenordnung [,] kann die Abkürzung ‚gGmbH‘ lauten.“

Bislang war die Bezeichnung „gGmbH“ zwar in der Praxis durchaus üblich, wurde von der Rechtsprechung aber als unzulässig eingestuft (so Beschluss des OLG München vom 13.12.2006, Aktenzeichen 31 Wx 84/06, DStR 2007, 126 = GmbHR 2007, 267 = NJW 2007, 1601). Nun ist diese Firmenbezeichnung ausdrücklich im Gesetz vorgesehen.

20 Organschaft: Finanzielle Eingliederung beim Kauf von Anteilen an einer Vorrats-GmbH

Die Anerkennung einer körperschaftsteuerlichen wie auch gewerbsteuerlichen Organschaft setzt u.a. die sog. „finanzielle Eingliederung“ der Organgesellschaft voraus, d.h. dass der Organträger an der Organgesellschaft von Beginn ihres Wirtschaftsjahres an ununterbrochen derart beteiligt sein muss, dass ihm die Mehrheit der Stimmrechte aus den Anteilen an der Organgesellschaft zusteht.

Vor diesem Hintergrund hat das FG Hessen mit Urteil vom 18.10.2012 (Aktenzeichen 8 K 1694/09, EFG 2013, 235) entschieden, dass die für die Organschaft erforderliche ununterbrochene finanzielle Eingliederung der Organgesellschaft in den Organträger vom Beginn des Wirtschaftsjahres an bei Vorratsgesellschaften nicht bereits dann gegeben ist, wenn die Anteile erst durch den unterjährigen Kauf im Laufe des Wirtschaftsjahres erworben werden.

Hinweis:

Damit stellt sich das FG Hessen explizit gegen eine Übertragung der Grundsätze der Entscheidung des BGH vom 7.7.2003 (Aktenzeichen II ZB 4/02, GmbHR 2003, 1125), wonach der Erwerb der Anteile an einer Vorratsgesellschaft einer wirtschaftlichen Neugründung gleichzusetzen ist. Die Grundsätze der Entscheidung des BGH dienen, so das FG Hessen, lediglich dem wirksamen Gläubigerschutz und seien daher auf das Steuerrecht nicht übertragbar.

21 Kein Abzugsverbot nach § 8b Abs. 3 KStG 2002 a.F. für vergeblichen sog. Due-Diligence-Aufwand

Wenn eine GmbH einen Anteil an einer anderen Kapitalgesellschaft veräußert, ist der Gewinn aus dieser Veräußerung bei ihr steuerfrei. Gewinnminderungen im Zusammenhang mit dem veräußerten Anteil sind allerdings steuerlich nicht abziehbar.

Der BFH hat sich vor diesem Hintergrund in seinem Urteil vom 9.1.2013 (Aktenzeichen I R 72/11, DStR 2013, 581) mit der seit einiger Zeit strittigen Frage befasst, ob vergeblich aufgewendete Kosten für eine sog. Due-Diligence-Prüfung aus Anlass des gescheiterten Erwerbs einer Beteiligung solche nicht abziehbaren Aufwendungen sind.

Diese Frage hat der BFH verneint, weil bei einem gescheiterten Erwerb zu keinem Zeitpunkt Anteile als sachliches Bezugsobjekt des Abzugsverbots rechtlich oder wirtschaftlich dem Interessenten zuzurechnen waren und es insoweit an einem entsprechenden Zusammenhang fehlt. Entsprechend vergeblicher Due-Diligence-Aufwand ist also als Betriebsausgabe abziehbar.

22 Mantelkauf: § 8c KStG nur bei Überschreitung einer Beteiligungsgrenze von 25 % anwendbar

Mit seinem nicht rechtskräftigen Urteil vom 13.9.2012 (Aktenzeichen 6 K 51/10, EFG 2012, 2311) hat das Niedersächsische FG zur Frage des Vorliegens eines schädlichen Beteiligungserwerbs i.S.d. § 8c KStG Stellung genommen (Revision beim BFH unter dem Aktenzeichen I R 75/12).

Im Streitfall hatte ein Stpfl. zwar innerhalb von fünf Jahren insgesamt mehr als 25 % der Anteile an einer GmbH erworben, war aber auf Grund zwischenzeitlicher Anteilsveräußerungen zu keinem Zeitpunkt zu mehr als 25 % beteiligt gewesen.

Zu diesem Sachverhalt vertritt die Finanzverwaltung unter Rückgriff auf § 8c KStG die Auffassung, dass der Verlustvortrag der GmbH auf Grund eines schädlichen Beteiligungserwerbs anteilig untergegangen sei; eine Gegenrechnung von Verkäufen innerhalb des Fünfjahreszeitraums komme nicht in Betracht.

Demgegenüber kommt das Niedersächsische FG zu dem Ergebnis, dass gerade kein Verlustvortrag nach § 8c KStG untergehe, wenn ein Erwerber zwar mehrfach Anteile erworben und wieder veräußert habe, jedoch zu keinem Zeitpunkt zu mehr als 25 % an der Verlust-GmbH beteiligt war. Es komme vielmehr darauf an, dass ein Erwerber oder eine Erwerbergruppe zu einem bestimmten Zeitpunkt mehr als 25 % der Anteile an einer Körperschaft besitzt.

Für diese Ansicht spreche insbesondere, dass nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG ein „schädlicher Beteiligungserwerb“ erforderlich ist. Der Wegfall des Verlustvortrags nach dieser Vorschrift wurde damit begründet, dass ein neuer Anteilseigner maßgebend auf die Geschicke der Kapitalgesellschaft einwirken kann und es so prinzipiell in der Hand hat, die Verwertung der Verluste zu steuern. Der Neuregelung des § 8c KStG liegt der Gedanke zu Grunde, dass sich die wirtschaftliche Identität einer Gesellschaft durch das wirtschaftliche Engagement eines anderen Anteilseigners (oder Anteilseignerkreises) ändert. Ein derartiger Wechsel der Identität einer Gesellschaft liegt jedoch nicht vor, wenn ein Erwerber in einer Vielzahl von Fällen Anteile an einer Gesellschaft an- und verkauft, um hierdurch Kursgewinne an der Börse zu erzielen, auch wenn ein Erwerber innerhalb von fünf Jahren insgesamt mehr als 25 % der Anteile der Gesellschaft erworben (und wieder veräußert) hat. Vielmehr setzt ein Wechsel der wirtschaftlichen Identität einer Körperschaft durch Wechsel des Anteilseigners voraus, dass der Erwerber nicht nur kurzfristig Anteile an- und verkauft, sondern eine dauernde Verbindung zu dem Unternehmen anstrebt.

Handlungsempfehlung:

Da die Argumentation des Niedersächsischen FG überzeugt, sollten einschlägige Verfahren bis zur Entscheidung des BFH mittels Einspruch bzw. Änderungsantrag offen gehalten werden.

23 Zur Zuflussfiktion von Arbeitslohn beim Gesellschafter-Geschäftsführer

Mit Urteilen vom 3.2.2011 (Aktenzeichen VI R 66/09, DStR 2011, 805, und VI R 4/10, DStR 2011, 618) hat der BFH zu Gunsten der Gesellschafter-Geschäftsführer entschieden, dass ein Gehaltszufluss bei diesen davon abhängt, ob eine Passivierung der Gehaltsverbindlichkeit auch auf Ebene der Gesellschaft erfolgt sei. Die Finanzverwaltung wendet diese Entscheidung allerdings (bislang) nicht an.

Vor diesem Hintergrund hat jüngst die OFD Rheinland mit ihrer Kurzinformation LSt-Außendienst Nr. 05/12 vom 12.9.2012 (DStR 2012, 2187) darauf hingewiesen, dass die Veröffentlichung der beiden BFH-Urteile vom 3.2.2011 im Bundessteuerblatt und damit die Anwendung durch die Finanzverwaltung bis zur Entscheidung des derzeit beim BFH anhängigen Revisionsverfahrens mit dem Aktenzeichen VI R 24/12 zurückgestellt wird. Im Übrigen ist mittlerweile noch ein weiteres Verfahren zu dieser Problematik (unter dem Aktenzeichen VI R 28/12) anhängig. Im Ergebnis ist nach aktueller Auffassung bei einem Gehaltsverzicht nach dem wirtschaftlichen Entstehen von Gehaltsforderungen von einem fiktiven Zufluss von Arbeitslohn beim Gesellschafter-Geschäftsführer auszugehen. Gleichzeitig liegen bei diesem nachträgliche Anschaffungskosten auf seine Beteiligung in Form von verdeckten Einlagen vor.

Handlungsempfehlung:

Da die Grundsätze der BFH-Entscheidungen vom 3.2.2011 noch nicht zu Gunsten der Stpfl. angewendet werden, sollten einschlägige Sachverhalte bis zum Abschluss der beim BFH aktuell anhängigen Verfahren verfahrensrechtlich offen gehalten werden. Betroffen sind all die Fälle, bei denen Leistungsvergütungen an den Gesellschafter (Lohn, Tantieme, Zinsen o.Ä.) entstanden sind, aber weder ausgezahlt noch als Aufwand bei der Gesellschaft verbucht wurden.

24 Firmenwagen: Nur in Ausnahmefällen akzeptieren Finanzämter die Angabe eines Gesellschafter-Geschäftsführers, er nutze den Pkw niemals privat

Wird einem Gesellschafter von seiner Gesellschaft ein Pkw überlassen, so spricht nach ständiger Rechtsprechung des BFH (z.B. BFH vom 14.5.1999, Aktenzeichen VI B 258/98, DStR 1999, 1309) der Beweis des ersten Anscheins dafür, dass dieser Pkw auch privat genutzt wird, was eine Besteuerung des privaten Nutzungsanteils nach sich zieht. Etwas anderes gilt allerdings, wenn es sich um ein Fahrzeug handelt, das typischerweise zum privaten Gebrauch nicht geeignet ist (z.B. Werkstattwagen) oder die private Nutzung von der Gesellschaft untersagt ist und dieses Verbot auch tatsächlich überwacht wird.

Dieser Beweis des ersten Anscheins kann vom Stpfl. durch den sog. Gegenbeweis entkräftet oder erschüttert werden. Hierzu ist der Vollbeweis des Gegenteils nicht erforderlich. Der Stpfl. muss also nicht beweisen, dass eine private Nutzung nicht stattgefunden hat. Erforderlich, aber auch ausreichend, ist, dass ein Sachverhalt dargelegt (und im Zweifelsfall nachgewiesen) wird, der die ernsthafte Möglichkeit eines anderen als des der allgemeinen Erfahrung entsprechenden Geschehens ergibt.

Vor diesem Hintergrund ist das erst kürzlich veröffentlichte Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 27.1.2012 (Aktenzeichen 4 K 1234/10, EFG 2013, 344) zu sehen, mit dem dieses zu den Voraussetzungen der Erschütterung des Anscheinsbeweises für die private Nutzung eines dienstlich überlassenen Pkw beim Alleingesellschafter-Geschäftsführer Stellung genommen hat (Revision beim BFH unter dem Aktenzeichen VI R 71/12).

Das FG stellt fest, dass allein die bloße Möglichkeit der Privatnutzung eines Firmenfahrzeugs die Annahme rechtfertigt, dass dieses auch privat genutzt wird. Ein solcher Anscheinsbeweis werde nicht schon dadurch erschüttert, dass der Stpfl. neben dem dienstlichen Pkw auch auf einen oder sogar mehrere private Pkw zugreifen kann. Das gelte ebenso für einen Alleingesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH trotz formalen Verbots einer privaten Nutzung durch die Gesellschafterversammlung, wenn die Einhaltung dieses Beschlusses nicht überwacht werden kann.

Im Urteilsfall streitig war der Ansatz des der Lohnsteuer zu unterwerfenden geldwerten Vorteils nach der sog. 1%-Regelung für die Privatnutzung eines überlassenen Firmenfahrzeugs. Der Stpfl. war alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH, von der ihm (arbeitsvertraglich vereinbart) ein Firmenfahrzeug zur geschäftlichen und zur privaten Nutzung zur Verfügung gestellt wurde. In Gesellschafterversammlungen hatte der Stpfl. zugleich beschlossen, dass ihm die jeweiligen Geschäftsfahrzeuge nur für Dienstreisen zur Verfügung stünden und dass eine private Nutzung des jeweiligen Kfz der vorherigen Abstimmung mit der GmbH bedürfe sowie eine anteilige Kostenübernahme durch ihn zur Folge habe. Die Überwachung der Einhaltung des privaten Nutzungsverbots war nicht geregelt.

Dazu führt das FG Rheinland-Pfalz aus, dass der Stpfl. den für eine Privatnutzung des Pkw sprechenden Beweis des ersten Anscheins nicht entkräften konnte. Die im Streitfall vom Stpfl. vortragenen Argumente (Vorhandensein weiterer Fahrzeuge für alle Familienangehörigen, entsprechende Gesellschafterbeschlüsse) sowie die erst nachträglich erfolgten Aufzeichnungen in Buchform (Fahrtenbuch) sowie ein elektronisches Fahrtenbuch als eine Computerdatei auf Basis eines Tabellenkalkulationsprogramms, das nachträgliche Veränderungen nicht dokumentierte, stellten keinen Sachverhalt dar, der die ernstliche Möglichkeit eines anderen als des der allgemeinen Erfahrung entsprechenden Geschehensablaufs ergibt. Vorliegend fehle es nämlich insoweit an entsprechenden ordnungsgemäßen Aufzeichnungen.

Wie sehr es bei dieser Problematik aber auf die Gestaltung des konkreten Einzelfalls ankommt, zeigt die Entscheidung des BFH vom 4.12.2012 (Aktenzeichen VIII R 42/09, HFR 2013, 207). In diesem Urteilsfall hatte ein GbR-Gesellschafter die private Nutzung eines betrieblichen Porsche 911 bestritten, da ihm privat noch ein gleichwertiger Sportwagen (Porsche 928) sowie für seine Familie mit fünf minderjährigen Kindern ein stark motorisierter Kombi der Marke Volvo zur Verfügung stand. Die Frage, ob der Beweis des ersten Anscheins erschüttert werde, war insoweit vom FG unter Berücksichtigung sämtlicher Umstände des Einzelfalls zu entscheiden. Und für diesen „Porsche-Fall“ sahen sowohl das FG als auch der BFH – unter Berücksichtigung der familiären Verhältnisse – den Anscheinsbeweis als erschüttert an, so dass es Aufgabe des Finanzamts gewesen wäre, die private Nutzung zu beweisen.

Hinweis:

Diese Entscheidungen unterstreichen die Einzelfallabhängigkeit und zudem die Bedeutung eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs, an das hohe formale Anforderungen gestellt werden; im Zweifelsfall sollte fachlicher Rat eingeholt werden.

25 Auszahlung der Pension nach Erreichen der Altersgrenze: Keine vGA, wenn Geschäftsführer trotzdem mit deutlich weniger Stunden und weniger Gehalt weiterarbeitet

Mit dem erst kürzlich veröffentlichten Urteil vom 27.6.2012 (Aktenzeichen 3 K 359/06, EFG 2013, 69; Revision beim BFH unter dem Aktenzeichen I R 60/12) hat das FG Sachsen-Anhalt in Fortführung der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 5.3.2008, Aktenzeichen I R 12/07, BFH/NV 2008, 1273) entschieden, dass es aus körperschaftsteuerlicher Sicht nicht zu beanstanden ist, wenn die Zusage der Altersversorgung an den Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH nicht von dem Ausscheiden des Begünstigten aus dem Dienstverhältnis als Geschäftsführer oder von dem Ausscheiden aus dem Betrieb mit Eintritt des Versorgungsfalls, sondern vom Erreichen einer bestimmten Altersgrenze abhängig gemacht wird. Die Tatsache, dass die Zahlung der Altersversorgung nicht an ein Ausscheiden aus den Diensten der Gesellschaft anknüpft, stehe dem Charakter als betriebliche Altersversorgung nicht entgegen. Konkret können also auch bereits Pensionszahlungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer gezahlt werden, wenn dieser weiterhin seinen Dienst aktiv ausübt und auch hierfür entlohnt wird.

Der BFH hatte allerdings zuvor entschieden, dass in diesen Fällen die Tätigkeitsvergütung zur Vermeidung einer vGA auf die Versorgungsleistung anzurechnen ist. Das FG Sachsen-Anhalt lässt es demgegenüber schon genügen, wenn nach dem Erreichen der Altersgrenze die Tätigkeit in einem reduzierten Umfang (20 % der bisherigen Tätigkeit) und zu reduzierten Bezügen (25 % der bisherigen Bezüge) fortgeführt wird und die Pensionsleistungen in der vollen zugesagten Höhe ausgezahlt werden.

Es liegt nach Auffassung des FG schon deshalb keine vGA vor, weil ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter jedenfalls bei diesem Sachverhalt nicht auf einer Anrechnung des reduzierten Aktivgehalts auf die Pensionsleistungen bzw. der Pensionsleistungen auf das Aktivgehalt bestanden hätte. Eine vGA sei i.Ü. auch nicht im Hinblick darauf anzunehmen, dass das Geschäftsführergehalt nach Verringerung der Arbeitszeit nicht proportional zur Reduzierung der Arbeitsstunden gemindert wurde.

Entscheidungserheblich stellt das FG im vorliegenden Streitfall zudem darauf ab, dass der Geschäftsführer nicht etwa zu unveränderten Bedingungen weiter gearbeitet hat, sondern selbst unter Einbeziehung der Pensionszahlungen weniger als 50 % des bisher bezogenen Geschäftsführergehalts erhielt. Bei einer solchen Sachlage würden die Pensionszahlungen nicht ihren Versorgungscharakter verlieren; eine Anrechnung sei nicht zu fordern.

Hinweis:

Die Entscheidung überzeugt, da ein nicht an der Gesellschaft beteiligter Fremdgeschäftsführer, der mit Erreichen der Altersgrenze zwar seine erdiente Pension erhält, zugleich aber zeitweilig weiter als Geschäftsführer tätig sein soll, nicht i.Ü. unentgeltlich tätig werden wird.

Handlungsempfehlung:

Einschlägige Sachverhalte (in denen der Geschäftsführer unter Berücksichtigung der Pension jedenfalls nicht mehr als 100 % des bisher bezogenen Gehalts zur Verfügung hat) sollten bis zur Entscheidung des BFH offen gehalten werden.

Aktuelle Aspekte zur Erstellung des Jahresabschlusses zum 31.12.2012

26 Anforderungen an den Jahresabschluss – größenabhängige Erleichterungen

a) Größenabhängige Differenzierung

Die Anforderungen an den Jahresabschluss sind zunächst nach der Rechtsform gestaffelt:

An Einzelunternehmen und Personengesellschaften mit persönlich haftenden Gesellschaftern werden geringere Anforderungen gestellt als an die GmbH und die GmbH & Co. KG. Bei Letzteren erfolgt dann noch eine weitere Untergliederung nach der Größe des Unternehmens.

Die wichtigsten Aspekte sind in der folgenden Übersicht dargestellt:

	Freiberufler		gewerbliches Einzelunternehmen, OHG und KG				GmbH und GmbH & Co. KG			
	Regelfall	Wahlweise	ohne kfm. Geschäftsbetrieb*	Kleinst-Einzelunternehmen		Kleinst-gesellschaft	kleine Gesellschaft	mittlere Gesellschaft	große Gesellschaft	
	Regelfall	Wahlweise	Wahlweise	Regelfall	Regelfall					
Art der Gewinnermittlung	Einnahmenüberschussrechnung	Bilanzierung	Einnahmenüberschussrechnung	Einnahmenüberschussrechnung	Bilanzierung	Bilanzierung	Bilanzierung	Bilanzierung	Bilanzierung	Bilanzierung
Aufstellungsfrist	-	keine Vorgabe	-	-	innerhalb der „einem ordnungsgemäßen Geschäftsgang entsprechenden Zeit“	bis 30.6.2013		bis 31.3.2013		
Bilanzgliederung	-	keine Vorgabe	-	-	keine Gliederungsvorgabe	ganz stark verkürzte Gliederung	verkürzte Gliederung	ausführliche Gliederung nach § 266 HGB		
Gliederung der GuV	-	keine Vorgabe	-	-	keine Gliederungsvorgabe	ganz stark verkürzte Gliederung	ausführliche Gliederung nach § 275 HGB			
Anhang	-	nicht erforderlich	-	-	nein	nein	stark verkürzt	verkürzt	ausführlich	
Lagebericht	-	nicht erforderlich	-	-	nein	nein		ja		
Offenlegung	-	nein	-	-	nein	ja				
E-Bilanz	nein	ja	nein	nein	ja	ja				

* Kein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb notwendig.

Besonders hervorzuheben sind die in den folgenden beiden Abschnitten erläuterten Aspekte „Gewinnermittlungswahlrecht für kleine Einzelunternehmen“ und „Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften“.

b) Gewinnermittlungswahlrecht für kleine Einzelunternehmen

Einzelunternehmen, die an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen nicht mehr als 500 000 € Umsatzerlöse und 50 000 € Jahresüberschuss ausweisen, können alternativ zur Bilanz auch eine schlichte Einnahmenüberschussrechnung aufstellen.

Hinweis:

Die Wahl zwischen einer Bilanzierung und einer Einnahmenüberschussrechnung wird von verschiedenen Aspekten beeinflusst, so dass sorgfältig abzuwägen ist. Vorteil der Einnahmenüberschussrechnung ist aber, dass keine E-Bilanz erstellt werden muss. An die Wahl der Gewinnermittlungsmethode ist der Kaufmann drei Jahre gebunden.

Die dargestellten Grundsätze sind nur auf Einzelunternehmen bezogen, welche durch Kaufleute betrieben werden, da nur insoweit die Vorschriften des Handelsrechts gelten. Erfordert der Betrieb keinen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb (Kiosk o.Ä.), findet das Handelsrecht keine Anwendung und es braucht keine Buchführung eingerichtet zu werden.

c) Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften

Kleinstkapitalgesellschaften: Ein Unternehmen wird als Kleinstkapitalgesellschaft oder als Kleinst-GmbH & Co. KG eingestuft, wenn an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen jeweils zwei der folgenden drei Größenmerkmale nicht überschritten werden:

- **Bilanzsumme** (nach Abzug eines etwaigen Fehlbetrags): 350 000 €,
- **Umsatzerlöse:** 700 000 €,
- **Arbeitnehmerzahl** im Jahresdurchschnitt: 10 Personen.

Erfolgt eine solche Einstufung als Kleinst-Kapitalgesellschaft oder als Kleinst-GmbH & Co. KG, so können (Wahlrecht) folgende **Erleichterungen** in Anspruch genommen werden:

- Die **Gliederung der Bilanz** kann auf Buchstabenposten verkürzt werden. Damit ist folgende Mindestgliederung ausreichend:

Aktiva	Passiva
A. Anlagevermögen	A. Eigenkapital
B. Umlaufvermögen	B. Rückstellungen
C. Rechnungsabgrenzungsposten	C. Verbindlichkeiten
	D. Rechnungsabgrenzungsposten

- Die **Gewinn- und Verlustrechnung** (GuV) kann nach folgendem vereinfachtem Gliederungsschema aufgestellt werden:

1. Umsatzerlöse
2. Sonstige Erträge
3. Materialaufwand
4. Personalaufwand
5. Abschreibungen
6. Sonstige Aufwendungen
7. Steuern
8. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

- Es besteht eine **Befreiung von der Aufstellung eines Anhangs**; Voraussetzung ist allerdings, dass folgende Angaben dann – soweit vorhanden – unterhalb der Bilanz gemacht werden: (1.) Haftungsverhältnisse, (2.) Angaben zu Vorschüssen und Krediten an Mitglieder der Geschäftsführung oder Aufsichtsorgane und (3.) bei Aktiengesellschaften und der KGaA auch Angaben zu eigenen Aktien;

- Kleinstkapitalgesellschaften und Kleinst-GmbH & Co. KG können wählen, mit welcher der folgenden Varianten sie ihre **Offenlegungspflicht** erfüllen möchten: (1.) (wie bisher) durch Veröffentlichung (Bekanntmachung der Rechnungslegungsunterlagen) oder (2.) durch Hinterlegung der Bilanz beim Bundesanzeiger, wobei dann interessierte Dritte auf Antrag und gebührenpflichtig eine Abschrift der Bilanz verlangen können.

Diese Erleichterungen gelten erstmals für Jahresabschlüsse, die sich auf einen nach dem 30.12.2012 liegenden Abschlussstichtag beziehen, also im Regelfall erstmals für den **Jahresabschluss zum 31.12.2012**.

Hinweis:

Auch für die Kleinstkapitalgesellschaften gelten unverändert **alle Erleichterungen, die den sog. kleinen Kapitalgesellschaften** gewährt werden (wie z.B. die Möglichkeit des Verzichts auf die Aufstellung eines Lageberichts und der Wegfall der gesetzlichen Prüfungspflicht durch einen Wirtschaftsprüfer oder vereidigten Buchprüfer), weil Kleinstkapitalgesellschaften als eine Teilmenge der kleinen Kapitalgesellschaften definiert werden.

Gerade im Hinblick auf die im Bundesanzeiger zu veröffentlichenden Daten sind die Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften wichtig. Von Bedeutung ist, dass durchaus auch für diese Kleinstkapitalgesellschaften ein ausführlicher Jahresabschluss aufgestellt werden kann, um z.B. gegenüber den Gesellschaftern oder der Hausbank ausreichende Informationen zu geben. Der zur Veröffentlichung bestimmte Jahresabschluss kann dann nach den vereinfachten Regeln für Kleinstkapitalgesellschaften aufgestellt werden.

d) Handelsrechtliche Bilanzpolitik

Die bilanzrechtlichen Zielsetzungen können unterschiedlich sein. Bei Kapitalgesellschaften und bei der GmbH & Co. KG muss beachtet werden, dass der Jahresabschluss im Bundesanzeiger für jedermann einsehbar veröffentlicht werden muss. So können im Hinblick auf eine Pflicht zur **Publizität des Jahresabschlusses** ein niedriger Jahresüberschuss oder eine Verringerung des Informationsgehalts, z.B. durch Zusammenfassung von bestimmten Positionen der GuV oder gar der Verzicht auf eine Veröffentlichung der GuV bei kleinen Gesellschaften, erstrebenswert sein. Zunehmend werden Jahresabschlüsse von interessierten Dritten, z.B. Konkurrenten oder Arbeitnehmern, eingesehen (www.unternehmensregister.de).

Geht es dagegen um eine möglichst positive Darstellung der wirtschaftlichen Lage, z.B. gegenüber Kreditgebern oder potenziellen Gesellschaftern, sind ein möglichst positives Jahresergebnis und ein günstiges Bilanzbild erstrebenswert.

Hinweis:

Bei der GmbH und bei der GmbH & Co. KG hat die Bilanzpolitik auf Grund der Jahresabschlusspublizität eine große Bedeutung. In diesen Fällen sollte sorgfältig geprüft werden, ob und in welchem Umfang von **Offenlegungserleichterungen** Gebrauch gemacht werden kann. So braucht z.B. eine kleine Kapitalgesellschaft bzw. GmbH & Co. KG die GuV nicht offenzulegen.

27 Steuerliche Rechnungslegung

a) Ausübung steuerlicher Wahlrechte unabhängig von der Handelsbilanz

Bei Gewerbetreibenden bildet das Ergebnis der Handelsbilanz grundsätzlich den Ausgangspunkt der Ermittlung des steuerlichen Gewinns (sog. **Maßgeblichkeitsgrundsatz**). Aus diesem Grunde müssen bei bilanzrechtlichen Gestaltungen immer auch die steuerlichen Aspekte geprüft bzw. umgekehrt bei steuerlich motivierten Maßnahmen auch deren Auswirkungen in der Handelsbilanz beachtet werden.

Allerdings sind steuerliche Wahlrechte und Sonderabschreibungen unabhängig von der Handelsbilanz nur in der steuerlichen Gewinnermittlung abzubilden. Dies betrifft z.B.:

- Ansparrücklagen und Sonderabschreibungen für kleinere Betriebe nach § 7g EStG;
- Übertragung von bei Grundstücksveräußerungen realisierten Gewinnen auf Grundstückserwerbe oder Einstellung in Rücklagen zur späteren Übertragung (§ 6b EStG);
- steuerliche Sonderabschreibungen für Denkmalobjekte (§ 7i EStG).

Hinweis:

Liegen solche Sachverhalte vor, laufen Handelsbilanz und steuerliche Gewinnermittlung auseinander und es müssen z.B. zwei verschiedene Abschreibungsberechnungen durchgeführt werden. Die von der Handelsbilanz abweichenden Ansätze in der steuerlichen Gewinnermittlung müssen in einer Nebenrechnung zur Steuererklärung dargestellt und von Jahr zu Jahr fortgeschrieben werden. Alternativ kann auch eine eigenständige Steuerbilanz aufgestellt werden, die dem Finanzamt vorgelegt wird.

b) E-Bilanz

Wird der Gewinn durch Bilanzierung ermittelt, so ist nach den nunmehr bestehenden gesetzlichen Vorgaben **die Bilanz und die GuV nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz elektronisch an die Finanzverwaltung zu übermitteln**. Die zu übermittelnden Daten werden als E-Bilanz bezeichnet. Betroffen ist hiervon erstmals der Jahresabschluss für das Jahr 2012 bzw. bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr der Abschluss für 2012/2013.

Hinweis:

Die Finanzverwaltung beanstandet es allerdings grundsätzlich nicht, dass für das **Erstjahr** diese Rechenwerke noch in Papierform und ohne Beachtung des amtlichen Datensatzes abgegeben werden. Des Weiteren werden auch einzelne Bestandteile der E-Bilanz, wie z.B. Kapitalkontenentwicklungen bei Personengesellschaften, erst später in elektronischer Form verlangt.

Im Ergebnis brauchen Bilanz und GuV des Jahresabschlusses zum 31.12.2012 daher noch nicht zwingend elektronisch an die Finanzverwaltung übermittelt zu werden.

Gestaltungsempfehlung:

Es gibt durchaus Fälle, in denen es sich empfiehlt, trotz der Nichtbeanstandungsregelung der Finanzverwaltung für das Erstjahr bereits die Daten des Jahresabschlusses zum 31.12.2012 elektronisch an die Finanzverwaltung zu übermitteln. Ob dies geschehen soll und welche Wahlmöglichkeiten man bei der Datenaufbereitung am besten nutzt, sollte mit dem steuerlichen Berater besprochen werden.

Spätestens für den Jahresabschluss zum 31.12.2013 muss zwingend eine E-Bilanz erstellt werden. Die Vorbereitungen im Rechnungswesen waren bereits zum 1.1.2013 zu treffen bzw. sind spätestens jetzt nachzuholen, um später aufwendige und kostspielige Nacharbeiten zu vermeiden.

c) Anpassung der Steuervorauszahlungen

Der erstellte Jahresabschluss auf den 31.12.2012 sollte zum Anlass genommen werden, die laufenden Steuervorauszahlungen, welche sich grundsätzlich nach dem letzten veranlagten Ergebnis bemessen, zu überprüfen und ggf. eine **Herabsetzung der Vorauszahlungen** für 2012 und für 2013 zu beantragen.

Hinweis:

Ein Antrag auf Herabsetzung der Steuervorauszahlungen erfordert entsprechende aussagekräftige Unterlagen zum Nachweis des vorläufigen Ergebnisses. Geeignet ist eine Steuerberechnung auf Basis des Jahresabschlusses und eine Betriebswirtschaftliche Auswertung (BWA) der aktuellen Buchhaltung.

28 Aktuelles aus Rechtsprechung und Verwaltung

a) Bestimmung des Wertaufhellungszeitraums

Bei Ansatz und Bewertung in der Bilanz sind alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen, selbst wenn diese erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind. Wertaufhellende Tatsachen können noch in einem bestimmten zeitlichen Rahmen berücksichtigt werden. Als „wertaufhellend“ sind nur die Umstände zu berücksichtigen, die zum Bilanzstichtag bereits objektiv vorlagen und nach dem Bilanzstichtag, aber vor dem Tag der Bilanzstellung bekannt oder erkennbar wurden.

Beispiel:

Eine Forderung entsteht auf Grund einer ausgeführten Leistung im November 2012. Abschlussstichtag ist der 31.12.2012, die Bilanzerstellung erfolgt am 28.2.2013. Der Unternehmer erfährt vor Bilanzerstellung am 11.2., dass der Schuldner bereits am 20.12.2012 Insolvenz angemeldet hat und die Forderung uneinbringlich ist. Zum Stichtag 31.12. war die Forderung bereits uneinbringlich, lediglich die Kenntnis hierüber erlangt der Unternehmer zwischen Abschlussstichtag und Bilanzerstellung.

Die wertaufhellenden Erkenntnisse sind bei der Bilanzerstellung bereits zu berücksichtigen, die Forderung ist also bereits abzuschreiben. Anders wäre der Fall zu lösen, wenn die Insolvenz erst nach dem Stichtag angemeldet worden wäre und die Forderung somit erst zu einem späteren Zeitpunkt uneinbringlich wurde.

Mit Beschluss vom 12.12.2012 (Aktenzeichen I B 27/12) bestätigt der Bundesfinanzhof seine Rechtsprechung, dass der Wertaufhellungszeitraum an dem Tag endet, an dem der Stpfl. spätestens eine Bilanz hätte erstellen müssen. Insoweit ist ein späterer Tag der tatsächlichen Erstellung des Jahresabschlusses (Unterschrift durch das zuständige Organ) unmaßgeblich.

b) Bewertung des Vorratsvermögens

Nach Ansicht der Finanzverwaltung (so nun R 6.3 [1] EStR 2012) sind bei der Bemessung der Herstellungskosten, was vor allem bei der Bewertung des Vorratsvermögens eine Rolle spielt, auch „*angemessene Kosten der allgemeinen Verwaltung, angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung*“ zu berücksichtigen. Insofern erhöht sich die steuerliche Untergrenze für die Herstellungskosten.

Hinweis:

Ob diese Änderung relevante Auswirkungen hat, muss im Einzelfall geprüft werden. Jedenfalls muss nun eine **Neuermittlung der Herstellungskosten** erfolgen, bei der diese Änderung berücksichtigt wird.

Allerdings hat die Finanzverwaltung mit Schreiben vom 25.3.2013 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2133/09/10001 :004) mitgeteilt, dass es dem Stpfl. freigestellt wird, bis auf Weiteres noch die bisherige Regelung weiter anzuwenden.

Die nach Ansicht der Finanzverwaltung in die Herstellungskosten einzubeziehenden Kosten umfassen im Einzelnen folgende Bestandteile:

- Zu den **Kosten für die allgemeine Verwaltung** gehören u.a. die Aufwendungen für Geschäftsleitung, Einkauf und Wareneingang, Betriebsrat, Personalbüro, Nachrichtenwesen, Ausbildungswesen, Rechnungswesen – z.B. Buchführung, Betriebsabrechnung, Statistik und Kalkulation –, Feuerwehr, Werkschutz sowie allgemeine Fürsorge einschließlich Betriebskrankenkasse.
- Zu den **Aufwendungen für soziale Einrichtungen** gehören z.B. Aufwendungen für Kantine, einschließlich der Essenzuschüsse, sowie für Freizeitgestaltung der Arbeitnehmer.
- **Freiwillige soziale Leistungen** sind nur Aufwendungen, die nicht arbeitsvertraglich oder tarifvertraglich vereinbart worden sind; hierzu können z.B. Jubiläumsgeschenke, Wohnungs- und andere freiwillige Beihilfen, Weihnachtsgewinne oder Aufwendungen für die Beteiligung der Arbeitnehmer am Ergebnis des Unternehmens gehören.
- **Aufwendungen für die betriebliche Altersversorgung** sind Beiträge an Direktversicherungen und Pensionsfonds, Zuwendungen an Pensions- und Unterstützungskassen sowie Zuführungen zu Pensionsrückstellungen.

Hinweis:

Zu beachten ist, dass diese Auslegung der Finanzverwaltung in der Literatur ganz überwiegend abgelehnt wird. Die herrschende Meinung geht vielmehr davon aus, dass diese Kostenkomponenten wahlweise, aber nicht verpflichtend in die Ermittlung der Herstellungskosten einzubeziehen sind.

c) Teilwertabschreibung bei Wertpapieren des Umlaufvermögens

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 8.6.2011 (Aktenzeichen I R 98/10) entschieden, dass bei festverzinslichen Wertpapieren, die eine Forderung in Höhe des Nominalwerts der Forderung verbriefen, eine Teilwertabschreibung unter ihrem Nennwert allein wegen gesunkener Kurse regelmäßig nicht zulässig ist. Dies gilt auch dann, wenn die Wertpapiere zum Umlaufvermögen gehören. Dies wird damit begründet, dass diese Wertpapiere bei Endfälligkeit zum Nennwert zurückgezahlt werden und damit die Wertminderung nicht dauerhaft ist.

Die Finanzverwaltung hat mit Schreiben vom 10.9.2012 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2171-b/0 :005) mitgeteilt, dass die Grundsätze dieses Urteils über den entschiedenen Einzelfall hinaus anwendbar sind unter der Voraussetzung, dass

- es sich um festverzinsliche Wertpapiere im Umlaufvermögen handelt,
- kein Bonitäts- und Liquiditätsrisiko hinsichtlich der Rückzahlung der Nominalbeträge besteht und
- die Wertpapiere bei Endfälligkeit zu ihrem Nennwert eingelöst werden können.

Hinweis:

In der Praxis muss für den Einzelfall sorgfältig geprüft und ggf. dokumentiert werden, ob nach den Anleihebedingungen die genannten Voraussetzungen vorliegen.

d) Rückstellungen

Rückstellungen sind wegen der bestehenden Ermessensspielräume nicht nur ein wichtiges bilanzpolitisches Instrument, sondern auch vielfach Streitpunkt mit der Finanzverwaltung. Zu dieser Thematik sind folgende aktuelle Aspekte zu erwähnen:

- **Bedeutung des handelsrechtlichen Ansatzes für die Steuerbilanz:** Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung (so aktuell R 5.7 [1] Satz 2 EStR 2012), dass die Höhe der Rückstellung in der steuerlichen Gewinnermittlung den zulässigen Ansatz in der Handelsbilanz nicht überschreiten darf. Dies hat zur Konsequenz, dass z.B. dann, wenn die handelsrechtliche Rückstellung durch die im Rahmen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes eingeführte Abzinsungspflicht einen geringeren Wert als nach den steuerlichen Regelungen ergibt, auch die steuerliche Zuführung auf diesen Betrag begrenzt ist.

Hinweis:

Seit den Änderungen des Handelsbilanzrechts durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz ist die Höhe der einzelnen Rückstellungen separat nach handelsrechtlichen und nach steuerlichen Vorgaben zu ermitteln.

- **Finanzierungskosten bei Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen:** Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen sind nach der Grundsatzentscheidung des Bundesfinanzhofs vom 11.10.2012 (Aktenzeichen I R 66/11) mit den Vollkosten zu bewerten. Diese umfassen – anders als die Herstellungskosten – sämtliche Gemeinkosten einschließlich der Finanzierungskosten. Ein konkreter wirtschaftlicher Zusammenhang ist nicht erforderlich, allerdings müssen diese durch Kostenschlüsselung verursachungsgerecht den Sachleistungsverpflichtungen zugeordnet werden können.

- **Rückstellung wegen zukünftiger Betriebsprüfungen bei Großbetrieben:** Mit Urteil vom 6.6.2012 (Aktenzeichen I R 99/10) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass in der Bilanz einer als Großbetrieb i.S.v. § 3 Betriebsprüfungsordnung eingestuftes Kapitalgesellschaft Rückstellungen für im Zusammenhang mit einer Außenprüfung bestehende Mitwirkungspflichten grundsätzlich zu bilden sind, soweit diese die am jeweiligen Bilanzstichtag bereits abgelaufenen Wirtschaftsjahre (Prüfungsjahre) betreffen. Die Passivierung einer Rückstellung für diese Kosten sei auch vor Erlass einer Prüfungsanordnung möglich. Dies hatte die Finanzverwaltung bislang anders gesehen, das Bundesministerium der Finanzen erkennt nun aber mit Schreiben vom 7.3.2013 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2137/12/10001) diese geänderte Rechtsprechung an. Allerdings sieht die Finanzverwaltung eine Rückstellungspflicht nur für solche Betriebe, die nach der Betriebsprüfungsordnung mit einer Betriebsprüfung zwingend rechnen müssen. Bei Großbetrieben ist regelmäßig davon auszugehen, dass Anschlussprüfungen stattfinden.

Hinweis:

In die Rückstellung sind die Aufwendungen einzubeziehen, die in direktem Zusammenhang mit der Durchführung einer zu erwartenden Betriebsprüfung stehen. Hierzu zählen beispielsweise die Kosten, die für die Inanspruchnahme rechtlicher oder steuerlicher Beratung zur Durchführung einer Betriebsprüfung entstehen.

Mit freundlichen Grüßen