

## Aus dem Inhalt

### Unternehmen

Aktuelle Entscheidungen zu Pensionszusagen .....	3
Neue Rechtsprechung des BGH zur Zahlungsunfähigkeit .....	3
Anwendung der §§ 32 a, 32 b GmbHG im Aktienrecht .....	4
Aufhebungsverträge bei Betriebsübergang .....	5
Going-Concern Prognosen im Insolvenz- und Bilanzrecht .....	7

### Steuern

VIP-Logen in Sportstätten .....	4
Die steuerliche Behandlung von Mezzanine-Kapital .....	6
Abspaltung von Pensionsverbindlichkeiten .....	7

### Alle Steuerzahler

Verfassungsmäßigkeit der Grundsteuer .....	4
Fonds in der Erbschaft- und Schenkungsteuer .....	6
Private Veräußerungsgeschäfte .....	8
Sachlohn an Stelle von Barlohn .....	8
Solidaritätszuschlag als verfassungswidrige Sondersteuer .....	8

### Kommentar

„Eine Wahl zwischen Pest und Cholera“ .....	5
---	---

## IT-Systemprüfung

### Chance – und nicht nur Pflicht

Seit der Verabschiedung des Prüfungsstandards „Abschlussprüfung bei Einsatz von Informationstechnologie“ (IDW PS 330) durch den Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer und der externen Qualitätskontrolle, der sich Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften unterziehen müssen, gewinnt die IT-Systemprüfung stark an Bedeutung.

Eine IT-Systemprüfung bei einem mittelständischen Unternehmen kann in günstigen Fällen in wenigen Tagen inkl. Berichterstattung abgewickelt werden. Dabei erreicht man eine „schnelle“ Einschätzung der Sicherheit und Ordnungsmäßigkeit der eingesetzten IT-Systeme. Zusätzlich werden alle elementaren Themengebiete sowie die Gesetzeskonformität des IT-Systems mit bspw. HGB, GoBS und BDSG überprüft. Die Durchführung der IT-Systemprüfung durch den Wirtschaftsprüfer vermeidet auch Fixkosten im Gegensatz zu einem festangestellten IT-Revisor.

Die IT-Systemprüfung trifft Aussagen über die Ordnungsmäßigkeit der IT-gestützten Buchführung. Die Einrichtung eines ordnungsmäßigen IT-Systems mit Rechnungslegungsbezug wird in der Stellungnahme zur Rechnungslegung „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Einsatz von Informationstechnologie“ (IDW RS FAIT 1) erläutert. Dabei sind vor allem die Anforderungen des Handelsgesetzbuchs zu berücksichtigen.

Die IT-Systemprüfung lässt sich in fünf Prüfungsbereiche aufteilen:

- IT-Systeme
- IT-Organisation/IT-Umfeld
- IT-Infrastruktur
- IT-Anwendungen
- Sonstige Bereiche

Im Bereich IT-Systeme werden alle für die Rechnungslegung bedeutsamen Systeme aufgenommen. Dies sind die Software für die Finanzbuchhaltung sowie für die Material- bzw. Warenwirt-

schaft. Gegebenenfalls werden je nach Branche weitere Softwareprogramme mit berücksichtigt. Der Bereich IT-Organisation/IT-Umfeld enthält die Aufnahme der Organisationsstruktur des Unternehmens sowie der IT-Abteilung. Dazu gehören auch die Abläufe und Richtlinien innerhalb der Organisation. Der Bereich IT-Infrastruktur befasst sich mit mehreren Themengebieten. Zum einen werden die Datensicherungsmaßnahmen für die rechnungslegungsrelevanten IT-Systeme betrachtet, zum anderen die physischen Sicherheitsmaßnahmen, wie Feuerschutzmaßnahmen im Serverraum oder Rechenzentrum. Zusätzlich werden die Benutzerverwaltung, die Berechtigungsvergabe und das IT-Notfallkonzept aufgenommen und beurteilt.

Der Bereich IT-Anwendungen beschäftigt sich mit dem Prozess der Durchführung von Änderungen und Entwicklungen an den rechnungslegungsrelevanten IT-Systemen. Die Erstellung von Dokumentationen, vor allem für selbst erstellte Programme, z.B. der Material- oder Warenwirtschaft, wird genauer analysiert.

Zu den sonstigen Bereichen gehören das Outsourcing von IT-Systemen, der Datenschutz sowie Maßnahmen für den Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU). Auch im Rahmen der Betriebsprüfung durch die Finanzbehörde werden die eingesetzten IT-Systeme auf die Einhaltung der GoBS (Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme) überprüft. Bei Verstößen gegen die GoBS, vor

Fortsetzung auf S. 2



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



Mitglied in  
Moore's Rowland International,  
einem weltweiten Verbund rechtlich  
unabhängiger Wirtschaftsprüfungs-  
und Beratungsunternehmen



## Editorial

Liebe Leserinnen und Leser,

*der Souverän Deutschlands hat entschieden. Die Bundestagswahl endete mit einer Patt-Situation. Die alte Regierung wurde eindeutig abgewählt, jedoch wurde keine Regierung eindeutig neu gewählt.*

*Die Meinungsforscher führen dieses Ergebnis auf ganz unterschiedliche Ursachen zurück. Entscheidend ist letztlich, dass das Wahlergebnis für Deutschland in seiner gegenwärtigen wirtschaftlichen Verfassung desaströs ist. Keine der denkbaren politischen Konstellationen wird wohl die Kraft aufbringen, entscheidende Reformen durchzusetzen. Im Gesundheitswesen, dem Arbeitsmarkt, der Wirtschaftspolitik sowie im Steuerrecht sind die politischen Grundvorstellungen gerade bei den kleinen Parteien, die als mögliche Koalitionspartner in Frage kommen, extrem unterschiedlich.*

*Nach mehrwöchigen Spekulationen rückt jetzt die Bildung einer großen Koalition in greifbare Nähe. Da sich beide Koalitionsparteien in etwa gleich groß gegenüber stehen und jeweils gleich großen Einfluss für sich beanspruchen, ist mit schwierigen Koalitionsverhandlungen zu rechnen. Es müssen in zeitaufwendigen Abstimmungen (faule) Kompromisse in Sach- und Personalfragen gefunden werden, die weder mit dem Wahlprogramm der einen noch der anderen Partei übereinstimmen werden. All das ist Gift für die deutsche Wirtschaft, die dringend einer handlungsfähigen und reformfreudigen Führung bedarf.*

*Trotz aller Ernüchterung darf nicht übersehen werden, dass sich im Wahlergebnis die Stimmung und die Mehrheitsverhältnisse des Volkes widerspiegeln. Auch wenn der Eindruck entsteht, als wünschten sich einzelne Politiker ein anderes (Wahl-)Volk, müssen die Entscheidung des Souveräns dennoch akzeptiert und Individualinteressen dem Gesamtinteresse untergeordnet werden. Die nächsten Wochen werden zeigen, ob dies gelingt oder ob als fauler Kompromiss Neuwahlen angestrebt werden.*

*Schwendinger*

Peter Schwendinger  
Vereidigter Buchprüfer, Steuerberater  
Partner und Geschäftsführer der ATG

## Fortsetzung von Seite 1

allein im Bereich Dokumentation und Datensicherheit, könnten die Buchführungssysteme im Rahmen einer Betriebsprüfung als nicht ordnungsgemäß angesehen werden. Die IT-Systemprüfung wird anhand von Interviews mit den Mitarbeitern und durch das Auswerten von Dokumenten durchgeführt. Zusätzlich werden für einzelne Themen auch Prüfungshandlungen vorgenommen. Zum Beispiel werden beim Berechtigungskonzept stichprobenartig Benutzer ausgewählt und auf kritische Rechte hin überprüft.

Im Rahmen durchgeführter IT-Systemprüfungen wurden exemplarisch folgende Sachverhalte festgestellt:

- Der externe Dienstleister verfügt über umfassende Berechtigungen für die Finanzbuchhaltung. Zugriffe und Änderungen werden nicht zeitnah an das Unternehmen kommuniziert.
- Die Mitarbeiter der IT-Abteilung verfügen über Zugriffsrechte auf Daten der Personalabrechnung. Eine Änderung von Bezügen und Urlaubstagen ist theoretisch jederzeit möglich.
- Die selbst entwickelte Software für die Materialwirtschaft ist nicht dokumentiert. Der Entwickler befindet sich im Ruhestand und ist nicht mehr verfügbar. Die IT-Mitarbeiter können nur Teilbereiche des Programms bearbeiten.
- Mehrere Mitarbeiter teilen sich einen Benutzer im System, das Passwort ist innerhalb der Firma bekannt. Änderungen an Stammdaten können nicht mehr nachvollzogen werden.
- Ein Notfallkonzept für die IT-Systeme ist nicht verfügbar, obwohl ein Ausfall der Systeme länger als 24 Stunden negative Auswirkungen hat.
- Die Datensicherung wird in einem nicht abgeschlossenen Tresor und Raum aufbewahrt. Der Aufbewahrungsort ist jedem Mitarbeiter bekannt.

Aufgrund von IT-Systemprüfungen konnte eine „Top 3“ von Mängeln identifiziert werden. An erster Stelle steht das Fehlen eines schriftlichen Berechtigungskonzeptes sowie einer Verfahrensanweisung zum Anlegen von Benutzern. Dies hat zur Folge, dass vergebene Berechtigungen nicht nachvollzogen werden können und eine Prüfung in angemessener Zeit nicht möglich ist. Die zweite Position nimmt die Vergabe von umfassenden Berechtigungen für IT-Mitarbeiter oder für Mitarbeiter der Fachabteilungen ein. Aufgrund der umfassenden Rechte können Veränderungen oder Löschungen von Daten ohne Protokollierung durchgeführt werden. An dritter Stelle steht das Fehlen von Dokumentation für die selbst erstellten Programme und Anpassungen. Dadurch wird eine starke Abhängigkeit zu dem Entwickler erzeugt, da die Funktionsweise nur in dessen Kopf gespeichert ist.

Als Ergebnis erhält das Unternehmen einen Prüfungsbericht, der die Feststellungen und die daraus resultierenden Gefahren darlegt. Zusätzlich werden Empfehlungen gegeben, um entdeckte Mängel zu beheben. Im Folgejahr findet eine Betrachtung der behobenen Mängel sowie der Veränderungen innerhalb der fünf Bereiche statt. Zusätzlich können – sofern durch den Wirtschaftsprüfer oder das Unternehmen gewünscht – Kontrollen innerhalb der Geschäftsprozesse geprüft werden.

# Aktuelle Entscheidungen zu Pensionszusagen

**P**ensionszusagen dienen auch im Mittelstand der Bindung von Mitarbeitern an das Unternehmen unter gleichzeitiger Ausnutzung steuerlicher Vorteile für das Unternehmen. Die Vorteile durch die Bildung von Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz setzen voraus, dass die steuerlichen Spielregeln beachtet werden. Der BFH und das BMF haben weitere Anforderungen hinsichtlich der Abfindungsklauseln und der Notwendigkeit schriftlicher Erklärungen bei Pensionszusagen formuliert.

### Schädliche Abfindungsklauseln

Pensionszusagen sehen häufig Regelungen zur Abfindung von Versorgungsanwartschaften bzw. von laufenden Rentenzahlungen vor. Nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes ist in der Steuerbilanz die Bildung von Pensionsrückstellungen unzulässig, wenn die Pensionszusage über die nach den allgemeinen Rechtsgrundsätzen zulässigen Vorbehalte hinaus solche Vorbehalte enthält, nach denen Anwartschaften des Arbeitnehmers auf Leistungen gemindert oder entzogen werden können.

Der BFH hat in seinem erst Anfang 2005 veröffentlichten Urteil vom 10.11.1998 (IR 49/97) entschieden, dass eine Abfindungsregelung als steuerschädlicher Vorbehalt zu klassifizieren ist, wenn sie es dem Arbeitgeber gestattet, Pensionsverpflichtungen jederzeit in Höhe des steuerlichen Teilwertes abfinden zu können. Für eine solche Pen-

sionszusage dürfen daher keine Rückstellungen in der Steuerbilanz gebildet werden. Eine Abfindungsklausel, die dem Arbeitnehmer einen nach dem Barwert der künftigen Pensionsleistung zum Zeitpunkt der Abfindung berechneten Gegenwert einräumt, ist jedoch steuerlich zulässig und wird anerkannt. Die steuerliche Anerkennung des Barwerts als Abfindungsgröße ist darin begründet, dass er dem wahren Wert des Anspruchs näher kommt als der Teilwert.

Das BMF weist mit Schreiben vom 6.4.2005 (IV B 2 – S 2176 – 10/04) ausdrücklich darauf hin, dass bei Pensionszusagen enthaltene Abfindungsklauseln schriftlich abzufassen sind. Dabei ist das Berechnungsverfahren zur Ermittlung der Abfindungshöhe eindeutig und präzise zu fixieren. Geschieht dies nicht, scheidet die Bildung einer Pensionsrückstellung insgesamt aus. Schädliche Abfindungsklauseln können noch bis zum 31.12.2005 angepasst werden.

In einem weiteren Schreiben vom 1.9.2005 (IV B 2 –S 2176 -48/05) hat das Ministerium bei einer fristgerechten schriftlichen Anpassung der Abfindungsklauseln für aktiv Beschäftigte die Schriftform gegenüber ausgeschiedenen Pensionsberechtigten als entbehrlich erklärt. Der Versorgungsverpflichtete muss jedoch betriebsöffentlich erklären, dass die Anpassungen entsprechend für Abfindungsklauseln gegenüber ausgeschiedenen Pensionsberechtigten gelten. Wir empfehlen zu prüfen, ob Ihre betriebli-

che Pensionsregelung eine Abfindungsklausel enthält. Ist das der Fall, muss geprüft werden, ob die Abfindungen in Höhe des Barwerts der künftigen Pensionsleistungen (voller, unquotierter Anspruch) vereinbart sind. Bei neuen Pensionsvereinbarungen mit vereinbarter Abfindungsmöglichkeit ist von vornherein eine Abfindung zum Barwert vorzusehen, um eine steuerlich wirksame Rückstellung für Pensionsverpflichtungen bilden zu können. Diese Grundsätze gelten auch für Vereinbarungen mit Gesellschafter-Geschäftsführern einer GmbH.

### Schriftliche Erteilung der Pensionszusage

Der BFH hat in einem Urteil vom 27.4.2005 (I R 75/04) klargestellt, dass Pensionszusagen nur vom Pensionsverpflichteten unterschrieben werden müssen. Eine schriftliche Pensionszusage im Sinne von § 6 a Abs. 1 Nr. 3 EStG liegt bereits dann vor, wenn der die Pension Zusagende eine schriftliche Erklärung mit dem in § 6 a Abs. 1 Nr. 3 EStG geforderten Inhalt abgibt und der Adressat das darin liegende Angebot nach den Regeln des Zivilrechts annimmt. Dazu genügt eine mündliche Erklärung des Pensionsberechtigten. Diese Auslegung folgt aus dem Wortlaut der Norm, die lediglich von schriftlicher Erteilung der Pensionszusage spricht und nicht von einer schriftlichen Pensionsvereinbarung. Bei Pensionszusagen an geschäftsführende Gesellschafter einer GmbH und an Angehörige ist nach wie vor eine schriftliche Annahmeerklärung des Berechtigten erforderlich.

# Neue Rechtsprechung des BGH zur Zahlungsunfähigkeit

**M**it seinem Urteil vom 24.5.2005 hat der BGH einige Unklarheiten bei der Feststellung der Zahlungsunfähigkeit einer GmbH beseitigt. Unter Hinweis auf § 17 Abs. 2 S. 1 InsO hat er bestätigt, dass der Insolvenzeröffnungsgrund der Zahlungsunfähigkeit nur dann gegeben ist, wenn der Schuldner nicht in der Lage ist, die fälligen Zahlungsverpflichtungen zu erfüllen.

Davon abzugrenzen ist die reine Zahlungsstockung, d.h. eine Zahlungsunfähigkeit, die sich voraussichtlich innerhalb kurzer Zeit beheben lässt. Als kurzen Zeitraum sieht der

BGH insoweit eine Zeitspanne von bis zu drei Wochen an.

Kann der Schuldner seine fälligen Verbindlichkeiten über einen Zeitraum von mehr als drei Wochen nicht tilgen, liegt Zahlungsunfähigkeit vor, sofern es sich nicht nur um eine geringfügige Liquiditätslücke handelt. Die Liquiditätslücke ist nicht nur geringfügig, wenn 10% oder mehr der fälligen Verbindlichkeiten nicht mehr bedient werden können. Grundsätzlich liegt daher Zahlungsunfähigkeit vor, wenn der Schuldner länger als drei Wochen 10% oder mehr seiner fälligen Verbindlichkeiten nicht tilgen kann.

Der BGH lässt jedoch eine Ausnahme von Insolvenzantragspflicht zu, wenn anhand konkreter Umstände bewiesen werden kann, dass mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit die Verbindlichkeiten innerhalb überschaubarer Zeit bedient werden können.

Dem Geschäftsführer einer GmbH sowie einer OHG und einer GmbH & Co. KG, bei der keine natürliche Person persönlich haftet, muss geraten werden, in Krisenzeiten möglichst exakte kurz- und mittelfristige Zahlungspläne zu erstellen und alle Umstände sorgfältig zu dokumentieren.

## Unternehmen

### Aktienrecht: Anwendung der §§ 32 a, 32 b GmbHG

In seinem Urteil vom 9.5.2005 (II ZR 66/03) hatte der BGH zur Frage Stellung zu nehmen, inwiefern die §§ 32 a, 32 b GmbHG und damit die Grundsätze eigenkapitalersetzender Gesellschafterdarlehen auch auf Aktiengesellschaften analoge Anwendung finden. Die §§ 32 a, 32 b GmbHG sorgen dafür, dass ein Gesellschafter sich seiner Finanzierungsverantwortung gegenüber der Gesellschaft nicht dadurch entziehen kann, dass er der Gesellschaft in der Krise Fremdkapital anstatt Eigenkapital zuführt, um im Insolvenzfall mit seiner Forderung auf der gleichen Stufe zu stehen, wie fremde Gesellschaftsgläubiger.

Der BGH bejaht die analoge Anwendung, wenn der Darlehensgeber nicht an einer GmbH sondern an einer Aktiengesellschaft unternehmerisch beteiligt ist. Eine solche Beteiligung setzt i.d.R. einen Aktienbesitz von mehr als 25 % voraus. Dies soll auch dann gelten, wenn die Satzung der Gesellschaft eine Dreiviertelmehrheit nur in gesetzlich zwingend bestimmten Fällen vorschreibt. Ausnahmsweise lässt der BGH jedoch eine geringere Beteiligung für die Finanzierungsfolgeverantwortung des Aktionärs ausreichen, wenn der Aktienbesitz dem Aktionär in Verbindung mit weiteren Umständen Einfluss auf die Unternehmensleitung sichert und er ein entsprechendes unternehmerisches Interesse zeigt. Dafür reicht allerdings weder die zusätzliche Mitgliedschaft im Aufsichtsrat noch eine Vorstandsfunktion aus.

Offen gelassen hat der BGH, ob er Einfluss auf die Unternehmensleitung auch dann annimmt, wenn der Aktionär zwar keine Beteiligung von mehr als 25 % innehat, die Finanzierung oder das Stehenlassen einer Hilfe in der Krise jedoch koordiniert mit mehreren Aktionären erfolgt, die insgesamt mehr als 25 % des Grundkapitals der Gesellschaft halten. Ausgeschlossen hat der BGH ein koordiniertes Vorgehen mehrerer Aktionäre, wenn sie Bürgschaften für Bankverbindlichkeiten der Gemeinschuldnerin übernommen haben. Allein aus der Übernahme der Sicherheit könne nicht geschlossen werden, dass diese auf eine Krisenfinanzierung angelegt sei. Abgelehnt hat der BGH ein koordiniertes Stehenlassen von Sicherheiten in der Krise für den Fall, dass die Aktionäre ihre Finanzierungsmittel kurz vor Stellung des Insolvenzantrags kündigen. Dann liege nämlich weder eine Gewährung noch ein Stehenlassen einer Sicherheit in der Krise vor. Eine koordinierte Gewährung der Sicherheit außerhalb der Krise rechtfertige eine analoge Anwendung der §§ 32 a, 32 b GmbHG nicht.

## Steuern

### VIP-Logen in Sportstätten

**D**as BMF hat versucht, eine einheitliche Linie in der ertragsteuerlichen Behandlung der Aufwendungen bei der Anmietung von VIP-Logen in Sportstätten zu erzwingen. Anlass für den Erlass vom 22.8.2005 war die rasant zunehmende Zahl von Sportarenen mit großen Logenbereichen, die an „Sponsoren“ für eine bestimmte Zeit vermietet werden.

Die Grundregeln für die Anerkennung von Betriebsausgaben werden durch den Erlass nicht neu interpretiert. Neu ist jedoch, dass die Finanzverwaltung das Gesamtentgelt für die Anmietung einer VIP-Loge in Sportstätten unter Verzicht auf Einzelnachweise pauschal in einzelne Aufwandskategorien mit unterschiedlichen steuerlichen Folgen aufteilen möchte:

- 40% des Gesamtentgelts für eine VIP-Loge werden als Anteil für Werbung und damit als Betriebsausgaben anerkannt.
- 30% des Gesamtentgelts sollen als Anteil für die Bewirtung eingestuft werden. Dieser Anteil ist – wie andere Bewirtungskosten auch – mit 30%, durchgerechnet auf den Gesamtbetrag also mit 9%, als nicht abziehbare Betriebsausgabe beim Logenmieter zu berücksichtigen.
- Die restlichen 30% möchte die Finanzverwaltung als Anteil für Geschenke ansehen, je zur Hälfte als Geschenke an Geschäftsfreunde und eigene Arbeitnehmer.

Die Geschenkaufwendungen an Geschäftsfreunde sollen dabei nicht als steuerlich ab-

zugsfähige Betriebsausgaben anerkannt werden, wobei unterstellt wird, dass pro Geschäftsfreund die steuerliche Freigrenze von 35 € pro Jahr überschritten wird. Logenmieter können sich den Nachweis über die Empfänger ersparen, wenn sie 60% des auf die Geschäftsfreunde entfallenden Geschenkanteils steuerlich ihrem Einkommen hinzurechnen. Hierdurch entfällt dann eine Erfassung des zugewendeten Vorteils beim Geschäftsfreund.

Die Geschenke an eigene Arbeitnehmer sind beim Logenmieter als Betriebsausgaben abzugsfähig. Allerdings ist bei den Arbeitnehmern der entsprechende Betrag als geldwerter Vorteil zu erfassen. Die Lohnsteuer für die Arbeitnehmer kann mit einem pauschalen Steuersatz von 30% auf den geldwerten Vorteil abgegolten werden.

Werden die VIP-Loge oder andere Räume der Sportstätte außerhalb der Veranstaltungstage mindestens einmal wöchentlich für betriebliche Veranstaltungen (z.B. Konferenzen) genutzt und schließt das Gesamtentgelt diese Nutzung ein, so können vorab 15% der Miete uneingeschränkt als Betriebsausgabe abgezogen werden. Die vorgenannten Anteile für Werbung, Bewirtung und Geschenke verstehen sich in diesem Fall als Anteile auf das um die 15% geminderte Gesamtentgelt.

Die private Nutzung der VIP-Logen durch Logenmieter führt unverändert überhaupt nicht zu abzugsfähigen Betriebsausgaben.

## Alle Steuerzahler

### Verfassungsmäßigkeit der Grundsteuer

**D**er Grundsteuer unterliegt – bis auf das Eigentum bestimmter Rechtsträger – jeglicher Grundbesitz, sei er für den Beruf, die Vermietung oder den Eigenbedarf genutzt. Das Finanzamt stellt für die Grundstücke Einheitswerte fest, die Gemeinde wendet darauf ihren Hebesatz an. Unter Az. BvR 1644/05 ist nun eine Verfassungsbeschwerde anhängig, nachdem ein Widerspruchsverfahren bei der Gemeinde und eine Klage erfolglos geblieben sind.

Der Eigentümer eines selbst genutzten Eigenheimes begründet seine Klage vor dem Verfassungsgericht damit, dass gerade das Familienwohnheim als persönliches Gebrauchsvermögen zum verfassungsrechtlich geschützten Freiheitsraum gehöre, der nicht

steuerlich belastet werden dürfe. Schließlich gehöre das Wohnen zum Existenzminimum. Außerdem stelle die Grundsteuer eine Sondervermögensteuer für den Grundbesitzer dar, die ohne Rücksicht auf die persönlichen und familiären Verhältnisse erhoben würde.

Inzwischen gibt es unter Az. 10 B 45/05 vor dem Verfassungsgericht auch ein Verfahren wegen Grundsteuer für ein Gewerbeobjekt.

Es ist zu empfehlen, gegen noch nicht rechtskräftige Grundsteuer-Bescheide bei der Gemeinde Widerspruch mit dem Antrag einzulegen, das Verfahren ruhen zu lassen, bis über das oben genannte Verfahren entschieden ist.

# Aufhebungsverträge bei Betriebsübergang

**D**as BAG hat mit Urteil vom 18.8.2005 (8 AZR 523/04) eine lange bestehende Rechtsunsicherheit bei der Übertragung von Betrieben in wirtschaftlichen Schwierigkeiten beseitigt.

Im Rahmen der Sanierung insolvenzgefährdeter Unternehmen bestand bisher das Problem, dass der Erwerber eines solchen Unternehmens regelmäßig den Tatbestand des Betriebsübergangs nach § 613 a Abs. 1 S. 1 BGB ausgelöst hat. Dies hatte zur Folge, dass der Erwerber in die Rechte und Pflichten der bestehenden Arbeitsverhältnisse eintritt und die Arbeitnehmer übernehmen und zu unveränderten arbeitsvertraglichen Bestimmungen weiterbeschäftigen musste. Eine Kündigung wegen des Betriebsübergangs war unwirksam. Da ein insolvenzgefährdetes Unternehmen i.d.R. auch mit Arbeitnehmern überbesetzt ist, scheiterte eine Sanierung oftmals nur aus diesem Grund. Das BAG hat entschieden, dass die Arbeitsvertragsparteien das Arbeitsverhältnis im Zusammenhang mit einem Betriebsübergang

doch wirksam durch einen Aufhebungsvertrag auflösen können, wenn die Vereinbarung auf das endgültige Ausscheiden des Arbeitnehmers aus dem Betrieb gerichtet ist.

In den von der Rechtsprechung begünstigten Fällen sind in der Regel vier Parteien involviert:

- die insolvenzgefährdete Gesellschaft,
- die dort beschäftigten Mitarbeiter,
- eine Beschäftigungs- und Qualifizierungsgesellschaft (BQG) und
- ein Betriebsübernehmer.

Zwischen insolvenzgefährdeter Gesellschaft, betroffenen Mitarbeitern und der BQG wird zur Vermeidung einer drohenden Insolvenz ein dreiseitiger Vertrag abgeschlossen. Er beendet das Arbeitsverhältnis der betroffenen Mitarbeiter mit der insolvenzgefährdeten Gesellschaft und begründet mit der BQG ein neues befristetes Arbeitsverhältnis. Der Betriebsübernehmer, der beispielsweise Wirtschaftsgüter der insolvenzgefährdeten Gesellschaft übernimmt, schließt mit der BQG einen Betriebsfortführungs-

ungsvertrag. Der Vertrag regelt die Fortführung des Geschäftsbetriebs der insolvenzgefährdeten Gesellschaft nebst der Überlassung der Arbeitnehmer der BQG an den Betriebsübernehmer. Die befristeten Arbeitsverträge der Mitarbeiter mit der BQG werden (teilweise) nicht verlängert, so dass die Arbeitsverhältnisse der nicht vom Betriebsübernehmer weiter beschäftigten Arbeitnehmer bei der BQG auslaufen. Das BAG hat in dem Urteil (liegt nur als Pressemitteilung vor) die Aufhebungsverträge als wirksam und die befristeten Arbeitsverhältnisse der betroffenen Mitarbeiter mit der BQG mit Fristablauf für beendet angesehen.

Für die Praxis dürfte diese Rechtsprechung Folgen haben. Der Betriebsübernehmer hat nun bei der Auswahl von Arbeitnehmern flexiblere Gestaltungsmöglichkeiten, um z.B. qualifizierte Mitarbeiter für die Fortführung der bisherigen Betriebstätigkeit zu gewinnen. Durch Zwischenschaltung einer BQG ist die Möglichkeit gegeben, überlebensfähige Betriebsteile auch über den Insolvenzfall hinaus zu erhalten.

## „Eine Wahl zwischen Pest und Cholera“



**Josef Strobel**  
Steuerberater, Partner der ATG

Mit obiger Bemerkung kommentierte die CDU-Fraktion ihre Enthaltung beim Beschluss zur neuen Fälligkeit der Sozialversicherungsbeiträge ab 1.1.2006. Sie begründete, das Gesetz sei mit heißer Nadel gestrickt. Es weise enorme handwerkliche Mängel auf, führe zu Liquiditätsbelastungen der Unternehmen und werde von Doppelberechnungen mit noch mehr bürokratischem Aufwand begleitet.

Dass diese Notlösung in letzter Minute beschlossen wurde, erklärt sich vor dem Hintergrund von Meldungen im September, nach denen die Rentenreserve mit 402 Mio. € einen neuen Tiefstand erreicht hat. Im Januar 2005 betrug sie noch 4,4 Milliarden €. Derzeit gelten noch zwei Fällig-

keitstermine, an denen Sozialversicherungsbeiträge abzuführen sind. Für bis zum 15. eines Monats ausgezahlte Löhne und Gehälter sind die Beiträge zum 25. desselben Monats abzuführen. Bei späterer Auszahlung sind die Beiträge erst zum 15. des Folgemonats fällig. Diese Regelung gilt auch für den Dezember 2005 – sofern die Beiträge nicht bereits am letzten Banktag vor dem 25.12. fällig sind, müssen sie spätestens bis zum 16.1.2006 abgeführt sein.

Die Neuregelung richtet sich nicht mehr nach den tatsächlich gezahlten Entgelten, sondern nach der voraussichtlichen Beitragsschuld. Diese muss spätestens am drittletzten Bankarbeitstag des Monats bei den Einzugsstellen sein, in dem die Beschäftigung ausgeübt worden ist oder als ausgeübt gilt. Ein verbleibender Restbetrag wird zum drittletzten Bankarbeitstag des Folgemonats fällig. Damit soll gesichert werden, dass Beiträge auch dann fällig werden, wenn das Arbeitsentgelt noch nicht gezahlt wurde.

Die voraussichtliche Höhe der Beitragsschuld ist ein unbestimmter Rechtsbegriff, dennoch werden die Abschlagszahlungen nicht willkürlich bestimmt werden können. Bei gleich bleibenden Arbeitsentgelten ist die Höhe der Beitragsschuld bestimmbar. Eine Abschlagszahlung ist aber auch dann zu leisten, wenn variable Entgeltbestandteile vorhan-

den sind. Man wird dabei in der Regel für die voraussichtliche Beitragsschuld von den Beiträgen früherer Zeiträume ausgehen, es sei denn, die Veränderungen des laufenden Monats sind klar, wie z.B. bei Urlaubs- und Weihnachtsgeld.

Die Fälligkeit am drittletzten Bankarbeitstag stellt den Rentenversicherungsträgern Liquidität zur Verfügung. Bei den Arbeitgebern führt sie zu einem Abfluss an Liquidität, denn 2006 sind zunächst 13 Beiträge fällig: Am 15.1.2006 für Dezember 2005 und dann bereits ab 27.1.2006 monatlich entsprechend der Neuregelung. Allerdings kann für Januar eine Übergangsregelung beansprucht werden, nach der jeweils nur ein Sechstel der Beitragsschuld in der Zeit von Februar bis Juli 2006 zu zahlen ist. Diese Streckung erfolgt einfach durch Nichtzahlung des Januarbeitrags – ohne besonderen Antrag – und gilt einheitlich für die Beiträge zur Kranken-, Pflege-, Renten- und Arbeitslosenversicherung. Die Neuregelung gilt auch für die Beiträge der rentenversicherungspflichtigen Selbständigen.

Zweifelsfrei stellen die neuen Regelungen lediglich ein Kurieren an den Symptomen dar, anstatt das Problem über grundlegende Reformen zu lösen. Die Mehrkosten für die Wirtschaft betragen rund 400 Mio. € und der Liquiditätsverlust wird auf 10 – 20 Mrd. € geschätzt.

# Fonds in der Erbschaft- und Schenkungsteuer

**F**ür gewerbliche Vermögen gelten nach §§ 13 a und 19 a ErbStG im Erb- und Schenkungsfall besondere Steuervergünstigungen. Bisher wurde nicht unterschieden, ob das Vermögen dem Erblasser oder Schenker direkt gehörte oder nur mittelbar über einen Treuhänder verwaltet wurde.

Am 14.6.2005 veröffentlichte das Finanzministerium Bayern in Abstimmung mit den obersten Finanzbehörden von Bund und Ländern einen Erlass zum erbschaft- und schenkungsteuerlichen Wertansatz von treuhänderisch gehaltenen Kommanditbeteiligungen, der zu erheblichen Steuernachteilen führen wird (Finanzministerium Bayern, Erlass vom 14.6.2005, 34 – S 3811 – 035 – 25199/05). Die Finanzverwaltung beurteilt hierin den Gegenstand der Zuwendung allein unter zivilrechtlichen Gesichtspunkten. Danach ist bei Vererbung oder Schenkung von gewerblichen Beteiligungen, die über einen Treuhänder gehalten werden, der Herausgabeanspruch des Treugebers gegen den Treuhänder Zuwendungsgegenstand.

Es kommt also nicht mehr – wie bisher – darauf an, wem nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise das Treugut nach § 39 Abs. 2 AO zuzurechnen ist.

Der Herausgabeanspruch des Treugebers ist als Sachleistungsanspruch aus einem Vertrag mit dem gemeinen Wert zu beziffern. Eine Bewertung mit dem günstigeren Steuerwert des Treugutes kommt nicht (mehr) in Betracht, weil dieser Anspruch selbst nicht die Beteiligung an der Personengesellschaft darstellt. Deshalb kann sein Erwerb nicht als begünstigtes Vermögen behandelt werden.

Die Mehrzahl der Beteiligungen an geschlossenen Fonds erfolgt über einen Treuhänder. Zu den Betroffenen zählen insbesondere Anleger von Schiffs-, Film- und Windkraftfonds. Anleger von Immobilienfonds haben nur in Ausnahmefällen Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Nicht betroffen sind so genannte Venture-Capital- und Private-Equity-Fonds, deren Anleger häufig Einkünfte aus vermögensverwaltender Tätigkeit erzielen.

**Beispiel für die steuerliche Mehrbelastung:** Bisher wurde von vererbten/verschenkten Fondsanteilen in Höhe von 500 T€ ein Freibetrag von 225 T€ abgezogen. Auf die restlichen 275 T€ wurde ein Abschlag von 35% vorgenommen: Der verbleibende Betrag von 178.750 € war mit 15% zu versteuern, so dass eine Steuer von 26.812 € entstand. Mit dem neuen Erlass entfallen die Vergünstigungen und die Steuer beträgt bei einem Steuersatz von 15% 75.000 €.

Das Finanzministerium Baden-Württemberg hat bereits einen gleich lautenden Erlass veröffentlicht (Erlass vom 27.6.2005, 3 – S 3806/51). Die übrigen Länder werden voraussichtlich genauso verfahren. Für Fonds, deren Treuhandverträge vor dem 1.6.2005 geschlossen wurden, gelten die Änderungen aber erst für nach dem 30.6.2006 eintretende Erbschaft- und Schenkungsfälle. Falls der Fonds seine Treuhand-Konstruktion nicht ändert, sollte überlegt werden, ob geplante Übertragungen, etwa an die Kinder, vorgezogen werden sollten.

## Steuern

# Die steuerliche Behandlung von Mezzanine-Kapital

**Was in den USA gängige Praxis ist, wird auch in Deutschland populär – Beteiligungen an mittelständischen Unternehmen. Ziel ist es, die Vorteile von Eigen- und Fremdkapital zu bündeln, das heißt, bilanziell Eigenkapital auszuweisen, steuerlich aber Fremdkapital darzustellen, um die Abzugsfähigkeit der Kapitalkosten als Betriebsausgaben zu sichern.**

Es gibt hauptsächlich zwei mezzanine Beteiligungsformen: Genussrechte als schuldrechtliche Beteiligungsform und die atypisch stille Teilhaberschaft als gesellschaftsrechtliche Beteiligung. Genussrechte können sowohl bei der Kapital- als auch bei der Personenhandelsgesellschaft die Kriterien für den Eigenkapitalausweis und einem damit verbundenen besseren Rating erfüllen.

Für eine Kapitalgesellschaft gilt: Enthalten die Genussrechtsbedingungen eine Beteiligung am Gewinn und am Liquidationserlös der Gesellschaft, mindern Ausschüttungen nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG das Einkommen nicht. Für die Gewinnanteile muss Körperschaftsteuer zuzüglich Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer entrichtet werden. Ist eine der Bedingungen – Beteiligung am Gewinn

bzw. am Liquidationserlös – nicht erfüllt, gelten Zahlungen auf das Genussrechtskapital als abzugsfähige Betriebsausgaben. Nach dem Gewerbesteuerrecht werden „Ausschüttungen“ zur Hälfte als Dauerschuldzinsen hinzugerechnet. Beachte: Der Genussrechtskapitalinhaber ist gleichzeitig Gesellschafter. Dann müssen die „Ausschüttungen“ einer Fremdvergleichsprüfung standhalten. Andernfalls werden sie nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG wie offene Gewinnausschüttungen besteuert.

Hat eine Personenhandelsgesellschaft eine Genussrechtsbeteiligung, liegt in der Regel keine steuerliche Mitunternehmerschaft vor. Trotz möglicher (Mit-)Verwaltungsrechte und Gewinn- oder Verlustbeteiligung fehlen der gemeinsame Zweck und das Gesellschaftsverhältnis. Da § 8 Abs. 3 S. 2 KStG nicht analog anwendbar ist und Genussrechte Gläubigerrechte und keine Mitgliedschaftsrechte darstellen, sind Genussrechtsvergütungen als Betriebsausgaben abzugsfähig. Gewerbesteuerlich erfolgt eine hälftige Hinzurechnung der „Ausschüttungen“ als Dauerschuldzinsen. Ist der Genussrechtskapitalgeber gleichzeitig Gesellschafter, sind Vergütungen auf das Genussrechtskapital auf Ge-

sellschaftsebene ebenfalls Betriebsausgaben. Auf Gesellschafterebene sind diese Vergütungen Sonderbetriebseinnahmen und stellen Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar, die auch in die gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage voll einbezogen werden.

Bei einer atypisch stillen Beteiligung handelt es sich um eine Mitunternehmerschaft. Dem stillen Gesellschafter müssen kommanditistenähnliche Rechte zustehen, damit er „Mitunternehmerinitiative“ entwickeln kann. Damit „Mitunternehmerisiko“ vorliegt, muss eine Teilnahme am wirtschaftlichen Erfolg und Risiko vorliegen. Der Mezzanine-Kapitalgeber ist auch an Verlusten zu beteiligen, wobei die Verlustbeteiligung auf die Höhe der Beteiligung beschränkt werden kann.

Bei einer Kapitalgesellschaft & Still wird nur der auf die Kapitalgesellschaft entfallende Anteil am Gewinn der „gesamten“ Gesellschaft mit Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag belastet, der verbleibende Anteil am Gewinn wird beim stillen Gesellschafter entsprechend dessen Steuerpflicht besteuert. Bei der Personengesellschaft & Still gilt das Gleiche.

## Unternehmen

# Going-Concern Prognosen im Insolvenz- und Bilanzrecht

Going-Concern Prognosen spielen sowohl im Rahmen der Jahresabschlussprüfung als auch bei Unternehmen in der Krise eine Rolle. Je nach Blickwinkel liegen der Beurteilung unterschiedliche Ansätze zugrunde.

Gegenstand jeder Prognoserechnung ist die Beschreibung des Unternehmens und seiner Ressourcen anhand nachprüfbarer Fakten. Im Ergebnis wird eine eindeutige, mit überwiegender Wahrscheinlichkeit erwartete Prognose gefordert, die die voraussichtliche Entwicklung der Gesamtwirtschaft aber auch der Branche durch stichhaltige Begründungen darlegt.

### Fortbestehensprognose im Insolvenzrecht

Die insolvenzrechtlich begründete Fortbestehensprognose stellt eine reine Zahlungsfähigkeitsprognose dar. Sie wird durch die Insolvenzeröffnungsgründe Zahlungsunfähigkeit (§ 17 Abs. 2 InsO) und drohende Zahlungsunfähigkeit (§ 18 Abs. 2 InsO) geprägt. Diese Gründe wirken sich auch auf den Überschuldungstatbestand aus. Wird eine Zahlungsunfähigkeit festgestellt, entfällt die insolvenzrechtliche Fortbestehensprognose. Die Prüfung erfolgt dann als reine Zahlungsfähigkeitsprognose. Im Rahmen der Überschuldungsprüfung (§ 19 Abs. 2 InsO) dient die Fortbestehensprognose lediglich der Bestimmung der Bewertungsgrundlage. Ausgehend vom Prognoseergebnis wird das Vermögen entweder zu Fortführungs- oder zu Liquidationswerten angesetzt.

Die Prognose ist für einen Zeitraum von mindestens 12 Monaten zu erstellen. Das IDW geht von einem Zeitraum aus, der das laufende und das folgende Geschäftsjahr umfasst. Innerhalb des Prognosezeitraums muss die Zahlungsfähigkeit überwiegend wahrscheinlich sein. Instrument der rechnerischen Prognose ist der Finanzplan. Kernaufgabe ist nicht der bloße rechnerische Nachweis, ob der Finanzplan keine Zahlungsunfähigkeit ausweist, sondern ob die finanziellen Konsequenzen des Konzepts und die damit einhergehenden Maßnahmen vor dem Hintergrund der gesamtwirtschaftlichen Lage glaubhaft gemacht werden können.

### Fortführungsprognose im Bilanzrecht

Beurteilungsgrundlage des Going-Concern in der Rechnungslegung und im Bilanzrecht ist die Fortführungsprognose. Gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB ist bei der Bewertung grundsätzlich von der Fortführung der

Unternehmenstätigkeit auszugehen, es sei denn, rechtliche oder tatsächliche Gegebenheiten stehen dem entgegen.

Der Prognosezeitraum soll mindestens 12 Monate ab dem Abschlussstichtag des Geschäftsjahres, in jedem Fall jedoch einen vollen Produktionszyklus umfassen. Ergeben sich Zweifel an der Fortführung des Unternehmens, ist bereits insolvenzrechtlich die Erstellung einer Fortbestehensprognose angeraten. Die voraussichtliche Liquiditätswicklung lässt sich aus dem Finanzplan erkennen. Aus dem Vermögensplan geht hervor, ob das bilanzielle Eigenkapital im Prognosezeitraum erhalten werden kann. Sollte sich eine drohende Überschuldung abzeichnen, so hat dies zwar keine insolvenzrechtlichen Konsequenzen, darf aber bei der Beurteilung der Going-Concern Annahme in der Rechnungslegung nicht unbeachtet bleiben. Eine solche abzusehende Entwicklung verlängert den Prognosezeitraum der bilanzrechtlichen Fortführungsprognose.

Eine Bilanzierung zu Fortführungswerten ist unter bestimmten rechtlichen oder tatsächlichen Gegebenheiten nicht mehr zulässig: Als **rechtliche** Gegebenheiten gelten die Insolvenz sowie Sachverhalte, die nach Gesetz oder Satzung zur Einstellung der Unternehmenstätigkeit führen. **Tatsächliche** Gegebenheiten sind der Entzug einer betriebsnotwendigen Genehmigung, der Wegfall wichtiger Zulieferer oder Abnehmer, Produktionsausfälle wegen höherer Gewalt etc.

### Zusammenfassung

Die Going-Concern Prognose ist im Insolvenzrecht und im Bilanzrecht von hoher Bedeutung. Wenn auch unterschiedliche Ausprägungen bestehen, so ergeben sich doch wechselseitige Abhängigkeiten zwischen Fortbestehens- und Fortführungsprognose. Dies gilt insbesondere in Bezug auf § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB und die dort genannten rechtlichen Gegebenheiten.

Die Fortführungsprognose ist nicht nur eine Zahlungsfähigkeitsprognose, sondern auch eine Reinvermögensvorschau auf Grundlage der Fortführungswerte. Da bilanzrechtlich für die Abkehr von der Going-Concern Prämisse die Absicht oder der Zwang zur Einstellung der Unternehmenstätigkeit vorhanden sein muss, sind Ergebnisabweichungen zwischen Fortbestehensprognose und Fortführungsprognose systembedingt.

## Steuern

# Abspaltung von Pensionsverbindlichkeiten

Ein häufiges Problem bei der Umstrukturierung oder Veräußerung von Unternehmen sind eingegangene Versorgungsverbindlichkeiten. Das BAG hat jetzt mit Beschluss vom 22.2.2005 eine interessante Gestaltungsmöglichkeit aufgezeigt.

Der Beschluss befasst sich mit dem Versorgungsanspruch eines ausgeschiedenen Arbeitnehmers, für den das BAG den Übergang der Versorgungsverbindlichkeit im Rahmen einer Umwandlung durch Spaltung auf einen neuen Rechtsträger bejaht hat. Das BAG stellt fest, dass der Übergang weder von einer Zustimmung des Versorgungsberechtigten noch des Pensionsversicherungsvereins abhängt. Die von der Spaltung betroffenen Verbindlichkeiten wechseln Kraft Gesetzes den zur Zahlung Verpflichteten.

Ausdrücklich abgelehnt wurde die Möglichkeit, dass der Versorgungsberechtigte dem widerspricht. Daneben stellt das Gericht fest, dass der Übergang der Versorgungsverbindlichkeiten auch nicht durch § 613 a BGB, der den Übergang von Arbeitsverhältnissen regelt, behindert wird. Dieser dient der Sicherung von Arbeitsplätzen, nicht der Sicherung von Ansprüchen von Nichtarbeitnehmern, wie z.B. Betriebsrentnern. Damit können Versorgungsverbindlichkeiten von Mitarbeitern, die vor der Spaltung aus dem Unternehmen ausgeschieden sind, sowohl dem übertragenden als auch dem neu gegründeten Unternehmen zugeordnet werden. Dies eröffnet die Möglichkeit, Versorgungsansprüche ehemaliger Mitarbeiter in eine separate Gesellschaft zu verlagern und die Hauptgesellschaft insoweit zu entlasten. Für noch beschäftigte Mitarbeiter gibt es diese Möglichkeit so nicht, da § 324 UmwG auf § 613 a BGB verweist, der dem Mitarbeiter ein Widerspruchsrecht gegen das Übergehen des Arbeitsverhältnisses und damit auch des Versorgungsanspruchs gibt.

Die übertragende Gesellschaft wird von ihrer Verbindlichkeit gegenüber Ex-Mitarbeitern allerdings erst dann vollständig frei, wenn die im Gesetz vorgesehene Nachhaftungsphase (5 Jahre) abgelaufen ist und der Versorgungsgläubiger nicht innerhalb von 6 Monaten nach Eintragung der Spaltung Sicherheitsleistungen gem. § 22 UmwG verlangt hat.

## Alle Steuerzahler

### Private Veräußerungsgeschäfte

Bei An- und Verkauf von Wertpapieren innerhalb der einjährigen Spekulationsfrist stellt das Veräußerungsergebnis steuerpflichtige Einkünfte gemäß § 23 EStG dar (= Verkaufspreis  $\cdot$  Anschaffungskosten  $\cdot$  Veräußerungskosten). Werden Wertpapiere der gleichen Gattung in einem Girosammeldepot gehalten, ist bei Verkäufen nicht ermittelbar, welches Wertpapier tatsächlich verkauft wurde. Der BFH unterstellt hier zu Gunsten des Steuerpflichtigen, dass außerhalb der Spekulationsfrist erworbene Wertpapiere zuerst verkauft werden. Für innerhalb der Frist erworbene Wertpapiere sind die Anschaffungskosten nur mit Hilfe von Bewertungsvereinfachungsverfahren ermittelbar.

Bisher erfolgte die Ermittlung der Anschaffungskosten entsprechend BFH-Urteil v. 24.11.1993 (X R 49/90) nach der aufwändigen Durchschnittswert-Methode. Seit 2004 wird das Verfahren zur Ermittlung der Anschaffungskosten gesetzlich geregelt und dabei die Fifo-Methode (first-in-first-out) vorgeschrieben (§ 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG).

Maßgeblich sind also die Anschaffungskosten der zuerst erworbenen Wertpapiere.

Die Finanzverwaltung geht offenbar davon aus, dass die am 16.12.2004 in Kraft getretene Neuregelung – abweichend von der tatsächlichen Rechtslage – erst ab 2005 gilt. Mit BMF-Schreiben vom 5.4.2005 gewährt sie für den Veranlagungszeitraum 2004 wohl in allen Fällen ein faktisches Wahlrecht.

Welche der beiden Methoden für den Steuerpflichtigen günstiger ist, hängt von der Kursentwicklung der Wertpapiere ab: Während bei sinkendem Kurs die Fifo-Methode (höhere Anschaffungskosten und niedrigerer Veräußerungsgewinn) vorteilhafter ist, ist bei steigendem Kurs die Durchschnittswert-Methode vorzuziehen. Zwar war die Tendenz der Kurse in 2003 und 2004 steigend und damit wird die Durchschnittswert-Methode günstiger sein. Für optimale Ergebnisse sollte jedoch eine einzelfallbezogene Günstigerprüfung durch den Steuerberater erfolgen.

## Alle Steuerzahler

### Sachlohn an Stelle von Barlohn

Beim Sachbezug kann nach § 8 Abs. 2 EStG die 44-Euro-Freigrenze sowie nach § 8 Abs. 3 EStG der Rabattpflichtbetrag genutzt werden. Zur Frage der Umwandlung von Barlohn in steuerlich begünstigten Sachlohn ist ein Urteil des FG Münster (9.7.2004; 4 K 5742/01 L, EFG 05, 834) sowie eine Verwaltungsanweisung ergangen. Im Urteilsfall hatte ein Einrichtungshaus den Mitarbeitern freigestellt, statt des Urlaubsgeldes Warengutscheine zum Einkauf im eigenen Betrieb zu beziehen. Das FG entschied, dass Angestellte unter Änderung des Arbeitsvertrages auf einen Teil des Barlohns verzichten müssen. Ansonsten hat der Arbeitnehmer weiterhin einen Anspruch auf die Auszahlung des Urlaubsgeldes. Entscheidet er sich lediglich für den Warengutschein, hat er nicht Barlohn umgewandelt, sondern über sein Urlaubsgeld zugunsten des Gutscheins verfügt. Somit ergibt sich nur ein verkürzter Zahlungsweg und kein Sachbezug. Der Rabattpflichtbetrag kann nicht zur Anwendung kommen. Um die Steuerfreiheit zu nutzen, müsste der Arbeitsvertrag in der Weise geändert werden, dass auf Urlaubsgeld in Höhe des Sachbezugs verzichtet wird.

Gegen das Urteil wurde Revision eingelegt. Der BFH wird Stellung beziehen können, ob

die steuergünstige Umwandlung ohne vertragliche Änderung möglich ist. Arbeitgeber sollten jedoch weiterhin schriftliche Vorkehrungen treffen. Sofern Warengutscheine beim Arbeitgeber einzulösen sind, stellen sie nach der Verwaltungsanweisung (OFD Düsseldorf 7.7.2005) grundsätzlich einen Sachbezug dar. Somit können Freigrenze und Rabattpflichtbetrag in Anspruch genommen werden. Der steuerpflichtige Zufluss erfolgt erst mit der Einlösung des Warengutscheins in der Firma. Ist der Warengutschein jedoch bei Dritten einzulösen, in dem ein Geldbetrag beim Kauf angerechnet wird, handelt es sich um ein Zahlungsmittel und keinen Sachbezug. Der Gutschein ist mit dem angegebenen Betrag als Arbeitslohn zu erfassen.

Anders sieht es aus, wenn der Gutschein zum Bezug einer konkret bezeichneten Ware oder Dienstleistung berechtigt. Dann handelt es sich um einen Sachbezug, wenn nicht noch zusätzlich ein anzurechnender Preis oder Höchstbetrag angegeben ist. So ist z.B. die Angabe 40 Liter Diesel mit dem Zusatz höchstens 44 € schädlich. Um Barlohn handelt es sich für die Finanzverwaltung auch, wenn Arbeitnehmer die Firmentankkarte nutzen dürfen und den die Freigrenze übersteigenden Betrag aus eigener Tasche zahlen.

## Alle Steuerzahler

### Solidaritätszuschlag als verfassungswidrige Sondersteuer

In einem laufenden Verfahren beim Finanzgericht Münster (12 K 6263/03 E) trägt ein Kläger vor, dass der Solidaritätszuschlag spätestens ab dem Veranlagungszeitraum 2002 eine verfassungswidrige Sondersteuer darstellt.

Seine Begründung: Es handelt sich hierbei nicht mehr um eine Abgabe, die zur Bewältigung kurzfristiger fiskalischer Notstände notwendig ist. Das Gesetz gilt seit 1995 und enthält keine zeitliche Beschränkung.

Steuerbescheide werden bislang noch nicht vorläufig veranlagt, da die Frage der Vereinbarkeit dieses Gesetzes mit höherem Rangigem Recht noch nicht Gegenstand eines Verfahrens beim Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaft, dem Bundesverfassungsgericht oder einem obersten Bundesgericht ist. Daher raten wir, gegen alle Einkommen- und Körperschaftsteuerbescheide unter Hinweis auf das oben genannte Aktenzeichen Einspruch einzulegen.

Die Empfehlung, Einkommensteuerbescheide durch Einlegung eines Einspruchs offen zu halten, dient ausschließlich der Wahrung der Rechtsposition für den Fall, dass dieses Verfahren einen positiven Ausgang findet. Eine Aussage über die Erfolgsaussichten dieses Einspruchs ist damit nicht verbunden.

### Impressum

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

V.i.S.d.P.:  
Dr. Friedrich Klank  
ATG  
Bahnhofstraße 57  
87435 Kempten (Allgäu)

Konzeption und Realisation:  
KAMPE-PR · Berlin

Ein Projekt  
von Moores Rowland Deutschland

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