

THEMENÜBERSICHT

Gesellschafts- und Zivilrecht

- Kapitalaufbringung bei Darlehensverhältnissen – Die Cash-Pool-II-Entscheidung des BGH 2
- Neue Fristenregelungen für die kommende Hauptversammlungssaison 2010 3
- Betriebsübergang und Mitarbeiterinformationsschreiben 3

Europarecht

- BFH-Schlussurteil in der Rs. „Columbus Container Services“ 5

Steuerrecht

- Befreiung von der Grunderwerbsteuer bei Umwandlungen im Konzern 6
- Zinslose Gesellschafterdarlehen – Pflicht zur Abzinsung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 EStG 7
- Grundsatzentscheidung zum Abzugsverbot bei gemischt (privat und beruflich) veranlassten Aufwendungen 8
- Aktuelle Einzelfragen zu dem Verzicht auf Pensionszusagen 9
- Gewerblicher Grundstückshandel: Eigene Beurteilung der Tätigkeit durch den Steuerpflichtigen nicht maßgeblich 10
- Vorsteuerabzug bei Holdinggesellschaften 11
- Mailingaktionen als einheitliche Leistung, X R 52/06 vom 15.10.09 12
- Hotelrechnungen ab 2010 – umsatzsteuerliche und lohnsteuerliche Konsequenzen 13
- Verlustverrechnung nach Marks & Spencer 14
- Kurz notiert 15

Kapitalaufbringung bei Darlehensverhältnissen – Die Cash-Pool-II-Entscheidung des BGH

- Mit dem Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen hat der Gesetzgeber das Kapitalaufbringungsrecht teilweise neu geregelt. Die Neuregelung kodifiziert zum einen das Recht der verdeckten Sacheinlage, § 19 Abs. 4 GmbHG. Die verdeckte Sacheinlage befreit den Gesellschafter auch nach der neuen Regelung nicht von der Pflicht zur Leistung der übernommenen Bareinlageverpflichtung. **Der Wert der verdeckten Sacheinlage** wird allerdings auf die Einlagepflicht des Gesellschafters **angerechnet**.

Andererseits hat der Gesetzgeber den Fall des sog. „**Hin- und Herzahlens**“ gesetzlich geregelt. Damit sind Fälle gemeint, in denen die Einlage im Rahmen von Darlehensbeziehungen unmittelbar an den Gesellschafter zurückfließen. Der Gesellschafter wird in diesen Fällen von seiner Einlagenpflicht unter den besonderen Voraussetzungen des § 19 Abs. 5 S. 1 GmbHG befreit, d.h., wenn der Gesellschafter einen objektiv vollwertigen Rückgewähranspruch hatte und dieser bereits bei der Anmeldung der Kapitalerhöhung angegeben wurde (§ 19 Abs. 5 S. 2 i.V.m. § 8 GmbHG).

Wichtig sind in der Praxis die **Cash-Pool-Fälle**, bei denen die Konten der Gesellschaft in das zentrale Cash-Management des Gesellschafters einbezogen werden. Hier kommt dem Saldo des Cash-Pool-Kontos erhebliche Bedeutung zu. Der BGH hatte einen Fall zu entscheiden, bei dem die Einlagen der Gesellschafter auf ein Konto der Gesellschaft geleistet wurden, welches in ein Cash-Management-System (Cash Pool) eines Gesellschafters mit einbezogen war (Urteil vom 20.7.2009 II ZR 273/07). Der BGH differenziert hier nach dem Stand des Cash-Pool-Kontos. Im Falle eines negativen Cash-Pool-Saldos ist von einer verdeckten Sacheinlage auszugehen. Die Zahlung im Rahmen der verdeckten Sacheinlage ist für die Feststellung der schuldbefreienden Einlagenleistung dann nach § 19 Abs. 4 GmbHG zu beurteilen. Entscheidend ist in diesen Fällen damit der Wert der Sacheinlage. Sofern die Gesellschaft bereits einen positiven Saldo (Guthaben) auf dem zentralen Cash-Pool-Konto ausweist bzw. die Einlagenzahlung ein zuvor bestehender negativer Saldo positiv wird, führt die Einlagenzahlung auf das in den Cash Pool einbezogene Konto hingegen zu einem Fall des „Hin- und Herzahlens“. Im Rahmen des Hin- und Herzahlens ist die Einlagenleistung nach § 19 Abs. 5 GmbHG zu bewerten. Der BGH hat in diesem Fall allerdings die Anmeldungspflicht der Verrechnung nach § 19 Abs. 5 S. 2 GmbHG als strenge Tatbestandsvoraussetzung gewertet und deshalb bei Altfällen die Anerkennung versagt.

Die Anwendung der BGH-Entscheidung kann zu zufälligen Ergebnissen führen, da die Rechtsfolge vom Saldostand des Cash-Pool-Kontos abhängig ist. Die Leistung auf ein positives Cash-Pool-Konto ist dann regelmäßig nachteilig, da in diesen Fällen für eine wirksame Einlagenleistung die Anmeldung nach § 19 Abs. 5 S. 2 GmbHG notwendig ist, wohingegen im Falle eines negativen Cash-Pool-Kontos (verdeckte Sacheinlage) die wirksame Einlagenleistung lediglich von der Werthaltigkeit der Sacheinlage abhängt.

Das MoMiG hat für Darlehensbeziehungen sicherlich Vereinfachungen bewirkt. Dennoch ist in der Praxis Vorsicht geboten und jeder Einzelfall zu analysieren.

☎ **Dr. Frank Roser/Jakob Wasmund, Tel. 030 59 00 21-356**

■ Im vergangenen Jahr traten verschiedene **Gesetzesänderungen** in Kraft, die direkte Auswirkungen auf die Planung und Durchführung der kommenden Hauptversammlung haben. Nachfolgend werden die neuen **Fristen** dargestellt, die bei der **Einberufung** der Hauptversammlung zu beachten sind. Grundsätzlich sind der Ereignistag und der Tag des Zugangs beim Adressaten für die Berechnung von Fristen nicht mehr mitzurechnen. Außerdem ist eine Weiterrechnung auf den davorliegenden oder darauffolgenden Werktag nicht mehr möglich, wenn das Ende einer Frist auf einen Samstag, Sonntag oder Feiertag fällt (§121 Abs. 7 AktG). Daraus ergibt sich für die Einberufung der Hauptversammlung Folgendes:

- Zwischen der Einberufung und dem Tag der Hauptversammlung müssen 30 Kalendertage (nicht Werktag) liegen. Die Anmeldung muss also spätestens am 31. Tag vor der Hauptversammlung erfolgen (§§ 121 Abs. 2, 123 Abs. 1 AktG).
- Besteht nach der Satzung ein Anmeldeerfordernis des Aktionärs für die Hauptversammlung, so müssen zwischen dem Tag der Hauptversammlung und dem Tag des Zugangs der Anmeldung mindestens sechs Kalendertage liegen (§§ 121 Abs. 7, 123 Abs. 2 Satz 2 und 4 AktG). Die Satzung kann eine kürzere Anmeldefrist vorsehen, die jedoch auch in Kalendertagen zu fassen ist. Die Einberufungsfrist wird wie bisher um die Anmeldefrist verlängert (§ 123 Abs. 5 AktG), d.h. bei einer Anmeldefrist von sechs Tagen hat die Einberufung der Hauptversammlung spätestens am 37. Tag vor der Hauptversammlung zu erfolgen.
- Nachweisstichtag für den Aktienbesitz ist nach wie vor der 21. Tag vor der Hauptversammlung, allerdings nunmehr auch dann, wenn dieser Tag auf einen Samstag, Sonntag oder Feiertag fällt (§§ 123 Abs. 3, 121 Abs. 7 AktG).
- Mitteilungen für die Aktionäre und an die Aufsichtsräte müssen diesen 21 Kalendertage vor der Hauptversammlung zugehen (§§ 125 Abs. 1, 121 Abs. 7 AktG).
- Ergänzungsverlangen von Aktionären müssen nur berücksichtigt werden, wenn sie der börsennotierten Gesellschaft spätestens 30 Tage, der nicht börsennotierten Gesellschaft spätestens 24 Tage vor der Hauptversammlung zugehen (§ 122 AktG).
- Gegenanträge und Wahlvorschläge von Aktionären müssen von der Gesellschaft nur veröffentlicht werden, wenn sie mindestens 14 Tage vor der Versammlung zugehen (§§ 126, 127 AktG).

Bei nicht börsennotierten Gesellschaften kann die Satzung **andere** Fristen vorsehen.

☎ **Kirsten Görlach, Tel. 089 368 49-283**

■ Das Bundesarbeitsgericht (BAG) hat mit Urteil vom 23.7.2009 in der Sache Siemens/BenQ (8 AZR 538/08) seine Anforderungen an das Mitarbeiterinformationsschreiben nach einem Betriebsübergang konkretisiert. Der Entscheidung lag folgender Sachverhalt zu Grunde:

Im Juni 2005 hatte Siemens seine weltweite Mobilfunksparte an die BenQ Corporation (BenQ) mit Sitz in Taiwan übertragen. In Ausführung des Vertrages wurden die verkauften Vermögensgegenstände im Wege der Einzelrechtsübertragung auf verschiedene Unternehmen der BenQ-Gruppe übertragen, in Deutschland auf die BenQ Mobile GmbH & Co. OHG.

Mit Datum vom 29.8.2005 unterrichtete Siemens den Kläger über den Übergang seines Arbeitsverhältnisses auf die BenQ Mobile GmbH & Co. OHG durch ein Mitarbeiterinformationsschreiben. Darin war u.a. die Anschrift des Betriebsübernehmers nicht genannt.

Neue Fristenregelungen für die kommende Hauptversammlungssaison 2010

Betriebsübergang und Mitarbeiterinformationsschreiben

Der Kläger widersprach dem Betriebsübergang am 5.10.2006, nachdem die BenQ Mobile GmbH & Co. OHG Insolvenz angemeldet hatte, und machte die **Fortsetzung seines Arbeitsverhältnisses** mit Siemens geltend.

Das BAG gab der Klage statt, weil das Mitarbeiterinformationsschreiben **fehlerhaft** war und damit die einmonatige Widerspruchsfrist (§ 613a Abs. 6 BGB) nicht in Lauf gesetzt worden ist. Für die Praxis ist zu beachten, dass ein Mitarbeiterinformationsschreiben (nach den Rechtsprechungsgrundsätzen des BAG) mindestens die **folgenden Informationen** enthalten muss:

- Firmenbezeichnung und Anschrift des Betriebsübernehmers,
- Zeitpunkt oder geplanter Zeitpunkt des Betriebsübergangs,
- Grund für den Betriebsübergang
 - rechtsgeschäftliche Grundlage für den Betriebsübergang (z.B. Kauf, Pacht, Umwandlung),
 - eine wenigstens allgemeine und schlagwortartige Angabe der dem Betriebsübergang zu Grunde liegenden unternehmerischen Überlegungen/Konzeption,
- rechtliche, wirtschaftliche und soziale Folgen des Übergangs für die Arbeitnehmer
 - Gegenstand des Betriebsübergangs (welcher Betrieb/Betriebsteil ist erfasst),
 - mit dem Betriebsübergang nach § 613a BGB verknüpfte Rechtsfolgen,
 - Angaben dazu, ob Tarifverträge und/oder Betriebsvereinbarungen kollektivrechtlich oder individualrechtlich fortwirken,
 - Bestehen oder Nichtbestehen eines Betriebsrates bei dem Erwerber,
 - Änderung der betriebsverfassungsrechtlichen Struktur,
 - Planungen, die umgesetzt werden sollen, wenn eine größere Anzahl von Arbeitnehmern widerspricht (Sozialplan),
- hinsichtlich der Arbeitnehmer in Aussicht gestellten Maßnahmen
 - Weiterbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit geplanten Produktionsumstellungen,
 - Abschluss Interessenausgleich/Sozialplan einschließlich der vorgesehenen Maßnahmen.

Das Mitarbeiterinformationsschreiben muss ferner dem subjektiven Kenntnisstand des Veräußerers und Erwerbers zum Zeitpunkt der Unterrichtung entsprechen, zutreffend, vollständig und präzise sein und die Rechtsfragen zutreffend sowie richtig darstellen.

Erfüllt das Informationsschreiben diese Voraussetzungen nicht, wird die **einmonatige Widerrufsfrist** nach § 613a Abs. 6 BGB nicht in Gang gesetzt. Ein Widerspruch kann dann also auch noch deutlich nach dem Betriebsübergang erklärt werden. Folge eines wirksamen Widerspruchs ist, dass das an sich übergegangene **Arbeitsverhältnis** grundsätzlich mit dem ursprünglichen Arbeitgeber **fortzusetzen** ist. Für die an einem Betriebsübergang beteiligten Vertragsparteien kann dies eine erhebliche Unsicherheit über den Übergang der Arbeitsverhältnisse mit den entsprechenden rechtlichen und materiellen **Konsequenzen** zur Folge haben.

☎ **Alexander Hamminger, Tel. 040 415 22-130**

BFH-Schlussurteil in der
 Rs. „Columbus Container
 Services“

■ In seinem Urteil vom 6.12.2007 (C-298/05, Columbus Container Services) hatte der EuGH die Regelungen zur deutschen **Hinzurechnungsbesteuerung** gem. § 20 Abs. 2 und 3 AStG (durchaus überraschend) für **EU-rechtskonform** erklärt (vgl. hierzu Newspaper 1/2008). Die Klägerin – eine Kommanditgesellschaft belgischen Rechts – hat sich mit diesem Ergebnis nicht einverstanden erklärt und gegen die vom FG Münster (auf der Grundlage des EuGH-Urteils zu Recht) abgewiesene Klage **Revision beim BFH** eingelegt. Dieses Verfahren (Az. I R 114/08, 21.10.2009) wurde nunmehr (wiederum durchaus überraschend) **zugunsten der Klägerin** entschieden.

Im Rechtsstreit ging es um die Anwendung der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung nach dem AStG für die belgischen Einkünfte der KG. Das Finanzamt stellte die sonstigen Einkünfte dieser KG unter Beachtung des Progressionsvorbehalts steuerfrei, während die gewerblichen Einkünfte (**entgegen der Regelung im DBA** und infolge der Niedrigbesteuerung in Belgien) unter Anrechnung der belgischen Steuer der deutschen Besteuerung unterworfen wurden.

Der **EuGH** hatte diese Entscheidung des Finanzamts bestätigt und festgestellt, dass die Hinzurechnungsbesteuerung nicht gegen den Grundsatz der Niederlassungsfreiheit verstößt. Denn trotz des Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode („**switch over**“) komme es nicht zu einer Diskriminierung zwischen Einkünften in- und ausländischer Personengesellschaften. Insoweit wird den Mitgliedsstaaten eine Autonomie zugesprochen, die Doppelbesteuerung durch die Anrechnungs- oder Freistellungsmethode zu vermeiden. Hiervon hat Deutschland nach Auffassung des EuGH sachgerecht Gebrauch gemacht.

Nicht zu entscheiden hatte der EuGH über die Frage, ob die Hinzurechnungsbesteuerung nach dem Außensteuergesetz in die vertraglichen Regelungen des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Belgien und Deutschland unzulässig eingreift (**treaty override**). Diesbezüglich machte die Klägerin im Revisionsverfahren geltend, dass ein Versagen der abkommensrechtlich vereinbarten Freistellung ausländischen Einkommens gegen das Gemeinschaftsrecht verstößt. Der BFH bestätigt diese Auffassung und stützt sich dabei auf die Tatsache, dass die Hinzurechnungsbesteuerung nach AStG eine **Mißbrauchsbekämpfungsvorschrift** ist. Wenn aber die gewählte Gestaltung nicht primär steuerlich motiviert ist und im aufnehmenden Staat tatsächlich wirtschaftliche Tätigkeiten ausgeübt werden, verbietet sich auf Grund des „**Motivtests**“ die Anwendung einer Mißbrauchsbekämpfungsvorschrift. Diese tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit lag bei der Klägerin im verhandelten Fall vor, so dass die Anwendung der Anrechnungsmethode anstelle der im DBA vereinbarten Freistellungsmethode einen Rechtsverstoß darstellen würde.

Das Urteil ist zum Außensteuerrecht a.F. ergangen. Infolge der Neufassung von § 8 Abs. 2 AStG durch das JStG 2008 besteht für Veranlagungszeiträume ab 2008 zwar grundsätzlich die Möglichkeit zum **Gegenbeweis**, so dass die Hinzurechnungsbesteuerung nicht greift, wenn die ausländische Gesellschaft aktiv wirtschaftlich tätig ist. In der switch-over-Regelung (§ 20 AStG, Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode) wird die Anwendung von § 8 Abs. 2 AStG aber **explizit ausgespart**. Insofern ist davon auszugehen, dass auch die Neuregelung des AStG **nicht** den gemeinschaftsrechtlichen Anforderungen genügt.

© Michael Will/Christoph Mendel, Tel. 040 415 22-300

Befreiung von der Grunderwerbsteuer bei Umwandlungen im Konzern

■ Die Umwandlung von Unternehmen mit Grundbesitz, insbesondere durch Verschmelzung oder Spaltung, löste nach bisheriger Gesetzeslage auch dann regelmäßig Grunderwerbsteuer aus, wenn die Umstrukturierung innerhalb eines Konzerns vorgenommen wurde. Das Vorhandensein von Grundstücken behinderte dadurch mitunter wirtschaftlich sinnvolle und notwendige Umstrukturierungen bzw. führte zu einer **Belastung mit Grunderwerbsteuer**, obwohl die Verfügungsmacht über die Grundstücke zumindest aus wirtschaftlicher Sicht unverändert blieb. Diese Situation war unbefriedigend, zumal der Gesetzgeber aus ertragsteuerlicher Sicht Umwandlungen steuerneutral ermöglichte.

Durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz vom 22.12.2009 wurde § 6a in das Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) aufgenommen, der unter bestimmten Voraussetzungen eine **Befreiung** von der Grunderwerbsteuer bei Grundstücksübertragungen durch Gesamtrechtsnachfolge **innerhalb eines Konzerns** vorsieht (grunderwerbsteuerliche „Konzernklausel“).

Die neue **Konzernklausel** begünstigt ausschließlich Umwandlungen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 Umwandlungsgesetz (UmwG). Das sind Verschmelzungen, Spaltungen durch Aufspaltung, Abspaltung oder Ausgliederung sowie Vermögensübertragungen auf die öffentliche Hand bzw. unter Versicherungsunternehmen. Zum Zweck der Vereinbarkeit mit europäischem Recht werden auch Umwandlungen ausländischer Rechtsträger im Bereich der EU bzw. des EWR mit grunderwerbsteuerlichen Inlandsbezug begünstigt, wenn die Umwandlungsvorschrift des jeweiligen Mitgliedstaates den Umwandlungen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UmwG vergleichbar ist.

Nicht erfasst werden von der Konzernklausel Einbringungsvorgänge durch **Einzelrechtsnachfolge** nach den §§ 20 ff. UmwStG. Auch die Übertragung von Grundstücken durch einfachen **Kauf/Verkauf** innerhalb eines Konzerns unterliegt weiterhin der Grunderwerbsteuer. Beim Umhängen von grundbesitzenden (i. d. R. Kapital-) Gesellschaften innerhalb eines Konzerns ist auch weiterhin zu prüfen, ob es dadurch zu einer **Anteilsvereinigung** nach § 1 Abs. 3 GrEStG, ggf. auch innerhalb eines grunderwerbsteuerlichen Organkreises, kommt. Nur wenn die Anteilsvereinigung auf einer der vorgenannten Umwandlungen beruht, kommt ggf. die Befreiung von der Grunderwerbsteuer aufgrund der neuen Konzernklausel in Betracht.

Bei der Umstrukturierung grundbesitzender Gesellschaften oder bei Einzelübertragung von Grundstücken innerhalb eines Konzerns sollte daher immer die **Möglichkeit einer umwandlungsbedingten Übertragung** geprüft werden. Als Hemmnis könnte dem jedoch das **ertragsteuerliche Teilbetriebserfordernis**, insbesondere bei Spaltung, entgegen stehen.

Die Übertragung der Grundstücke im Rahmen einer Umwandlung muss innerhalb eines Konzerns vollzogen werden. § 6a GrEStG sieht hierfür **zwei alternative Voraussetzungen** vor. An dem Umwandlungsvorgang dürfen entweder ausschließlich ein herrschendes Unternehmen und eine oder mehrere abhängige Gesellschaften (**up-stream bzw. down-stream Fälle**) oder mehrere von dem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften (**side-stream Fälle**) beteiligt sein.

Als **herrschende Unternehmen** kommen neben Kapital- und Personengesellschaften auch Genossenschaften und Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit sowie Stiftungen und natürliche Personen in Betracht. Bei reinen **Holdingsgesellschaften** ist derzeit noch nicht geklärt, ob diese eine unternehmerische Tätigkeit im umsatzsteuerlichen Sinne aufweisen müssen. Herrschendes Unternehmen kann nicht nur die oberste Konzerngesellschaft, sondern darüber hinaus jede Tochtergesellschaft in Bezug auf weitere Enkelgesellschaften unterer Beteiligungsebenen sein.

Abhängige Gesellschaften können dagegen nur Kapitalgesellschaften (Personengesellschaften noch strittig), nicht hingegen Stiftungen oder Einzelunternehmen sein. Das abhängige Unternehmen im Sinne der Konzernklausel des § 6a GrEStG darf nicht mit den abhängigen Unternehmen einer grunderwerbsteuerlichen Organschaft nach § 1 Abs. 4 Nr. 2 GrEStG gleichgesetzt werden, da beide Begriffe an unterschiedliche Voraussetzungen anknüpfen. Eine Gesellschaft gilt nur dann als abhängig, wenn das herrschende Unternehmen **fünf Jahre** vor und fünf Jahre nach dem Umwandlungsvorgang jeweils zu **mindestens 95 % ununterbrochen beteiligt** war. Diese zeitliche Komponente dürfte in der Praxis ebenfalls hinderlich sein. Die **fünffährige Behaltensfrist** gilt nur in Bezug auf die Anteile an der abhängigen Gesellschaft, nicht hingegen für das Grundstück selbst. Wird innerhalb dieser zeitlichen Sperrfrist die Mindestbeteiligungsquote von 95 % nur minimal oder für kurze Zeit verletzt, führt dies rückwirkend zum **vollen Wegfall der Steuervergünstigung**.

Die Beteiligung, bezogen auf die Beteiligung am Gesellschaftskapital, kann sowohl unmittelbar oder mittelbar als auch teils unmittelbar oder teils mittelbar bestehen. Die Ermittlung der Beteiligungsquoten bei mittelbaren Beteiligungen ist derzeit noch strittig. Zum einen wäre ein **Durchrechnen entlang der Beteiligungskette** denkbar, wie es etwa das FG Münster bei einer mittelbare Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 GrEStG entschieden hat (Urteil v. 17.9.2008 - 8 K 4659/05 GrE, derzeit anhängig beim BFH - II R 65/08). Bei einer Beteiligung über mehrere Stränge wären die jeweiligen Quoten dann zu addieren. Andererseits könnte aber auch eine **Mindestbeteiligungsquote von 95 % auf jeder Beteiligungsebene** gefordert werden.

Wurde die Verschonung von der Grunderwerbsteuer bei einer konzerninternen Umwandlung in Anspruch genommen, sind innerhalb der folgenden fünf Jahre gemäß § 19 Abs. 2 Nr. 4a GrEStG außerdem sämtliche **Änderungen der Beherrschungsverhältnisse** innerhalb von **zwei Wochen** dem zuständigen Finanzamt anzuzeigen.

Die Neuregelung gilt für alle erstmals nach dem 31.12.2009 verwirklichten Erwerbsvorgänge; gesetzlich ausgeschlossen ist die Möglichkeit, durch eine Aufhebung des Grunderwerbs und Neuvernahme (§ 16 GrEStG) die Konzernklausel zu nutzen.

☎ **Sebastian Prischmann, Tel. 030 590 021-371**

■ Eine durchaus übliche Finanzierung dürfte die Darlehensgewährung durch einen Gesellschafter sein. In wirtschaftlich schwierigen Zeiten werden diese Gesellschafterdarlehen häufig zinslos gestellt, um die Gesellschaft in dieser Situation so wenig wie möglich zu belasten. Auch zum Transfer von Ertragsquellen auf eine Verlustgesellschaft hat der BFH zinslose Darlehen anerkannt (BFH v. 17.10.2001 - BFH I R 97/00, BFH/NV 2002,240).

Bisher war ungeklärt, ob diese Gesellschafterdarlehen bei der empfangenden Gesellschaft nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 EStG für steuerliche Zwecke mit einem **Zinssatz von 5,5 %** abzuzinsen sind. Eine Abzinsung würde zu einem steuerpflichtigen Einmalertrag führen, was sicherlich gestalterisch interessant sein kann.

Gegen eine Abzinsungspflicht wurde eingewandt, dass eine Unverzinslichkeit wirtschaftlich durch erhöhte **Ausschüttungen** an den Gesellschafter ausgeglichen wird und durch das Gesellschaftsver-

Zinslose Gesellschafterdarlehen – Pflicht zur Abzinsung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 EStG

hältnis veranlasste Vorgänge generell das Einkommen der Kapitalgesellschaft nicht beeinflussen dürfen. Nunmehr hat der BFH mit Beschluss vom 6.10.2009 (I R 4/08) entschieden, dass die Abzinsungspflicht auch für diese Darlehen besteht. Denn auch bei einem Gesellschafterdarlehen mindert der Aufschub der Rückzahlungspflicht die wirtschaftliche Belastung des Darlehensnehmers (der Gesellschaft), wie dies auch bei einem von einem Dritten gewährten Darlehen der Fall ist.

Ungeachtet der damit bestehenden Abzinsungspflicht hat das Finanzgericht Köln am 30.9.2009 (9 K 2697/08) entschieden, dass der Zinsvorteil aus einer zinslosen Darlehensgewährung als eine freigebige und damit eine **schenkungsteuerpflichtige** Zuwendung zu qualifizieren ist.

Auf Grundlage dieser Rechtsprechung sollten zinslos gewährte Gesellschafterdarlehen **überprüft** werden. Zur Vermeidung eines Ertrages in Höhe des Abzinsungsbetrages wäre zumindest eine geringe Verzinsung vorzusehen. Aus schenkungsteuerlicher Sicht wäre ein Zinssatz von 3 % angemessen (gl. Ländererlass vom 7.12.2001 (S – 3103/4)). Zu beachten ist ferner, dass die Abzinsungspflicht auch als gezieltes Gestaltungsmittel eingesetzt werden kann, etwa um ansonsten verfallende Verlustvorträge zu nutzen.

☎ Tobias Engelmann 089 368 49-228

Grundsatzentscheidung zum Abzugsverbot bei gemischt (privat und beruflich) veranlassten Aufwendungen

■ Die Aufteilung von sog. **gemischt veranlassten Aufwendungen**, die teilweise der privaten und teilweise der beruflichen Sphäre zuzurechnen sind, ist seit jeher Gegenstand von Streitigkeiten zwischen Steuerpflichtigem und Finanzamt. Das in § 12 Nr. 1 S. 2 EStG verankerte Abzugsverbot wurde dabei keineswegs konsequent durchgehalten. Beispiele hierfür sind die Anerkennung von Fixkosten für einen privaten Pkw, Telefonanschluss oder PC, sofern eine teilweise berufliche Nutzung nachgewiesen wird.

Die Aufteilungsproblematik betrifft auch **Reisekosten**, wenn eine Dienstreise mit einem Urlaub kombiniert wird. So war es auch in dem verhandelten Fall. Der Steuerpflichtige unternahm eine siebentätige Reise. Davon ließen sich infolge einer Teilnahme an einem Kongress vier Tage der **beruflichen Sphäre** zuordnen. Das Finanzamt erkannte neben den Kongressgebühren die Kosten für vier Übernachtungen und entsprechende Verpflegungsmehraufwendungen, nicht aber die Reisekosten als Werbungskosten an. Sowohl das Finanzgericht als auch der BFH sprachen dem Kläger einen Werbungskostenabzug i.H.v. 4/7 der Reisekosten zu. Weil der BFH mit dieser Entscheidung von der ständigen Rechtsprechung abwich, konnte nur der Große Senat abschließend entscheiden (Urteil vom 21.9.2009, Az. GrS 1/2006).

Die Entscheidung des BFH basiert auf der Feststellung, dass dem § 12 Nr. 1 S. 2 EStG ein generelles Aufteilungsverbot für gemischt veranlasste Aufwendungen nicht zu entnehmen ist. Voraussetzung für die Aufteilung ist nach Feststellung des Gerichts allerdings, dass der berufliche Anteil **nicht von untergeordneter Bedeutung** ist und ein **geeigneter Aufteilungsmaßstab** gegeben ist. Bei Reisekosten ist dies sicherlich der jeweilige Zeitanteil.

Das Urteil wird als Paradigmenwechsel angesehen, weil die Ausführungen auch bei **anderen gemischten Aufwendungen** zu einer neuen Beurteilung des Werbungskostenabzugs führen dürften. Vor Euphorie ist allerdings zu warnen. Entscheidend für die Abziehbarkeit ist nach wie vor die **berufliche Veranlassung** der Kosten. Es bleibt insoweit z.B. beim Abzugsverbot für Aufwendungen, deren Ursache üblicherweise in der Privatsphäre liegen. Beispielsweise betrifft dies die Kosten für die **Anschaffung von beruflicher Kleidung**, die besonders privaten Zwecken (nämlich der

Bekleidung selbst) dient und auch privat genutzt werden kann (Anzug, anders als berufstypische Kleidung). Das Abzugsverbot gilt ferner für Aufwendungen, bei denen die berufliche und private Veranlassung so stark miteinander verzahnt ist, dass die **Trennung unmöglich** wird. Der Historiker wird also Kosten für eine Bildungsreise nach Rom oder der Musiker wird seinen Konzertbesuch auch weiterhin nicht als Werbungskosten ansetzen können – auch nicht zu einem bestimmten Prozentsatz. Allgemein ist zu beachten, dass der Steuerpflichtige im Zweifelsfall die **Beweislast** trägt, die (partielle) berufliche Veranlassung der Kosten nachzuweisen.

Das Urteil gilt für alle noch offenen Fälle. Für zukünftige Aufwendungen sollte eine sorgfältige Dokumentation erfolgen, wenn für einen Teil der Kosten der Werbungskostenabzug begehrt wird. Es wäre im Übrigen erstaunlich, wenn die Finanzverwaltung auf dieses entscheidende Urteil nicht mit einem (umfangreichen) **Anwendungserlass** reagiert. Insofern ist die weitere Entwicklung zu beobachten.

☎ **Michael Will/Christoph Mendel, Tel. 040 415 22-300**

- Die Pensionszusage ist eine Form der betrieblichen Altersversorgung, bei der Unternehmen Arbeitnehmern unmittelbar Zusagen der Leistung von Altersruhegeld erteilen. Das Unternehmen hat für die unmittelbare Verpflichtung aus der Pensionszusage eine **Pensionsrückstellung** zu bilden. Bei Personengesellschaften hat ein begünstigter Gesellschafter in seiner Sonderbilanz einen korrespondierenden Posten zu aktivieren (BMF-Schreiben vom 29.1.2008, IV B 2 – S 2176/07/0001). Bei einem begünstigten Arbeitnehmer unterliegen die Versorgungsleistungen beim späteren Zufluss in voller Höhe der Einkommensteuer.

[Aktuelle Einzelfragen zu dem Verzicht auf Pensionszusagen](#)

Die Vereinbarung des vollständigen oder teilweisen Verzichts z.B. durch den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft kann bei einer sich abzeichnenden Rückdeckungslücke, zur Vorbereitung eines Unternehmensverkaufs oder zur Verlustnutzung sowie der Verbesserung der Eigenkapital-Quoten in Erwägung gezogen werden. Der Verzicht auf den bereits erdienten Teil der Pensionszusage (Past-Service) oder den noch nicht erdienten Teil (Future-Service) ist allerdings nur dann sinnvoll, wenn die **Entpflichtung** für die Gesellschaft und auch für den Gesellschafter **steuerneutral** bleibt.

Für die Steuerfolgen des **Verzichts auf den bereits erdienten Anteil der Zusage** ist dessen Veranlassung maßgebend. Der Verzicht auf den Pensionsanspruch ist bei einem beherrschenden Gesellschafter regelmäßig als **im Gesellschaftsverhältnis veranlasst** anzusehen. Dies gilt auch bei einem im Zusammenhang mit der Veräußerung der Gesellschaftsanteile ausgesprochenen Verzicht (FG Münster 9 K 319/02 K, G, F vom 23.3.2009). Bei der Kapitalgesellschaft bewirkt die Entpflichtung eine gewinnwirksame Auflösung der Pensionsrückstellung, bei **Werthaltigkeit** erfolgt eine entsprechende Korrektur durch außerbilanzielle Berücksichtigung einer verdeckten Einlage. Ist der Verzicht insofern als werthaltige **verdeckte Einlage** zu qualifizieren, kommt es zu einem fiktiven Zufluss von **Arbeitslohn** bei dem verzichtenden Gesellschafter-Geschäftsführer. Der Verzicht ist insofern nur dann **steuerneutral**, wenn auf eine überwiegend nicht werthaltige Pensionszusage verzichtet wird (kein Arbeitslohn) und der Ertrag durch die Verrechnung mit Verlustvorträgen unter Beachtung der Mindestbesteuerung nicht zu einem positiven zu versteuernden Einkommen führt.

Wenn ein Verzicht infolge der wirtschaftlichen Situation der Gesellschaft **betrieblich veranlasst** ist, können die Auswirkungen ebenfalls **steuerneutral** sein. Auf Ebene der Gesellschaft ergibt sich ein außerordentlicher Ertrag, der bei einer Verrechnung mit Verlusten unter Beachtung der Mindestbesteuerung keine Steuerbelastung impliziert. Bei dem Gesellschafter fließt bei betrieblicher Veranlassung kein Arbeitslohn zu.

Von einer betrieblichen Veranlassung ist allerdings nur auszugehen, wenn die Pensionszusage im Zeitpunkt des Verzichts **nicht mehr finanzierbar** ist (OFD Hannover S 2742-117-StO 241 vom 15.12.2006). Nach Auffassung der Finanzverwaltung muss der Verzicht der **Vermeidung einer drohenden Überschuldung** der Gesellschaft im insolvenzrechtlichen Sinn dienen. Einzelne Finanzbehörden fordern jedoch neben weiteren, die Überschuldung vermeidende Maßnahmen auch den Nachweis, dass sich auch ein Fremdgeschäftsführer zu einem Verzicht bereit erklärt hätte (Bayer. LfSt. S 2742-26 St 31 N vom 15.2.2007). Dieser Nachweis dürfte im Zweifelsfall schwierig zu führen sein.

Die OFD Hannover hat in ihrer Verfügung vom 11.8.2009 (S 2742 - 202 -StO241) dargestellt, dass ein isolierter Verzicht auf den **Future-Service** mit der Folge des Einfrierens der bereits gebildeten Pensionsrückstellung bilanzsteuerlich nicht möglich ist. Die Rückstellung ist bis zu dem Teilwert der herabgesetzten Pensionsverpflichtung aufzulösen. Der Ertrag aus der Minderung der Rückstellung wäre für die Kapitalgesellschaft nur bei Verrechnung mit Verlusten steuerneutral. Ob insoweit kein fiktiver Zufluss von Arbeitslohn erfolgt, wurde noch nicht durch die Rechtsprechung bestätigt.

☎ **Frauke Detlefs, Tel. 040 415 22-134**

Gewerblicher Grundstückshandel: Eigene Beurteilung der Tätigkeit durch den Steuerpflichtigen nicht maßgeblich

■ Mit Urteil vom 18.8.2009 (X R 25/06) hat der BFH entschieden, dass für die steuerrechtliche Qualifizierung einer Tätigkeit nicht die vom Steuerpflichtigen **subjektiv** vorgenommene Beurteilung und die angegebene Bezeichnung, sondern vielmehr die Wertung nach **objektiven** Kriterien maßgeblich ist. Deshalb sei ein gewerblicher Grundstückshandel **nicht** allein deshalb zu bejahen, weil der Steuerpflichtige beim Finanzamt und seiner Gemeindebehörde einen Gewerbebetrieb anmeldet und Dritten gegenüber erklärt, er sei gewerblicher Grundstückshändler.

Beim Erwerb und der Veräußerung von Grundstücken kann sowohl eine **gewerbliche Tätigkeit** als auch eine **nicht gewerbliche Vermögensverwaltung** vorliegen. Werden innerhalb von fünf Jahren mehr als drei Objekte (z.B. unbebautes Grundstücke, Eigentumswohnungen, Ein- oder Mehrfamilienhäuser) mit Gewinnabsicht aus dem Privatvermögen heraus veräußert, kann ein gewerblicher Grundstückshandel angenommen werden. Ein gewerblicher Grundstückshandel kann ebenfalls vorliegen, wenn ein Grundstück mit der Absicht erworben wird, es nach der Bebauung oder Modernisierung wieder zu veräußern. **Gewinne** aus der Veräußerung dieser Objekte wären dann unabhängig von der Haltedauer **steuerpflichtig** und zwar für Zwecke der Einkommen- als auch der Gewerbesteuer.

I.d.R. sind Steuerpflichtige bestrebt, die **Gewerblichkeit zu vermeiden**, insbesondere wenn Gewinne erzielt werden. Werden hingegen Verluste erwirtschaftet, ist die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels vorteilhaft, weil die Verluste aus diesen Veräußerungen mit anderen positiven Einkünften verrechnet werden können. So war es auch im Urteilsfall:

Der Kläger erwarb im Jahr 2003 zwei vermietete Eigentumswohnungen und finanzierte diese mit langfristigen Darlehen. Bei der Gemeinde wurde ein gewerblicher Grundstückshandel angemeldet. Auch gegenüber Dritten wurde vom Kläger kommuniziert, dass er einen gewerblichen Grundstückshandel betreibt. Anderthalb Jahre nach dem Erwerb der Wohnungen erteilte der Kläger einem Makler einen Verkaufsauftrag. Im Jahre 2005 verkaufte der Kläger tatsächlich eine der 2003 erworbenen Eigentumswohnungen und erwarb zwei weitere.

Gegenüber dem **Finanzamt** hat der Kläger den gewerblichen Grundstückshandel bereits im Jahr des Erwerbs der Eigentumswohnungen offengelegt. Dies hätte nach der bis zum Jahr 2005 geltenden Rechtslage dazu geführt, dass die Anschaffungskosten für die Wohnungen sofort als Betriebsausgabe hätten abgezogen werden können. Der Kläger machte in seiner Einkommensteuererklärung 2003 entsprechende Verluste geltend. Das Finanzamt erkannte die Verluste allerdings nicht an. Der BFH bestätigte diese Auffassung mit dem Argument, dass der Kläger innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhanges nicht mehr als **drei Objekte** veräußert habe. Es könne auch nicht davon ausgegangen werden, dass der Kläger von vornherein eine **unbedingte Veräußerungsabsicht** gehabt habe. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse und der Verkehrsanschauung habe sich der Kläger objektiv **nicht wie ein Händler am Markt** verhalten. Es stehe insbesondere nicht im Belieben des Steuerpflichtigen, eine Betätigung dem gewerblichen Bereich oder der privaten Vermögensverwaltung zuzuordnen. Eine vom Steuerpflichtigen vorgenommene Eigenqualifikation sei unbeachtlich, wenn sie nicht durch tatsächliche Gegebenheiten gedeckt sei.

Damit verschließt sich der gewerbliche Grundstückshandel einer gestalterischen Nutzung, wenn die Bedingungen nicht objektiv nachweisbar sind.

☎ **Jutta Horstrup, Tel. 040 415 22-462**

■ Wie bereits im NP 3/2008 dargestellt wurde, bestehen hinsichtlich der Qualifikation von Holdinggesellschaften für den Vorsteuerabzug nach wie vor Unklarheiten. Zwei weitere Finanzgerichtsurteile können an dieser Tatsache wenig ändern:

Entscheidende Voraussetzung für den Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen ist, dass die Holdinggesellschaft (bei fehlendem eigenem operativem Geschäft) gegenüber ihren Tochtergesellschaften Leistungen erbringt und hierfür ein Entgelt verlangt (sog. **Management-Holding**). Das FG München (Urteil vom 28.1.2009, 3-K-3141/05) versagte - insofern wohl zu Recht - den Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen, die für den Verkauf einer Enkelgesellschaft, gegenüber der die Holding nicht unternehmerisch tätig war, im Zusammenhang standen. Die Unternehmereigenschaft ist also auch im Bereich der **mittelbaren** Beteiligungen zu prüfen. Darüber hinaus begehrte die Holding den Vorsteuerabzug aus „**Allgemeinkosten**“ (Jahresabschlusserstellung, Beratungsleistungen, Aufsichtsratsvergütungen, PR-Tätigkeit, Kosten zur Durchführung der Hauptversammlung). Diesbezüglich stellte das FG interessanterweise eine Volumenbetrachtung an und kam zu der Schlussfolgerung, dass der Vorsteuerabzug insoweit zu versagen ist, als das Entgelt für Eingangsleistungen das Entgelt für Ausgangsleistungen übersteigt. (Es ist in diesem Zusammenhang ohne Bedeutung, dass die Ausgangsleistungen gegebenenfalls z.T. nicht der deutschen Umsatzsteuer unterlagen, weil sie an nicht ansässige Empfänger erbracht wurden.) Das Ergebnis des FG beruht auf dem Argument, dass im Hinblick auf den übersteigenden Teil der Eingangsleistungen (d.h. soweit ihnen keine Ausgangsleistungen gegenüberstehen), von einer nichtunternehmerischen Verwendung auszugehen ist. Eine solche **Deckelung** steht im Widerspruch zur grundlegenden

Vorsteuerabzug bei Holdinggesellschaften

Systematik der Mehrwertsteuer und wohl auch zur Auffassung des BMF (vgl. hierzu Holdingerlass vom 26.1.2007). Der Ausgang des Verfahrens bleibt abzuwarten (Nichtzulassungsbeschwerde beim BFH ist eingelegt - V B 27/09).

In der vom FG Düsseldorf entschiedenen Rechtssache (Urteil vom 10.6.2009, 5 K 150/06) beehrte die umsatzsteuerliche Organträgerin den Abzug von Vorsteuern aus Rechnungen für Beratungsleistungen, die im Zusammenhang mit dem Verkauf einer Enkelgesellschaft und deren Beteiligungen standen. Das FA versagte den Vorsteuerabzug mit Hinweis auf § 4 Nr. 8f UStG i.V.m. § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG (**steuerfreier Umsatz mit Gesellschaftsanteilen**). Unstreitig war, dass die Enkelgesellschaft aufgrund entgeltlicher Dienstleistungen zum unternehmerischen Bereich der Organträgerin gehörte. Das FG gelangte zu der Auffassung, dass die empfangenen Beratungsleistungen allgemeine Kosten des Unternehmens darstellten und insoweit kein Zusammenhang zu einem steuerfreien Anteilsverkauf bestand. Gestützt wird dies auf die laufende Rechtsprechung des EuGH, wonach die Veräußerung von Gesellschaftsanteilen **keine wirtschaftliche Tätigkeit** darstellt (nicht steuerbarer Umsatz). Hierbei sei es unerheblich, ob die Beteiligung im unternehmerischen oder nichtunternehmerischen Bereich gehalten werde. Anteilsveräußerungen seien nur dann eine wirtschaftliche Tätigkeit, wenn sie im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit erfolgen. Diese vom FG vertretene Auffassung steht in eindeutigem Widerspruch zur Entscheidung des EuGH in der Rs. C 29/08, **AB SKF**. Demnach ist der Verkauf von Anteilen an einer in der unternehmerischen Sphäre gehaltenen Beteiligung eine wirtschaftliche Tätigkeit, so dass aufgrund der prinzipiellen Steuerfreiheit der Anteilsveräußerung der Vorsteuerabzug aus damit verbundenen Eingangsleistungen nicht zulässig ist. Da auch in dem Verfahren vor dem FG Düsseldorf die Revision zugelassen ist, bleibt abzuwarten, wie der BFH (unter Berücksichtigung der vom EuGH aufgestellten Grundsätze) entscheidet.

☎ **Michael Will/Christoph Mendel, Tel. 040 415 22-300**

Mailingaktionen als einheitliche Leistung, X R 52/06 vom 15.10.09

■ Leistungen, die im Zusammenhang mit einer sog. Mailingaktion erbracht werden, sind nach einem Urteil des BFH (15.10.2009, XI R 52/06) Bestandteil einer einheitlichen Leistung. Streitig war im zugrunde liegenden Verfahren die Behandlung von Leistungen, die in der **Planung, Herstellung und Distribution von Serienbriefen** an potentielle Spender zum Zwecke der Information und des Spendensammelns bestanden. Die Klägerin, eine inländische GmbH, vertrat die Auffassung, dass es sich bei der erbrachten Leistung im Wesentlichen um die Lieferung von Informationsschriften handelte. Da Leistungsempfänger gemeinnützige Organisationen mit Sitz im Ausland waren, war die umsatzsteuerliche Behandlung kostenrelevant.

Der BFH bestätigte insoweit die Auffassung des Niedersächsischen FG, wonach es sich um eine einheitliche sonstige Leistung handelt. Denn aus **Sicht des Durchschnittsverbrauchers** überwiegen bei derartigen Leistungen die Dienstleistungselemente die Lieferungselemente. Das Ziel der Mailingaktion liege nicht in der Versendung von Werbung, sondern in der Gewinnung von Spendern und Realisierung von Spendenaufkommen. Der Tatsache, dass die Mailings zolltariflich unverbindlich als steuerbegünstigte Lieferungen klassifiziert wurden, kommt insoweit keine Bedeutung zu, weil umsatzsteuerlich bereits der Tatbestand der Lieferung **nicht** erfüllt sei. Insofern war im zugrunde liegenden Sachverhalt der **Regelsteuersatz** auf die nach § 3a Abs. 1 UStG am Sitz des Leistenden zu versteuernde Leistung anzuwenden.

Die Frage, ob die Leistung gegebenenfalls als Werbeleistung in Italien der Umsatzsteuer unterliegt (§ 3a Abs. 4 UStG), war vom BFH nicht zu beantworten.

Mit Umsetzung des **Mehrwertsteuerpakets** 2010 gilt für solche Leistungen zwingend das Empfängerortprinzip, sofern der Leistungsempfänger Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes ist. Das Urteil ist insofern nicht zwingend nachteilig.

☎ **Michael Will/Christoph Mendel, Tel. 040 415 22-300**

■ Mit Inkrafttreten des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes unterliegen Beherbergungsleistungen in Hotels und vergleichbaren Einrichtungen ab 1.1.2010 dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7%. Dieser ermäßigte Steuersatz gilt allerdings nicht für Leistungen, die nicht unmittelbar der Übernachtung dienen, auch wenn der Preis für diese Leistungen im Übernachtungsentgelt enthalten ist.

Hotelrechnungen ab 2010
– umsatzsteuerliche und
lohnsteuerliche Konsequenzen

Für **Leistungserbringer** hat dies zur Konsequenz, dass zwischen den begünstigten und nicht begünstigten Leistungsbestandteilen zu differenzieren ist. Ferner ergeben sich Auswirkungen auf die Rechnungstellung. Für **Leistungsempfänger** stellt sich die Frage, unter welchen Voraussetzungen (bei unternehmerischer Verwendung) aus der Rechnung die Vorsteuer geltend gemacht werden kann und welche lohnsteuerlichen Konsequenzen sich ergeben, wenn Arbeitnehmer im Rahmen von Dienstreisen in Hotels übernachten und gegebenenfalls ein Frühstück erhalten. Das mit Spannung erwartete BMF-Schreiben vom 5.3.2010 beinhaltet diesbezüglich folgende Regelungen (keine abschließende Aufzählung):

- Der Geltungsbereich der Steuerermäßigung wird konkretisiert. Bemerkenswert ist, dass der ermäßigte Steuersatz auch für die Unterbringung von Begleitpersonen in Krankenhäusern zur Anwendung kommt. Übliche Nebenleistungen (Reinigung, Überlassung von Wäsche, Weckdienst, usw.) unterliegen ebenfalls dem ermäßigten Steuersatz. Für die Nutzung des Schwimmbads gilt der ermäßigte Steuersatz gem. § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG.
- Dem Regelsteuersatz unterliegen Leistungen, die keine Beherbergungsleistungen sind (z.B. Überlassung von Tagungsräumen, Beförderung in Schlafwagen der Eisenbahnen oder auf Schiffen, entgeltliche Parkplatzüberlassung), sowie die nicht unmittelbar der Vermietung dienenden Leistungen (Verpflegung, Minibar, Nutzung von Kommunikationsnetzen, Bezahlfernsehen, Fitnessstudio, Reinigung von Kleidung, Transporte).
- In der Rechnung ist das nach Steuersätzen aufgeschlüsselte Entgelt, der Steuersatz, sowie der auf das Entgelt entfallende Steuerbetrag ausweisen. Bei maschinellen Rechnungen ist der Ausweis des Steuerbetrages in einer Summe zulässig, wenn für die einzelnen Posten der Rechnung der Steuersatz angegeben ist (vgl. § 32 UStDV).
- Stornokosten sind grundsätzlich nicht steuerbarer Schadensersatz.
- Auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs wird es nicht beanstandet, wenn folgende in einem Pauschalangebot enthaltenen und dem Regelsteuersatz unterliegenden Leistungen zu einem Sammelposten zusammengefasst werden: Frühstück, Nutzung von Kommunikationsnetzen, Reinigen und Bügeln von Kleidung, Schuhputzservice, Transportleistungen, Überlassung von Fitnessgeräten, Stellplatz für Fahrzeug. Ferner besteht die Möglichkeit, das Entgelt für diesen Sammelposten mit 20% des Pauschalpreises anzusetzen. Es ist natürlich auch möglich, für diese Leistungen ein gesondertes Entgelt auszuweisen.

- Für den Bereich der Erstattung von Reisekosten an Arbeitnehmer hätte der gesonderte Ausweis von Frühstücksaufwendungen in einer Vielzahl von Fällen keine steuerfreie Erstattung dieser Aufwendungen zugelassen. Die hierdurch drohende Schlechterstellung von Arbeitnehmern im Vergleich zur alten Rechtslage war vom Gesetzgeber offensichtlich nicht gewünscht. Auch für diesen Bereich erfolgt durch das nun vorliegende BMF-Schreiben eine Klarstellung. Sowohl in den Fällen, in denen das Frühstück in einer Rechnung einzeln ausgewiesen wird, als auch bei Rechnungen, die von dem dargestellten Sammelposten Gebrauch machen, kommt eine Erstattung der Frühstücksaufwendungen auch künftig in den Fällen einer Bewirtung auf Veranlassung des Arbeitgebers in Betracht. Die Anforderungen an eine Bewirtung auf Veranlassung durch den Arbeitgeber hat das BMF nun konkretisiert. Künftig ist eine Bewirtung auf Veranlassung des Arbeitgebers auch dann gegeben, wenn der Arbeitnehmer selbst auf Grundlage von dienst- oder arbeitsrechtlichen Regelungen die Buchung der Übernachtung inklusive Frühstück vornimmt und die Buchung im Rahmen der vom Arbeitgeber vorgegebenen oder regelmäßig akzeptierten Übernachtungsmöglichkeiten (z. B. Hotellisten) erfolgt. Liegt danach eine Bewirtung auf Veranlassung des Arbeitgebers vor, können die tatsächlichen Bewirtungsaufwendungen unter Abzug des amtlichen Sachbezugswertes (Frühstück: € 1,57) erstattet werden (R 8.1 Abs. 8 Nr. 2 LStR). Wird in Hotelrechnungen das Frühstück künftig nicht gesondert ausgewiesen, sondern im Rahmen des Sammelpostens erfasst und liegt keine Bewirtung auf Veranlassung des Arbeitgebers vor, so kann die bisher übliche Vorgehensweise gem. R 9.7 Abs. 1 S. 4 LStR weiter angewendet werden. Die Erstattung der Reisekosten ist in diesen Fällen für das Frühstück um € 4,80 zu kürzen.

Das BMF-Schreiben ist ausdrücklich zu begrüßen. Durch die **Vereinfachungsregelungen** ist gewährleistet, dass sich am Vorsteuerabzug bzw. der lohnsteuerrechtlicher Behandlung bei Reisekosten durch die Absenkung des Steuersatzes für Beherbergungsleistungen nichts ändert.

📞 Jakob Wasmund, Tel. 030 59 00 21-356

Verlustverrechnung nach Marks & Spencer

- Die Verluste ausländischer Betriebsstätten und Tochtergesellschaften im Ausland unterliegen seit der Entscheidung des EuGH in der Rechtsache Marks & Spencer (EuGH v. 13.12.2005, C-446/03, Slg. 2005 I-10837 = WPg 2006, 102) einer Prüfung, ob diese im Inland steuerlich angesetzt werden können. Wesentlich und entscheidungstragend war für den EuGH der Gedanke, dass die Verluste **zumindest einmal** steuerlich wirksam werden müssen. Wenn hiernach im Ausland der Verlustabzug abschließend versagt wird und die Auslandsverluste weder dem Konzern noch einem Dritten zugänglich gemacht werden können, können sie auf Antrag im Inland abgezogen werden. Der EuGH hat in diversen Folgeentscheidungen diesen Gedanken bekräftigt (EuGH v. 18.7.2007, C-231/05 Oy AA, IStR 2007, 631; EuGH v. 6.11.2007, C-415/06 Stahlwerk Ergste Westig, DStRE 2008, 619; EuGH v. 15.5.2008, C-414/06 Lidl-Belgium, BStBl. II 2009, 692; EuGH v. 23.10.2008, C-157/07 Wannsee, BStBl. II 2009, 566). Auch der BFH hatte Gelegenheit, sich mit Auslandsverlusten zu befassen (BFH v. 28.6.2006, I R 84/04, BStBl. II 2006, 861 und BFH v. 17.7.2008, I R 84/04, BStBl. II 2009, 630). Die Folgerungen aus der Rechtsprechung sind höchst komplex und nur im **Einzelfall** zu beurteilen (vgl. Roser Ubg 2010, 30). Vor allem stellen sich Fragen zu dem Zeitbezug der Verlustverrechnung, der maßgeblichen Verluste sowie der Berücksichtigung bei der Gewerbesteuer.

Bisher hielt sich die Finanzverwaltung und die Rechtsprechung zu weitergehenden Einzelfragen sehr zurück.

Nunmehr hat das Landesamt Bayern mit Verfügung vom 19.2.2010 ein sog. „Argumentationspapier“ herausgegeben, in dem – zwischen den Bundesländern abgestimmt – das Verständnis der Finanzverwaltung zu der EuGH-Rechtsprechung dokumentiert wird. Auffällig ist, dass sich die Finanzverwaltung nunmehr mit den weiteren (rechtlichen) Voraussetzungen einer Verlustberücksichtigung befasst. Insoweit könnte eine Anspielung auf die Grundsätze des jüngst veröffentlichten Urteils des FG Niedersachsen v. 11.2.2010 (6 K 406/08), in dem eine „**im Voraus vertraglich bindende Verpflichtung zur Übernahme der Verluste**“ (vergleichbar einer Verlustausgleichsverpflichtung nach § 302 AktG) gefordert wird. Weiter schränkt die Finanzverwaltung die mögliche Verlustnutzung durch besonders strenge Ansätze ein:

- eine zeitliche Begrenzung der Nutzbarkeit der Auslandsverluste nach nationalem Recht zwingt Deutschland nicht zu einer Berücksichtigung;
- die Aufgabe einer ausländischen Betriebsstätte bzw. die Veräußerung des Betriebsstättenvermögens reicht nicht aus, da die steuerliche Berücksichtigung im Betriebsstättenstaat theoretisch weiter bestehen bleibt und es dem deutschen Unternehmen unbenommen ist, jederzeit wieder eine Betriebsstätte zu eröffnen.

Das Argumentationspapier verdeutlicht, dass die Diskussion und Durchsetzung einer Berücksichtigung von Auslandsverlusten bei der deutschen Bemessungsgrundlage gerade erst begonnen hat. Die strenge Auffassung der Finanzverwaltung sollte allerdings vor dem Hintergrund der EuGH-Rechtsprechung nicht überschätzt werden.

☎ **Dr. Frank Roser, Tel. 040 415 22-107**

■ Das Gesetz zur Modernisierung und Entbürokratisierung des Steuerverfahrens (**Steuerbürokratieabbaugesetz**) vom 20.12.2008 regelt die Möglichkeit, die Lohnsteuer-Außenprüfung nach § 42f EStG und die Prüfungen durch die Träger der Rentenversicherung nach § 28p Sozialgesetzbuch IV auf Antrag des Arbeitgebers zur gleichen Zeit durchzuführen. Nach unserer Auffassung ist das Gesetz so zu verstehen, dass dem Antrag des Arbeitgebers stattgegeben werden muss. Die Möglichkeit der Zusammenlegung beider Prüfungen besteht seit dem 1.1.2010.

Kurz notiert

■ Der BFH hat mit Beschluss vom 27.5.2009 (II R 64/08) die Frage aufgeworfen, ob die Heranziehung der **Grundbesitzwerte** nach §§ 138 ff. BewG als Bemessungsgrundlage für die **Grunderwerbsteuer** verfassungsgemäß sei. Der BFH stützt diese Frage auf den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 7.11.2006 (1 BvL 10/02), wonach die Wertfindung von Grundstücken nach den §§ 138 ff. BewG a.F. für Zwecke des Erbschaftsteuergesetzes nicht den Vorgaben des Art. 3 Abs. 1 GG entspreche. Der BFH meint nun, dass die Gründe für die Verfassungswidrigkeit der alten Grundbesitzwerte für Zwecke der Erbschaftsteuer auch für das Grunderwerbsteuergesetz gelten könnten, soweit sich die Steuer nicht nach den Werten einer Gegenleistung, sondern nach den Werten gemäß §§ 138 ff. BewG bemisst. Dies gilt insbesondere bei der Übertragung von Anteilen an Grundbesitz haltenden Gesellschaften. Bescheide sind entsprechend offen zu halten.

■ Der Höchstbetrag für die Steuerermäßigung bei der Inanspruchnahme von **Handwerkerleistungen** wurde mit dem Gesetz zur Beschäftigungssicherung durch Wachstumsförderung vom 21.12.2008 auf € 1.200 verdoppelt. Die Neuregelung ist hinsichtlich des Zeitpunkts der erstmaligen Anwendung widersprüchlich, da die Erhöhung mit der Verkündung des Gesetzes am 30.12.2008 in Kraft getreten ist, während die entsprechende Anwendungsregelung erst am 1.1.2009 gilt. Entgegen der in der Literatur vertretenen Auffassung haben das Finanzgericht Münster (Beschluss vom 11.12.2009, Az. 10 V 4132/09) und das Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Beschluss vom 26.1.2010, Az. 3 K 2002/09) entschieden, dass die Aufstockung erst **ab dem Jahr 2009** gilt.

Wenn Sie diesen Newsletter elektronisch erhalten möchten, registrieren Sie sich bitte unter www.susat.de/deutsch/newsletter/.

Impressum

Herausgeber:

SUSAT & PARTNER OHG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Domstraße 15
20095 Hamburg

Verantwortliche Redaktion:

WP/RA/StB Dipl.-Kfm. Dr. Frank Roser

Schriftleitung:

WP/RA/StB Dipl.-Kfm. Dr. Frank Roser
Christoph Mendel LL.M.

Druckerei:

Druckerei Brünner GmbH
Rondenbarg 52
22525 Hamburg

Nur für unsere Mandanten. Das SUSAT-NewSPaper gibt im Allgemeinen Rechtssprechung und Verwaltungsanweisungen nur auszugsweise wieder. Wir bitten deshalb, die Beiträge im Einzelfall mit den ungekürzten Veröffentlichungen zu vergleichen, um Informationsfehler, für die wir keine Haftung übernehmen, zu vermeiden.

Hamburg, im März 2010

■ Mit Urteil vom 25.6.2009 (IX R 24/07) hat der BFH entschieden, dass **Sonderabschreibungen** unter bestimmten Voraussetzungen nicht in eine befristete Totalüberschussprognose (im Entscheidungsfall zehn Jahre) einzubeziehen sind. Für die Beurteilung, ob eine steuerbare Tätigkeit vorliegt, sind die einkommensteuerrechtlichen Vorschriften zur Ermittlung des Totalüberschusses heranzuziehen. Ob steuerrechtliche Subventions- und Lenkungsnormen bei dieser Berechnung einzubeziehen sind, richtet sich unter anderem nach dem Zweck der entsprechenden Norm sowie nach der Art der Förderung. Grundsätzlich sind Sonderabschreibungen nach dem Fördergebietsgesetz als die Normal-AfA übersteigende Abschreibungen in eine auf wenige Jahre befristete Prognose einzubeziehen. Dies gilt aber nach Ansicht des BFH nicht, wenn nachträgliche Herstellungskosten innerhalb der voraussichtlichen Dauer der Vermietungstätigkeit nach § 4 Abs. 3 Fördergebietsgesetz vollständig abgeschrieben werden. Andernfalls wird nach Meinung des BFH der mit der Norm verbundene Förderungszweck verfehlt.

■ Das FG Berlin-Brandenburg hat mit Urteil vom 16.9.2009 (8 K 9250/07, anhängig beim BFH unter I R 98/09) entschieden, dass **Zahlungen einer Stiftung an ihre Destinatäre keine Einkünfte aus Kapitalvermögen** sind. Das FG begründet seine Auffassung mit einer fehlenden wirtschaftlichen Vergleichbarkeit von Stiftungsbezügen zu ordentlichen Gewinnausschüttungen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Von der Zuordnung der Stiftungsbezüge zu den Kapitaleinkünften nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG oder zu den sonstigen Einkünften nach § 22 Nr. 1 S. 2 Buchst. a EStG hängt sowohl die Pflicht zum Einbehalt von Kapitalertragsteuer auf Ebene der Stiftung als auch die Anwendung des Abgeltungsteuertarifs von 25 % (Kapitaleinkünfte) oder des Teileinkünfteverfahrens (sonstige Einkünfte) bei den Destinatären ab.

■ In mehreren Verfahren hatte sich der BFH mit der Frage zu beschäftigen, ob die Beschränkung der Abziehbarkeit von **Beiträgen zur gesetzlichen Rentenversicherung** und von sonstigen Vorsorgeaufwendungen sowie der steuerliche **Grundfreibetrag** verfassungsmäßig ist (Az. X R 34/07, X R 6/08, X R 28/07). Diese Verfassungsmäßigkeit hat der BFH in den im letzten Quartal 2009 entschiedenen Verfahren vollumfänglich bestätigt.

■ Auf folgende **BMF-Schreiben** ist hinzuweisen:

- Das Schreiben vom 18.12.2009 beinhaltet in Ergänzung zum Schreiben vom 4.9.2009 Klarstellungen bzw. Billigkeitsregelungen im Zusammenhang mit der Umsetzung des Mehrwertsteuerpakets.
- Das Schreiben vom 22.12.2009 regelt umfangreich Anwendungsfragen im Bereich der Abgeltungsteuer.
- Das Schreiben vom 21.12.2009 erklärt anhand von Beispielen die Regelungen zur regelmäßigen Arbeitsstätte bei Auswärtstätigkeit.