

Aus dem Inhalt

Unternehmen

Vorsicht bei Vermögensverschiebungen via Kapitalgesellschaften	3
Neues zum Gewinnabführungsvertrag	3
„Sanieren oder Ausscheiden“ eingeschränkt	4
Berechnung von Rückstellungen für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen	5
Umwandlungen, Einbringungen nach Erb- und Schenkungsfällen	6
Änderung des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes	7

Umsatzsteuer

Keine umsatzsteuerliche Organschaft mehr bei Betriebsaufspaltung	4
Unternehmereigenschaft des geschäftsführenden Komplementärs einer KG	8

Arbeitgeber/Arbeitnehmer

Risiken bei Reisekostenabrechnungen	4
Keine Dreimonatsfrist für Verpflegungspauschalen bei Fahrtätigkeit	6

Außergewöhnliche Belastungen

Behinderungsbedingte Umbaumaßnahmen	6
---	---

Kapitalanlagen

Währungskursschwankungen bei privaten Fremdwährungsdarlehen	7
---	---

Schwarzgeldbekämpfungsgesetz

Neuregelung der Selbstanzeige	8
-------------------------------------	---

Kommentar

Altersvorsorgebeiträge des Arbeitgebers	5
---	---



ATG Allgäuer Treuhand GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Bahnhofstraße 57
87435 Kempten (Allgäu)

Tel.: 0831/25297-0
Fax: 0831/25297-77
E-Mail: atg@atg.de
Internet: www.atg.de

Unternehmen

Gefahr der Besteuerung fiktiver Zuflüsse

Viele Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften erleben oft nach einer steuerlichen Außenprüfung eine böse Überraschung: Es wird der Zufluss von Einnahmen beim Geschäftsführer fingiert, obwohl der Steuerpflichtige gar nichts erhalten hat. Im schlimmsten Fall kann sogar der Verzicht auf künftige Ansprüche Grund für die Besteuerung sein. Dies ist umso unangenehmer, da plötzlich Steuerzahlungen fällig werden, denen kein Zufluss liquider Mittel gegenübersteht und ein finanzieller Engpass entsteht.

In diesem Beitrag wird auf die wesentlichen Voraussetzungen für die Annahme fiktiver Zuflüsse von Einnahmen bei Gesellschafter-Geschäftsführern eingegangen und es werden die häufigsten Anwendungsfälle (Gehaltsansprüche, Tantiemen, Pensionsansprüche) dargestellt.

Fälligkeit

Grundsätzlich sind Einnahmen erst zu versteuern, wenn sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Bei einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer wird jedoch unterstellt, dass der Zufluss bereits früher, nämlich mit der Fälligkeit der Einnahmen, stattfindet, ohne dass es auf den tatsächlichen Zugang ankommt. Regelmäßig hat es nämlich der Geschäftsführer selbst in der Hand, die Zahlung zu veranlassen. Allerdings werden von dieser Zuflussfiktion nur Vergütungen erfasst, die die Kapitalgesellschaft dem Gesellschafter zweifelsfrei schuldet und die bei dieser als Betriebsausgaben berücksichtigt wurden.

Beherrschend ist ein Gesellschafter, wenn er mehr als 50% der Stimmrechte an der Kapitalgesellschaft hält oder wenn er mit anderen, gleichgerichtete materielle Interessen verfolgenden Gesellschaftern zusammenwirkt, um eine dem Gesellschafterinteresse entsprechende Willensbildung der Kapitalgesellschaft herbeizuführen. Gleichgerichtete wirtschaftliche Interessen liegen typischerweise bei nahen Angehörigen oder Ehepartnern vor. Nach einem Urteil des Bundesverfassungsgerichts dürfen bei dem vorgenannten Personenkreis gleichgerichtete wirtschaftliche Interessen gleichwohl nicht ohne weiteres

unterstellt werden, sondern müssen konkret durch zusätzliche Vereinbarungen nachgewiesen werden.

Verdeckte Einlage

Ein weiterer Tatbestand, der zur Fiktion des Zuflusses von Einnahmen führen kann, ist die verdeckte Einlage. Wird der Kapitalgesellschaft von einem Gesellschafter aufgrund einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung ein einlagefähiger Vermögensvorteil zugewandt, der bei ihr zu einer Erhöhung des Einkommens geführt hat, liegt eine Einlage in das Gesellschaftsvermögen vor. Eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung ist gegeben, wenn ein Dritter, der nicht Gesellschafter ist, eine solche Einlage nicht getätigt hätte.

Dieser Sachverhalt betrifft vor allem den Verzicht des Gesellschafters auf Forderungen gegenüber „seiner“ Kapitalgesellschaft. Der Vorteil gilt dann als dem Gesellschafter zugeflossen und wieder in die Gesellschaft eingelegt.

Weihnachtsgeld

Der Bundesfinanzhof (BFH) hatte jüngst einen Fall zu entscheiden, in dem es um die bestehenden und zukünftigen Ansprüche eines Gesellschafter-Geschäftsführers auf Weihnachtsgeld ging. Im Anstellungsvertrag war der Anspruch geregelt, allerdings war die Auszahlung für mehrere Jahre nicht erfolgt.

Das Finanzamt wollte die Beträge im Hinblick auf den fiktiven Zufluss der Lohnsteuer unter-



Editorial

Dem Umwandlungssteuerrecht kommt in der Praxis erhebliche Bedeutung zu, da Rechtsformwechsel, Verschmelzungen, Abspaltungen und Ähnliches steuerneutral ermöglicht werden. Ohne Buchwertfortführung wären betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen häufig kaum denkbar, da die Besteuerung stiller Reserven regelmäßig zu einem untragbaren Liquiditätsabfluss bei den Unternehmen führen würde. Rechtssicherheit im Umwandlungssteuerrecht ist daher von enormer Bedeutung, um Umstrukturierungen risikolos durchführen zu können.

Ende 2006 wurden die gesetzlichen Vorschriften einer tiefgreifenden Reform unterzogen. Mangels einer Stellungnahme der Finanzverwaltung zur praktischen Umsetzung des „neuen“ Umwandlungssteuergesetzes müssen die Steuerpflichtigen auf Grundlage des – nicht immer ganz klaren – Gesetzeswortlauts agieren. An der so wichtigen Rechtssicherheit fehlt es deshalb bisher. Die veröffentlichte Verwaltungsauffassung zum früheren Recht hilft nur bedingt weiter, da sich Regelungsinhalt und Formulierung des Gesetzes in weiten Teilen wesentlich verändert haben. Verbindliche Auskünfte der Finanzämter zu konkreten geplanten Umwandlungsprojekten wurden mit Hinweis auf eine geplante Äußerung des Bundesfinanzministeriums im Rahmen des sogenannten Umwandlungssteuer-Erlasses bisher regelmäßig abgelehnt. Derzeit behindern die zahlreichen ungeklärten Zweifelsfragen Umstrukturierungen deshalb stark.

Nachdem die Hoffnung auf die Veröffentlichung des schon mehrfach angekündigten Erlasses schon fast begraben war, hat die Finanzverwaltung nach viereinhalbjähriger Arbeit Anfang Mai einen 177 Seiten starken Anwendungserlass veröffentlicht – als Entwurf. Die endgültige Veröffentlichung ist für Herbst 2011 nach der Stellungnahme verschiedener Verbände geplant. Ein Teil der Zweifelsfragen wird dann wohl geklärt sein. Jedoch zeichnet sich schon jetzt ab, dass es der Finanzverwaltung trotz jahrelangen Nachdenkens nicht gelungen ist, alle bestehenden Zweifel zu beseitigen. Eines ist jedoch klar: Steuergesetze, die für die Steuerpflichtigen erst dann rechtssicher anwendbar sind, wenn die Finanzverwaltung – neuerdings oft Jahre nach Gesetzesänderungen – ihre Auffassung in ausgedehnten Erlassen bekannt gemacht hat, stellen keine verlässliche Grundlage für unternehmerisches Handeln dar. Hier sind sowohl Gesetzgeber und Finanzverwaltung aufgerufen, in der Zukunft schneller für Rechtssicherheit zu sorgen!

Karl Nuber
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
Partner und Geschäftsführer der ATG

Fortsetzung von Seite 1

werfen. Der BFH stellte fest, dass die Voraussetzungen, Minderung des Einkommens der Gesellschaft durch das Weihnachtsgeld sowie die beherrschende Gesellschafterstellung des Geschäftsführers, nicht gegeben waren und die Fälligkeit des Anspruchs daher irrelevant war. Eine verdeckte Einlage lag ebenfalls nicht vor, da der Gesellschafter nicht auf Forderungen verzichtet hat. Das Finanzgericht als Vorinstanz hatte entschieden, dass selbst bei beherrschender Gesellschafterstellung noch keine Besteuerung eintritt, wenn der Gesellschafter vor der Fälligkeit wirksam auf seine Ansprüche verzichtet hat.

Tantiemeansprüche

In einer weiteren Entscheidung nahm der BFH zu dem Zuflusszeitpunkt von Tantiemen eines beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers Stellung. Er stellte fest, dass Gewinnbeteiligungen grundsätzlich mit der Feststellung des jeweiligen Jahresabschlusses fällig werden. Abweichend davon war in dem Urteilsfall allerdings eine zivilrechtlich wirksame und fremdübliche Fälligkeit der Tantieme, drei Monate nach Feststellung, vereinbart worden. Dies wurde vom BFH als ausreichend anerkannt und die Tantieme brauchte mit der Feststellung des Jahresabschlusses nicht der Lohnsteuer unterworfen werden.

Pensionszusagen

Aufgrund der Neuregelungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) sowie Deckungslücken bei Rückdeckungsversicherung wegen Sinkens des Rechnungszinses und steigender Lebenserwartung überlegen die Organe der betroffenen Gesellschaften (Aufsichtsrat, Gesellschafterversammlung, Geschäftsleitung), auf ihre Pensionszusage oder Teile davon zu verzichten. Bei der Überlegung ist Vorsicht geboten. Der Verzicht auf eine Pensionszusage stellt nämlich eine verdeckte Einlage des Pensionsanspruches in die Gesellschaft dar, wenn eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung vorliegt. Eine solche liegt zumindest dann vor, wenn sich die Kapitalgesellschaft nicht in finanziellen Schwierigkeiten befindet. Nach der Rechtsprechung des BFH tritt dann nachstehende Rechtsfolge ein. In Höhe des Teilwertes des Verzichts wird ein Zufluss von Gehalt fingiert, der als in die Kapitalgesellschaft eingelegt gilt. Der Zufluss unterliegt der Lohnsteuer, während die Einlage nur die Anschaffungskosten für die Kapitalgesellschaftsanteile erhöht und daher das Einkommen (zunächst) nicht mindert. Nach Auffassung des Finanzministeriums Nordrhein-Westfalen soll dies sogar dann gelten, wenn Gegenstand des Verzichts ausdrücklich nur die noch nicht erdienten Pensionsansprüche sind und die unverfallbaren Ansprüche bestehen bleiben sollen.

Die dargelegten Fälle zeigen, dass bei Abschluss von Verträgen zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter-Geschäftsführer Sorgfalt auf die Finanzierbarkeit durch die Gesellschaft gelegt werden sollte, da eine spätere Korrektur Risiken beinhaltet.

Unternehmen

Vorsicht bei Vermögensverschiebungen via Kapitalgesellschaften

Befinden sich Kapitalgesellschaften ausschließlich in Familienhand, werden Vermögensverschiebungen zwischen den einzelnen Gesellschaftern, beispielsweise aufgrund disquotaler verdeckter Gewinnausschüttungen, Einlagen oder Umstrukturierungsmaßnahmen, häufig als unproblematisch angesehen oder sogar bewusst herbeigeführt. Bei solchen Vermögensverschiebungen droht jedoch Schenkungsteuer. In der Praxis sind folgende Fälle verbreitet:

■ **Disquotale Einlagen** stellen grundsätzlich keine Schenkung an den oder die begünstigten Mitgesellschafter dar (nicht abschließend geklärt ist, ob stattdessen eine Schenkung an die Kapitalgesellschaft angenommen werden muss). Ausnahmen sollen jedoch gelten, wenn in Zusammenhang mit der disquotalen Einlage eine Ausschüttung vorgenommen wird oder die Ein-

lage im Rahmen einer Neugründung erfolgt. Eine zu geringe Einlage bei einer Kapitalerhöhung im Vergleich zu den erhaltenen Anteilen soll eine Schenkung der anderen Gesellschafter darstellen.

■ **Disquotale verdeckte Gewinnausschüttungen** sollen eine Schenkung der Kapitalgesellschaft an den Gesellschafter darstellen. Es ist daher größte Vorsicht geboten, wenn verdeckte Gewinnausschüttungen nicht für alle Gesellschafter quotall in gleicher Höhe erfolgen. Hält die Finanzverwaltung an dieser etwas abstrusen Auffassung fest, könnten verdeckte Gewinnausschüttungen zukünftig wieder gravierende steuerliche Nachteile bedeuten.

■ **Verdeckte Gewinnausschüttungen an nahestehende Personen** sollen keine Schenkung des/der Gesellschafter(s) an die nahestehende Person, sondern eine Schenkung der Kapitalgesellschaft an die nahestehen-

de Person darstellen. Auch dies kann mit erheblichen steuerlichen Nachteilen verbunden sein.

■ **Disquotale Verschmelzungen** führen nur dann zu einer Schenkung, wenn die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft einen höheren Anteil an der übernehmenden Gesellschaft erhalten. Im umgekehrten Fall liegt dagegen keine Schenkung vor. Dies ist bei der Wahl der „Verschmelzungsrichtung“ zukünftig zu berücksichtigen.

■ Erfolgt der **Erwerb eigener Anteile** gegen ein zu hohes Entgelt, liegt eine Schenkung der Gesellschaft an den Gesellschafter vor. Im umgekehrten Fall ist eine Schenkung des Gesellschafter an die Gesellschaft anzunehmen. Eine **Anteilseinziehung** zu einem zu geringen Wert führt dagegen zu einer Schenkung des ausscheidenden Gesellschafter an die verbleibenden Gesellschafter.

Unternehmen

Neues zum Gewinnabführungsvertrag

Ein Dauerstreithema zwischen Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung ist die zutreffende Abfassung des Gewinnabführungsvertrages (GAV) und dessen korrekte Durchführung.

Mit Urteil vom 12.1.2011 entschied nun der BFH eine seit längerer Zeit strittige Rechtsfrage, nämlich ob die fünfjährige Mindestlaufzeit des GAV bei der körperschaftsteuerlichen Organschaft nach Zeitjahren oder nach Wirtschaftsjahren zu bemessen ist, was insbesondere dann von erheblicher Bedeutung ist, wenn Rumpfwirtschaftsjahre vorliegen. Der BFH schloss sich nun der überwiegenden Meinung in Rechtsprechung und Literatur an, indem er einen Zeitraum von fünf Zeitjahren als maßgeblich ansah.

Eine andere Problematik ist durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) entstanden: Zusätzlich zu den zivilrechtlichen Anforderungen an einen GAV verlangt das Steuerrecht in § 17 KStG für die GmbH als Organgesellschaft die Einhaltung zusätzlicher Regularien. Sind diese Zusatzvoraussetzungen nicht erfüllt, hat dies zwar keinen Einfluss auf die zivilrechtliche Wirksamkeit des GAV. Allerdings ist die körperschaftsteuerliche Organschaft nicht anzuerkennen. Gewinnab-

führungen, die auf der Grundlage dieses GAV vorgenommen wurden, bzw. Verlustübernahmen, sind steuerlich dann nach den Regeln über die verunglückte Organschaft zu behandeln, d. h. als Ausschüttung bzw. als verdeckte Einlage mit in der Regel nicht gewünschten steuerlichen Folgen.

Die erste Zusatzvoraussetzung verlangt die Begrenzung der Gewinnabführung entsprechend § 301 AktG. Durch das BilMoG ist § 301 AktG um die Aussage erweitert worden, dass der Höchstbetrag der Gewinnabführung auch um den nach § 268 Abs. 8 HGB ausschüttungsgesperreten Betrag geringer ist. Diese neue Ausschüttungssperre wurde aufgrund des Gläubigerschutzgedankens des HGB gesetzlich fixiert, damit Erträge, die im Zuge der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögenswerte, der Aufdeckung stiller Reserven bei der Zeitwertbewertung des Planvermögens und der Aktivierung latenter Steuern entstanden sind, insoweit nicht ausgeschüttet werden dürfen, als sie die dafür gebildeten passiven latenten Steuern übersteigen. Durch die Überarbeitung des § 301 AktG darf demzufolge auch nur der Gewinn an den Organträger abgeführt werden, der sich nach der Subtraktion eines Vorjahres-Verlustvortrages, der Zufuhr in gesetzliche Rücklagen und des

ausschüttungsgesperreten Betrages vom Jahresüberschuss der Organgesellschaft ergibt. Diese Änderung des § 301 AktG durch das BilMoG ist zwingend zu beachten.

Wichtig ist in diesem Zusammenhang, dass diese geänderte Regelung für Gewinnabführungen – anders als die zweite Zusatzvoraussetzung des § 17 KStG, der eine explizite Aufnahme des § 302 AktG (Verlustübernahme) in den GAV verlangt – nicht ausdrücklich in den GAV aufgenommen werden muss. Die steuerliche Anerkennung der Organschaft bleibt durch die Änderung des § 301 AktG i. V. m. § 268 Abs. 8 HGB grundsätzlich unberührt. Das heißt, die Anerkennung der Organschaft mit einer GmbH wird durch eine Formulierung im GAV, die vom § 301 AktG n. F. abweicht, nicht gefährdet. Die Finanzverwaltung hat diese Auffassung bestätigt. Eine Anpassung bestehender GAV allein wegen der Änderung der Höchstgrenze des § 301 AktG ist daher nicht erforderlich. Gleichwohl sollte zur Vermeidung von Unstimmigkeiten bei der nächsten anstehenden Änderung bestehender GAV und der Abfassung neuer GAV ein dynamischer Verweis auf den Höchstbetrag des § 301 AktG aufgenommen werden.

Umsatzsteuer

Keine umsatzsteuerliche Organschaft mehr bei Betriebsaufspaltung

Nach bisher einhelliger Auffassung galt eine Kapitalgesellschaft auch dann als finanziell in eine Personengesellschaft eingegliedert, wenn die Personengesellschaft zwar nicht selbst (un-)mittelbar an der Kapitalgesellschaft beteiligt war, bei beiden Gesellschaften jedoch dieselben Personen über Stimmrechtsmehrheit verfügten. Damit war bei klassischen Betriebsaufspaltungen mit Besitzpersonengesellschaft und Betriebskapitalgesellschaft in aller Regel von einer umsatzsteuerlichen Organschaft auszugehen, da wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung im Falle von Betriebsaufspaltungen normalerweise ebenfalls erfüllt sind. Bei solchen Betriebsaufspaltungen musste daher nur die Besitzgesellschaft Umsatzsteuererklärungen sowohl für ihre eigenen Umsätze als auch für die der Betriebsgesellschaft abgeben.

Umsätze zwischen den beiden Gesellschaften waren nicht umsatzsteuerbar.

Nun hat der Bundesfinanzhof (BFH) in Abkehr von seiner bisherigen Rechtsprechung jedoch entschieden, dass die mehrheitliche Beteiligungsidentität bei Besitz- und Betriebsgesellschaft nicht ausreichend für die finanzielle Eingliederung ist und nur dann eine umsatzsteuerliche Organschaft angenommen werden kann, wenn die Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft mehrheitlich dem Gesamthandsvermögen der Besitzpersonengesellschaft zuzuordnen sind. Diese Voraussetzungen sind bei Betriebsaufspaltungen jedoch in den meisten Fällen nicht erfüllt. In Betriebsaufspaltungsfällen liegt daher nur noch selten eine umsatzsteuerliche Organschaft vor.

Die Finanzverwaltung hat bisher noch nicht auf die Rechtsprechung reagiert, sodass in der Praxis noch Unsicherheit herrscht. Da der BFH zwischenzeitlich bereits zum zweiten Mal so entschieden hat, ist jedoch davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung ihre Auffassung korrigieren und an die aktuelle BFH-Rechtsprechung anpassen wird. Besitz- und Betriebsgesellschaft müssen dann jeweils eigene Umsatzsteuererklärungen abgeben. Umsätze zwischen den Gesellschaften sind gegebenenfalls der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Zwar kann damit gerechnet werden, dass die Finanzverwaltung eine Übergangsregelung trifft; betroffene Steuerpflichtige können sich jedoch bereits jetzt auf die zukünftige Umstellung einrichten.

Unternehmen

„Sanieren oder Ausscheiden“ eingeschränkt

Mit seinem Urteil vom 25.1.2011 (Az II ZR 122/09) bestätigt der BGH die Entscheidung „Sanieren oder Ausscheiden“ (BGH, Urteil vom 19.10.2009, Az II ZR 240/08), schränkt allerdings die Anwendung der im letztgenannten Urteil entwickelten Grundsätze dahingehend ein, dass ein sanierungsunwilliger Gesellschafter nicht aus der Gesellschaft ausgeschlossen werden kann, wenn der Gesellschaftsvertrag eine antizipierte Verwässerung im Sanierungsfall vorsieht, der alle Gesellschafter zugestimmt haben.

Der Rechtsstreit befasste sich wie das wegweisende Sanierungs-Urteil aus dem Jahr 2009 mit einem in eine wirtschaftliche Schieflage geratenen geschlossenen Immobilienfonds. Dass es sich hierbei um einen in der Rechts-

form der GbR gegründeten Fonds handelte, führt zu keiner anderen Betrachtungsweise. Der Gesellschaftsvertrag der GbR in der aktuellen Entscheidung sah jedoch vor, dass mittels eines Gesellschafterbeschlusses mit qualifizierter Mehrheit bei Sanierungsmaßnahmen ein Nachschuss vereinbart werden kann. Gesellschafter, die einen solchen Nachschuss ablehnten, müssten durch die Kapitalerhöhung der sanierungswilligen Gesellschafter eine Verwässerung ihres Anteils hinnehmen. Durch diese Regelung könne der Gesellschafter davon ausgehen, dass er auch im Falle seiner Sanierungsunwilligkeit nicht aus der Gesellschaft ausscheide. Der im Urteil „Sanieren oder Ausscheiden“ maßgebliche Ansatz, dass es den übrigen Gesellschaftern nicht zugemu-

tet werden könne, sanierungsunwillige Gesellschafter als „Trittbrettfahrer“ zu begünstigen, musste in der aktuellen Entscheidung unberücksichtigt bleiben, da eine Privilegierung bereits gesellschaftsvertraglich antizipiert war.

In der Praxis bedeutet dies, dass der BGH an seinem Urteil „Sanieren oder Ausscheiden“ ausdrücklich festhält, die Anwendung und Abwägung einer Ausschlussmöglichkeit der sanierungsunwilligen Gesellschafter allerdings vom Einzelfall abhängt. Ist im Gesellschaftsvertrag bereits eine Regelung für eine wirtschaftliche Krise vorgesehen, so kann von den Gesellschaftern auch aus Gründen der Treuepflicht keine Zustimmung zu abweichenden Gesellschafterbeschlüssen verlangt werden.

Arbeitgeber/Arbeitnehmer

Risiken bei Reisekostenabrechnungen

Nach den Lohnsteuerrichtlinien können Mahlzeiten, die während Auswärtstätigkeiten den Arbeitnehmern vom Arbeitgeber gestellt werden, beim Arbeitnehmer lohnsteuerlich mit dem jeweiligen Sachbezugswert angesetzt werden. Für das Frühstück beträgt der Wert 1,57 €, für das Mittag- und Abendessen je 2,83 €. Voraussetzung ist, dass die Aufwendungen vom Arbeitgeber dienst- oder arbeitsrechtlich ersetzt werden und die entsprechende Rechnung der Mahlzeit auf den Arbeitgeber ausgestellt ist.

Eine Versteuerung und sozialversicherungsrechtliche „Verbeitragung“ des Sachbezugswertes wird vermieden, wenn im Rahmen der Reisekostenabrechnung dem Arbeitnehmer von den gewährten Pauschalen für Verpflegungsmehraufwand der entsprechende Sachbezugswert abgezogen wird. Umsatzsteuerliche Folgen entstehen hieraus nicht.

Werden dem Arbeitnehmer jedoch statt des Sachbezugswertes höhere Beträge, z. B. 4,80 € für ein Frühstück abgezogen, so liegt

nach Auffassung der Oberfinanzdirektion Rheinland eine umsatzsteuerpflichtige Leistung des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer vor. Die Oberfinanzdirektion sieht hierin eine gegen Entgelt ausgeführte sonstige Leistung des Arbeitgebers und unterwirft den abgezogenen Betrag mit 19% der Umsatzsteuer. Die Umsatzsteuer wird herausgerechnet.

Aus umsatzsteuerlichen Gründen sollten daher bei Arbeitnehmern nur die oben genannten Sachbezugswerte abgerechnet werden.

Berechnung von Rückstellungen für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen

In seinem Urteil vom 18.1.2011 befasste sich der BFH mit der Frage, in welcher Höhe eine Rückstellung für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen zu bewerten ist. Als Sachleistungsverpflichtung ist diese mit den Einzelkosten und den notwendigen Gemeinkosten zu bewerten. Bei der Bewertung ist ferner die Dauer der Aufbewahrungspflicht zu berücksichtigen. Dies war insbesondere der Streitpunkt in dem Verfahren.

Die Finanzverwaltung wendet den Grundsatz einer durchschnittlichen Restaufbewahrungsdauer von 5,5 Jahren an. Der Raumbedarf für die zum Bilanzstichtag aufzubewahrenden Akten, vermindert sich pro Jahr um ein Zehntel, da mit Ablauf des Bilanzstichtages ein Jahrgang auszusortieren sei. Soweit für ein auszusortierendes Jahr ein weiterer zu archivierender Jahrgang entstehe, seien diese Aufwendun-

gen nicht vor dem Bilanzstichtag entstanden. Zum jeweiligen Bilanzstichtag müssen demnach Unterlagen zwischen ein und zehn Jahren aufbewahrt werden. Rechnerisch ergeben sich daraus $(10 + 1) : 2 = 5,5$ Jahre.

Der Steuerpflichtige hingegen machte vergebens geltend, dass die künftige Umschichtung von auszusondernden Unterlagen gegen neue Jahrgänge eine Veränderung in der Zukunft sei. Zudem blieben die Kosten für die Archivräume bestehen, selbst wenn Unterlagen auszusortieren seien, insofern seien 10 Jahre zu berücksichtigen. Weiter führte der Steuerpflichtige an, dass die Aufbewahrungsfristen für einen Großteil der Unterlagen z. B. für Jahresabschlüsse, erst zum Ende des folgenden Kalenderjahres beginnen, da diese erst nach dem Ende des Kalenderjahres überhaupt erstellt werden können.

Der BFH entsprach der Argumentation der Finanzverwaltung. In seiner Urteilsbegründung führte er an, dass bei der Bewertung die verbleibende Dauer der Aufbewahrungspflicht in Abhängigkeit vom Entstehungszeitpunkt der jeweiligen Unterlagen und der gesetzlich angeordneten Dauer der Aufbewahrungsfristen zu berücksichtigen ist.

Einer Verlängerung der Aufbewahrungsfrist und der damit einhergehenden Erhöhung der Rückstellung entsprach der BFH ebenfalls nicht. Ein kleiner Erfolg für den Steuerpflichtigen ist jedoch hervorzuheben: Wer sich auf eine voraussichtliche Verlängerung der Aufbewahrungsfrist beruft, kann die tatsächlichen Voraussetzungen dafür darlegen.

Altersvorsorgebeiträge des Arbeitgebers



Josef Strobel
Steuerberater
Partner der ATG

Das Altersvermögensgesetz fördert die betriebliche Altersversorgung, wobei folgende Durchführungswege vorgesehen sind: die Direktzusage, die Unterstützungskasse, die Pensionskasse, die Direktversicherung und der Pensionsfonds. Dazu befreit § 3 Nr. 63 EStG „Arbeitgeberbeiträge“ an Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen von der Besteuerung. Die Beitragsleistungen sind für den Arbeitnehmer lohn- bzw. einkommensteuerfrei, die späteren Versorgungsleistungen steuerpflichtig (nachgelagerte Besteuerung).

Der Bundesfinanzhof hatte sich mit einem Fall zu befassen, in dem der vom Arbeitge-

ber geleistete Gesamtversicherungsbeitrag teilweise vom Arbeitnehmer finanziert wurde. Streitig war, ob es sich insoweit auch um „Beiträge des Arbeitgebers“ i. S. v. § 3 Nr. 63 EStG handelte. Es ging um einen Gruppenversicherungsvertrag mit einer Zusatzversorgungskasse. Versicherungsnehmer war der Arbeitgeber; als Vertragspartner der Versorgungskasse war er originär beitragsverpflichtet. Allerdings refinanzierte er die Beitragszahlungen teilweise bei den Arbeitnehmern. Deren Beitragsanteil wurde vom Lohn einbehalten, gleichzeitig wurde der ungekürzte Arbeitslohn zur Lohnsteuer angemeldet. Hiergegen wandte sich ein Arbeitnehmer mit der Begründung, seine Eigenbeteiligung sei gemäß § 3 Nr. 63 EStG nicht lohnsteuerpflichtig.

Sowohl das Finanzamt als auch das Finanzgericht Schleswig-Holstein wiesen den Einspruch bzw. die Klage des Arbeitnehmers mit der Begründung zurück, bei den Arbeitnehmer-Eigenanteilen handele es sich „wirtschaftlich betrachtet“ um eigene Beiträge des Arbeitnehmers und folglich nicht um steuerfreie Beiträge des Arbeitgebers i. S. v. § 3 Nr. 63 EStG.

Dieser wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist der BFH mit seinem Urteil vom 9.12.2010 entgegengetreten. „Beiträge des Arbeitgebers“

seien alle Beiträge, die vom Arbeitgeber geschuldet und an die Versorgungseinrichtung geleistet würden. Es komme auf die versicherungsvertragliche Außenverpflichtung an. Unerheblich sei, wer die Versicherungsbeiträge finanziert habe, d. h. wirtschaftlich durch sie belastet sei. Eigene Beiträge des Arbeitnehmers lägen folglich nur dann vor, wenn eine originäre vertragliche Beitragspflicht des Arbeitnehmers bestünde.

Die Sichtweise des BFH ist folgerichtig. Es wäre steuersystematisch kaum nachvollziehbar, Finanzierungsanteile des Arbeitnehmers im Falle sog. Entgeltumwandlungen als Beiträge des Arbeitgebers anzuerkennen und steuerfrei zu stellen (so auch die Ansicht der Vorinstanz und der Finanzverwaltung), gleichzeitig aber in anderen Fällen, wie dem nun entschiedenen – bei gleicher zivilrechtlicher Verpflichtung des Arbeitgebers gegenüber der Versorgungseinrichtung –, eigene Beiträge des Arbeitnehmers anzunehmen und der Lohnsteuer zu unterwerfen.

Im Ergebnis erweitert sich durch die Entscheidung der Gestaltungsspielraum für steuerbegünstigte betriebliche Altersversorgungen. Die Reaktion der Finanzverwaltung auf das Urteil bleibt allerdings noch abzuwarten.

Unternehmen

Umwandlungen, Einbringungen nach Erb- und Schenkungsfällen

Bei der Erbschaftsteuer wird der Übergang von Betriebsvermögen seit 1994 begünstigt. Diese Begünstigungen standen und stehen aber immer unter dem Vorbehalt, dass innerhalb bestimmter Fristen das übernommene Vermögen nicht veräußert wird. Diese Frist belief sich bei Übertragungen bis zum 31.12.2008 einheitlich auf 5 Jahre und danach entweder auf 5 oder 7 Jahre.

Neben der Veräußerung können auch veräußerungsgleiche Vorgänge im Unternehmensbereich zum Wegfall der Vergünstigungen oder deren Einschränkung führen. In welchem Umfang Änderungen der Rechtsform des Unternehmens oder sonstige Reorganisationen der Unternehmensstruktur innerhalb der Behaltfristen die Begünstigungen wegfallen lassen, war bisher durch die Rechtsprechung nicht eindeutig geklärt. In einer Entscheidung vom 16.2.2011 hat der Bundesfinanzhof jetzt dazu Stellung genommen, welche Einbringungs- und Verschmelzungsvorgänge erbschaftsteuerlich unschädlich sind. Das Urteil betrifft zwar Sachverhalte aus dem Jahr 1999, ist aber auch für das ErbStG ab dem 1.1.2009 anzuwenden, denn auch in

der jetzigen Fassung wird auf die Vorschriften des Umwandlungssteuergesetzes verwiesen.

Im Urteilsfall wurden Umwandlungen und Verschmelzungen nach der Übertragung von Personen- und Kapitalgesellschaftsanteilen von der Mutter auf ihren Sohn vorgenommen. Dabei wirkten einige Verschmelzungsvorgänge steuerlich auf einen Zeitpunkt vor der Übertragung zurück. Dies hat aber für die Erbschaftsteuer keine Auswirkungen.

Der BFH sah die folgenden Vorgänge als steuerunschädlich für die Schenkungsteuer an:

1. den Formwechsel aus einer KG in eine GmbH – das gilt ganz allgemein für den Formwechsel aus einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft oder auch umgekehrt;
2. die Verschmelzung von Kapitalgesellschaften und Kommanditgesellschaften, deren Anteile dem Sohn geschenkt worden waren, mit der durch Formwechsel entstandenen GmbH;
3. dem daran anschließenden Formwechsel von der GmbH in die AG 1.

4. Im nächsten Schritt wurden die neu erworbenen Aktien in eine weitere AG 2 eingebracht. Hierfür wurden neue Aktien an der AG 2 ausgegeben und dem Sohn stand dadurch die Mehrheit der Anteile an dieser AG zu. Diese Aktieneinbringung fällt unter § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG und ist ebenfalls keine Veräußerung i. S. d. § 13 a ErbStG.

Entgegen der Auffassung des Finanzamtes führt auch die Vielzahl der erfolgten Umformungen zu keiner negativen Beurteilung. Wenn jeder einzelne Vorgang begünstigt ist, dann auch eine Kaskade von Umwandlungen und Verschmelzungen. Bei allen Maßnahmen müssen die Voraussetzungen des § 20 UmwStG oder § 24 UmwStG erfüllt sein, d. h. es muss sich um die Einbringung eines Betriebs-, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Kapital- oder Personengesellschaft handeln. Die Einbringung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft ist hingegen eine schädliche Veräußerung, da es sich um keine Teilbetriebseinbringung (auch nicht bei einer 100 %-Beteiligung) handelt und § 21 UmwStG (Anteilstausch) nicht von § 13 b ErbStG begünstigt ist.

Arbeitgeber/Arbeitnehmer

Keine Dreimonatsfrist für Verpflegungspauschalen bei Fahrtätigkeit

Der BFH hat unter Aufgabe seiner bisherigen Rechtsprechung entschieden, dass die Dreimonatsfrist bei einer Fahrtätigkeit keine Anwendung findet. Das bedeutet, dass Arbeitnehmer mit einer Fahrtätigkeit auch nach Ablauf von drei Monaten noch die Verpflegungsmehraufwandspauschalen als Werbungskosten geltend machen oder diese vom Arbeitgeber lohnsteuerfrei als Reisekostenerstattung ausgezahlt bekommen können.

Grundsätzlich sind Mehraufwendungen für die Verpflegung eines Arbeitnehmers nicht als Werbungskosten abziehbar. Lediglich bei einer Auswärtstätigkeit des Arbeitnehmers kommt ein pauschaler Abzug in Betracht. Die-

ser Abzug ist bei einer längerfristigen vorübergehenden auswärtigen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte jedoch auf die ersten drei Monate beschränkt. Liegt eine darüber hinausgehende Tätigkeit an der Arbeitsstätte vor, kann sich der Arbeitnehmer nach einer Übergangszeit von drei Monaten auf die neue Verpflegungssituation einstellen, die Kosten beeinflussen und Mehraufwendungen vermeiden.

Für den Fall eines Seemanns hat der BFH kürzlich entschieden, dass die Dreimonatsfrist bei einer Fahrtätigkeit nicht gilt. Eine Tätigkeitsstätte im Sinne der Vorschrift setze eine ortsfeste Einrichtung voraus. Einem Fahrzeug fehlt jegliche Ortstfestigkeit. Diese Differenzierung ergibt

sich schon aus dem Gesetz, das zwischen Tätigkeitsstätte und Fahrzeug unterscheidet.

Die Beschränkung der Dreimonatsfrist auf ortsfeste Einrichtungen erscheint sachgerecht, da die Einstellung auf die neue Verpflegungssituation bei einem Arbeitnehmer, der eine Fahrtätigkeit ausübt, nicht im gleichen Maße möglich ist, wie bei einer Tätigkeit an einer ortsfesten Einrichtung. Insoweit ergibt sich eine gewisse Sonderstellung dieser Form von Auswärtstätigkeit.

Im Streitfall vor dem BFH konnte der klagende Seemann daher seine erwerbsbedingten Mehraufwendungen zeitlich unbegrenzt als Werbungskosten zum Abzug bringen.

Außergewöhnliche Belastungen

Behinderungsbedingte Umbaumaßnahmen

Erwachsen einem Steuerpflichtigen zwangsläufig höhere Aufwendungen im Vergleich zu der Mehrzahl von anderen Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse sowie gleichen Familienstands,

sind diese grundsätzlich auf Antrag als außergewöhnliche Belastungen („agB“) steuerlich abzugsfähig, soweit sie die sog. zumutbare Belastung übersteigen. Es darf sich nicht um laufende und typische Mehraufwendun-

gen handeln, die von der Abgeltungswirkung der Pauschbeträge umfasst werden, und die Ausgaben müssen zu einer wirtschaftlichen Belastung i. S. einer Vermögensminderung des Steuerpflichtigen führen. Als agB für be-

rücksichtigungsfähige Aufwendungen gelten durch Krankheiten oder Körperbehinderungen verursachte Kosten. Trotzdem hatte die Rechtsprechung Kosten eines behinderungsgerechten Umbaus bisher nicht als abzugsfähige agB anerkannt.

Mit Urteilen vom 22.10.09 und 24.02.11 hat der BFH seine Rechtsprechung geändert und die Abzugsfähigkeit von behinderungsbedingt verursachten Umbaukosten erleichtert. In dem Urteilssachverhalt ging es um die Abzugsfähigkeit von Umbaumaßnahmen

für eine behinderte Tochter. Der BFH führt aus, dass behinderungsbedingter Mehraufwand so stark unter dem Gebot der Zwangsläufigkeit stehe, dass die evtl. Erlangung eines (Vermögens-)Gegenwerts demgegenüber in den Hintergrund träte. Behinderungsbedingte, notwendige Umbaumaßnahmen begründen keinen über den individuellen Nutzungsvorteil hinausgehenden Gegenwert. Für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit ist es unbeachtlich, ob die Behinderung auf einem unvorhersehbaren Ereignis beruht oder von Geburt an besteht.

Der BFH führt weiter aus, dass nur die aufgrund der Behinderung verursachten angemessenen Mehrkosten abzugsfähig sind. Nach dem Gesetzeswortlaut sind die Aufwendungen im Jahr der Verausgabung in voller Höhe abzuziehen, eine Verteilung auf die Nutzungsdauer der Umbauten ist grundsätzlich nicht zulässig. Ausnahmsweise ist allerdings als Billigkeitsmaßnahme eine Verteilung auf die Nutzungsdauer dann möglich, wenn sich aufgrund eines zu geringen Gesamtbetrags der Einkünfte der Abzug der Umbaukosten weitgehend nicht auswirkt.

Kapitalanlagen

Währungskursschwankungen bei privaten Fremdwährungsdarlehen

Strittig war in dem vorliegenden Fall die steuerliche Behandlung von Währungskursverlusten aus Finanzierungsverbindlichkeiten.

Die Kläger erwarben auf Grund des Anlagekonzepts einer Finanzberatungs-GmbH Termingelder und festverzinsliche Wertpapiere in einer Währung mit relativ hohem Zinsniveau und finanzierten die Käufe mit Fremdwährungsdarlehen zu einem niedrigen Zinsniveau. Ziel war es, aus den Zinsdifferenzen Erträge zu erwirtschaften. Im Zeitablauf wurden neue Fremdwährungsdarlehen aufgenommen, mit denen bestehende Valutaverbindlichkeiten getilgt oder Valuten in anderen Fremdwährungen erworben wurden. Neben den angestrebten Erträgen aus Zinsdifferenzen fielen dabei auch Verluste aus Währungskursschwankungen an.

Der BFH entschied, dass die Währungskursverluste, die im Urteilsfall das Jahr 2000 betrafen, steuerlich unbeachtlich und nicht zu berücksichtigen sind. Er bestätigte den Gesetzgeber, wonach Wertänderungen aufgrund von Währungskursschwankungen vom steuerlich relevanten Kapitalertrag abzugrenzen sind. Wenn sich auf den Kapitalstamm entfallende Währungsrisiken, die von der Konzeption her vom Anleger zu tragen sind, verwirklichen, dann handelt es sich um steuerlich unbeachtliche Vorgänge in der privaten Vermögenssphäre und nicht um Einkünfte aus Kapitalvermögen.

Eine steuerliche Berücksichtigung wäre allenfalls im Rahmen von Einkünften aus Anschaffungen und Veräußerungen bei anderen Wirtschaftsgütern (§ 22 Nr. 1 i.V.m. § 23 EStG)

denkbar. Die in Fremdwährungen aufgenommenen Darlehen und Anlagen stellen zwar Wirtschaftsgüter im Sinne des § 23 EStG dar. Nach Auffassung des BFH mangelte es im Urteilsfall allerdings an Anschaffungs- bzw. Veräußerungstatbeständen. Durch Darlehensaufnahme und -rückzahlung hat kein Tausch in eine andere Währung stattgefunden. Ein solcher Tauschvorgang wäre aber Voraussetzung eines Veräußerungsgeschäftes.

Der BFH hat sein Urteil noch auf der Rechtslage vor Einführung der Abgeltungssteuer gefällt. Die steuerliche Beurteilung hat sich danach allerdings nicht geändert.

Unternehmen

Änderung des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes

Durch das Gesetz zur Änderung des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes vom 24.3.2011 hat die „Zeitarbeit“ einige nicht unerhebliche Neuerungen erfahren. So wurde eine Mindestlohn-Systematik geschaffen, die den Tarifpartnern der Zeitarbeit zukünftig die Möglichkeit gibt, Mindeststundenentgelte zu vereinbaren und diese dem Bundesarbeitsministerium als Lohnuntergrenze vorzuschlagen. Diese Entgelte kann dann das Ministerium durch Rechtsverordnung als Mindestlohn festsetzen. Die Tarifparteien der Zeitarbeit haben bereits im vergangenen Jahr entsprechende Mindestlöhne vereinbart: 7,79 € (West) bzw. 6,89 € (Ost). Diese werden voraussichtlich Ende Mai/Anfang Juni 2011 in Kraft treten.

Eine weitere Änderung betrifft die Aufnahme einer „Drehtürklausel“. Danach ist zwar

die Beschäftigung ehemaliger Stammarbeitnehmer als Zeitarbeitnehmer erlaubt, verboten ist jedoch eine Abweichung vom „equal treatment“-Grundsatz, sofern der Zeitarbeitnehmer innerhalb der letzten sechs Monate aus einem Arbeitsverhältnis mit dem jeweiligen Entleiher oder einem mit diesem verbundenen Konzernunternehmen ausgeschieden ist. Sowohl die „Drehtürklausel“ als auch die Lohnuntergrenze gelten aber nicht für Zeitarbeitsverhältnisse, die vor dem 15.12.2010 begründet worden sind.

Schließlich wurden neue Informationspflichten des Entleihers eingeführt und der Zugang der Leiharbeitnehmer zu Gemeinschaftseinrichtungen des Entleihers neu geregelt. Künftig ist der Entleiher danach verpflichtet, die bei ihm tätigen Zeitarbeitnehmer über vakante

Arbeitsplätze in seinem Unternehmen zu informieren. So soll die Übernahme der Zeitarbeitnehmer in die Stammebelegschaft gefördert werden („Klebeffekt“). Bezüglich der Gemeinschaftseinrichtungen und -dienste hat der Entleiher künftig seinen Zeitarbeitnehmern in gleicher Weise einen Zugang zu gewähren wie seinen Stammarbeitnehmern. Dies betrifft nicht nur z.B. Betriebskantinen, sondern ggf. auch Kinderbetreuungseinrichtungen, Sprachkurse und Beförderungsmittel. Sowohl die Verletzung der Informationspflichten als auch eine Verletzung der Zugangsgewährungspflicht stellt ggf. eine Ordnungswidrigkeit dar, die u.a. mit einem Bußgeld geahndet werden kann.

Schwarzgeldbekämpfungsgesetz

Neuregelung der Selbstanzeige

Ausgelöst durch die Flut von Nachmeldungen angesichts der angekauften Banken-CDs und durch die verschärfte Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs zu Selbstanzeigen (BGH-Urteil vom 20.5.2010) hat der Bundestag das Gesetz zur Verbesserung der Bekämpfung von Geldwäsche und Steuerhinterziehung (Schwarzgeldbekämpfungsgesetz) am 17.3.2011 beschlossen. Es ist am 3.5.2011 in Kraft getreten. Die wesentlichen Änderungen sind:

■ Bei einer Selbstanzeige tritt Straffreiheit künftig nur noch dann ein, wenn gegenüber der Finanzbehörde zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart (z. B. Einkommensteuer) in vollem Umfang die unrichtigen Angaben berichtet, die unvollständigen Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachgeholt werden.

■ Aus Vertrauensschutzgründen führen mittels einer Anwendungs- und Übergangsregelung alle bis zum 28.4.2011 bereits abgegebenen Teilselbstanzeigen noch in dem erklärten Umfang zur Straffreiheit.

■ Die Ausschlussgründe für den Eintritt der Straffreiheit werden dadurch verschärft, dass der Zeitpunkt, ab dem eine strafbefreiende Selbstanzeige nicht mehr möglich ist, vorderlegt wird. Bisher sind Selbstanzeigen u. a. dann nicht mehr möglich, wenn ein Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung erscheint. Künftig genügt bereits die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung.

■ Straffreiheit tritt nicht mehr ein, wenn die verkürzte Steuer oder der für sich oder einen anderen erlangte nicht gerechtfertigte Steuervorteil einen Betrag von 50.000,00 €

je Tat (z. B. bei den Steuerarten Einkommensteuer und Umsatzsteuer für den jährlichen Veranlagungszeitraum) übersteigt. Ist der hinterzogene Betrag höher, bleibt der Hinterzieher trotzdem straffrei, wenn er die hinterzogenen Steuern entrichtet und zusätzlich freiwillig fünf Prozent des Hinterziehungsbetrages zahlt.

■ Die in der Praxis häufig aus Zeitgründen vorkommende, auf Basis einer Schätzung erfolgende Selbstanzeige ist nach wie vor möglich. Bei einer solchen Selbstanzeige wird die Meldung zunächst dem Grunde nach abgegeben, eine großzügige Schätzung vorgenommen und mit der Ankündigung verbunden, konkrete Angaben unverzüglich nachzureichen und zu präzisieren. Dem Finanzamt müssen sämtliche für eine Schätzung erforderlichen Grundlagen mitgeteilt werden.

Umsatzsteuer

Unternehmereigenschaft des geschäftsführenden Komplementärs einer KG

Mit Urteil vom 14.4.2010 hat der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass eine *natürliche Person* als geschäftsführender Komplementär einer Kommanditgesellschaft (KG) *umsatzsteuerrechtlich nicht selbständig* ist. Es liegt keine Unternehmereigenschaft vor, wenn die natürliche Person gegen gewinnunabhängiges Sonderentgelt tätig, jedoch im Innenverhältnis weisungsgebunden ist.

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) setzt dieses Urteil nun mit Schreiben vom 2.5.2011 um. Es gewährt eine *Übergangsfrist für vor dem 1.7.2011 ausgeführte Umsätze*, d. h. es wird nicht beanstandet, wenn die Tätigkeit des Komplementärs trotz eines gesellschaftsvertraglich vereinbarten Weisungsrechts der Gesellschaft als selbständig im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG behandelt wird.

Das BFH-Urteil ist eindeutig *nur* auf eine natürliche Person als geschäftsführenden Komplementär einer KG anzuwenden, demzufolge wurde vom BMF auch nur die insoweit entgegenstehende Ansicht der Finanzverwaltung aufgehoben. Weiterhin gilt, dass bei Personen-

gesellschaften in der Rechtsform der *GmbH & Co. KG*, bei denen eine *juristische Person* (GmbH) gegen Festvergütung als Komplementär geschäftsführend tätig ist, diese Leistung immer *selbständig* ausgeübt wird.

Lediglich im *Sonderfall* der sog. Einheits-GmbH & Co. KG, bei der die KG Alleingesellschafterin ihrer eigenen Komplementär-GmbH ist, und bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen für eine umsatzsteuerliche Organschaft, ist die Geschäftsführungsleistung als *Innenumsatz* nicht steuerbar.

Ferner ist laut BFH-Urteil vom 3.3.2011 bei Gesellschaften in der Rechtsform der GmbH & Co. KG die *Haftung* des geschäftsführungs- und vertretungsberechtigten Komplementärs (GmbH) *nur Teil einer einheitlichen Leistung*, die zusätzlich die Haftung umfasst. Diese Leistung ist *insgesamt steuerpflichtig*, so dass für die *Haftungsvergütung* keine Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 8 g UStG in Anspruch genommen werden kann. Eine *bloße pauschale* Haftungsvergütung für die GmbH ist hingegen mangels Leistungsaustausch *nicht steuerbar*.

Impressum

Herausgeber:

ATG Allgäuer Treuhand GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Bahnhofstraße 57
87435 Kempten (Allgäu)

V.i.S.d.P.:

Dr. Simone Jäck
ATG Allgäuer Treuhand GmbH
Bahnhofstraße 57
87435 Kempten (Allgäu)

Konzeption und Realisation:

KAMPE-PR · Berlin · www.kampe-pr.de

Unser Service im Internet

Dieses aktuelle Heft, aber auch ältere Ausgaben und weitere Informationsbroschüren finden Sie unter unserer Internetadresse www.atg.de in der Rubrik „Publikationen“.

Die oben stehenden Texte sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und der ständige Wechsel der Rechtsmaterie machen es jedoch notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen.