

Im Juli 2010

## Mandantenrundschriften - III. Quartal 2010

Sehr geehrte Damen und Herren,

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

Bitte lesen Sie im Einzelnen:

### Inhalt

1. Hotelübernachtungen ab 2010: Neues vom BMF
2. Erfolgsneutrale Einbringung von GmbH-Anteilen
3. Streit um das Teilabzugsverbot
4. Unvollständige Selbstanzeigen schützen vor Strafe nicht
5. Nachgelagerte Besteuerung der Altersrenten verfassungskonform
6. Grunderwerbsteuer: Ist die Bemessungsgrundlage verfassungsgemäß?
7. Neues DBA Deutschland Schweiz
8. Seeling-Modell vor dem Ende
9. Beraterhonorar f. Erstellung d. Steueramnestieerklärung nicht absetzbar
10. "Kirchensteuerausritt" untersagt
11. Maßgeblichkeit nach BilMoG
12. Treuhandmodell gewerbesteuerlich anerkannt
13. Kfz-Nutzung: Mehrfache Anwendung der 1 %-Regel durch BFH bestätigt
14. ErbStG verstößt gegen Gemeinschaftsrecht

**Zweigniederlassung** in  
79664 Wehr, Schopfheimer Straße 52  
Susanne Schneider, Steuerberaterin

Im Verbund mit  
**ConSigna GmbH**  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Steuerberatungsgesellschaft  
Freiburg • Lörrach

## **1. Hotelübernachtungen ab 2010: Neues vom BMF**

### **Einführung**

Gegen alle Widerstände und trotz eines Rekorddefizits wurde mit Wirkung zum 1.1.2010 der Steuersatz für Übernachtungen auf 7 % herabgesetzt. War die Freude bei den Verbandsfunktionären auch groß über diese Neuregelung, so ergeben sich in der praktischen Umsetzung erhebliche Probleme und ungeklärte Fragen. Diese betreffen nicht nur das Beherbergungsgewerbe an sich, sondern insbesondere die Frage, wie das nun separat auszuweisende Frühstück bei Dienstreisenden lohnsteuerlich zu erfassen ist.

### **Neues aus der Finanzverwaltung**

Das BMF hat nun endlich Stellung zur Neuregelung bezogen, sowohl aus umsatz- als auch aus lohnsteuerlicher Sicht. Im Wesentlichen beschäftigt sich das Schreiben mit folgenden Themen:

- Abgrenzung von Beherbergungsleistungen von übrigen Dienstleistungen, – Auflistung der nicht unmittelbar der Vermietung dienenden und daher nicht begünstigten Leistungen, – Rechnungsstellung,
- Lohnsteuerliche Erfassung (insbesondere des Frühstücks).

### **Konsequenz**

Das Schreiben des BMF sollte sowohl von denjenigen die Beherbergungsleistungen anbieten, als auch von Dienstreisenden aufmerksam gelesen werden. Von besonderer Bedeutung sind dabei die Ausführungen des BMF zur Rechnungsstellung. Hier ergeben sich folgende Alternativen hinsichtlich der Aufteilung der Leistungen in solche, die dem ermäßigten Steuersatz, und solche, die dem Regelsteuersatz unterliegen. Wird ein separates Entgelt für die jeweiligen Leistungen vereinbart, ist dieses anzusetzen. Fehlt es hieran, so kann der Anteil der nicht begünstigten Leistungen geschätzt werden. Bestimmte, in einem Pauschalangebot enthaltene nicht begünstigte Leistungen (u. a. Frühstück), können in der Rechnung in einem Sammelposten ausgewiesen werden, ohne dass hierdurch der Vorsteuerabzug gefährdet wird.

Das Entgelt für diese Leistungen kann mit 20 % des Pauschalpreises angesetzt werden. Sofern ein Sammelposten ausgewiesen wird, kann unterstellt werden, dass ein Betrag von derzeit 4,80 EUR auf das Frühstück entfällt. Damit ist die Bildung eines Sammelpostens lohnsteuerlich von Vorteil, wenn der Wert des Frühstücks auf Basis einer Schätzung höher ausfallen würde. Unabhängig vom Ausweis in der Rechnung, kann das Frühstück auch mit dem Sachbezugswert (1,57 EUR) angesetzt werden, sofern es durch den Arbeitgeber veranlasst ist. Das BMF lässt den Arbeitgebern bis zum 5.6.2010 Zeit, um die lohnsteuerlichen Vorgaben des Schreibens umzusetzen.

Dieser Zeitraum sollte genutzt werden.

## **2. Erfolgsneutrale Einbringung von GmbH-Anteilen**

### **Kernproblem**

Bei Unternehmensumstrukturierungen ist die Steuerneutralität (Vermeidung der Aufdeckung von stillen Reserven) häufig das oberste Gebot. Eine solche steuerneutrale Umwandlung lässt der Gesetzgeber jedoch nur in bestimmten Fallkonstellationen zu. Problematisch sind insbesondere die Fälle, bei denen Personengesellschaften beteiligt sind, weil auch evtl. Sonderbetriebsvermögen, sofern es funktional wesentlich ist, mit übertragen bzw. eingebracht werden muss.

## **Sachverhalt**

An einer GmbH & Co. KG waren 2 Kommanditisten zu jeweils 50 % und darüber hinaus eine Komplementär-GmbH ohne Kapitalanteil beteiligt. Am 30.6.2001 wurde das gesamte Grundvermögen der KG auf eine GbR übertragen, an der ausschließlich die beiden Kommanditisten der KG beteiligt waren. Am 15.8.2001 brachten die beiden Kommanditisten ihre KG-Anteile in eine neu gegründete Kommanditisten-GmbH ein. Das Finanzamt versagte die steuerneutrale Einbringung der KG-Anteile in die GmbH, weil die im Sonderbetriebsvermögen gehaltenen Anteile an der Komplementär-GmbH nicht mit eingebracht, sondern von den Gesellschaftern zurückbehalten wurden.

## **Entscheidung**

Der BFH sah den Fall deutlich differenzierter: Nach seiner Auffassung müssen Anteile an einer Komplementär-GmbH nur dann zwingend mit eingebracht werden, wenn es sich bei funktionaler Betrachtung um eine wesentliche Betriebsgrundlage handelt. Die Zugehörigkeit zum (notwendigen) Sonderbetriebsvermögen macht die Anteile noch nicht zu wesentlichen Betriebsgrundlagen.

Im Streitfall waren die Anteile keine wesentlichen Betriebsgrundlagen, weil die GmbH am Vermögen der KG nicht beteiligt war und jeder Gesellschafter mit einem Anteil von 50 % nicht die notwendigen Stimmrechte hatte, um alleine Gesellschafterbeschlüsse fassen zu können. Allerdings störte sich der BFH an der vorausgegangenen Grundstücksübertragung und verwies den Fall daher zurück an das FG: Eine steuerneutrale Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern zwischen 2 Schwester-Personengesellschaften soll nach Ansicht des BFH zu Buchwerten nicht möglich sein.

## **Konsequenz**

Das Urteil ist für die Besteuerung von Personengesellschaften von großer Bedeutung, weil es zu gleich 3 zentralen Fragen Stellung bezieht. Neben der Qualifikation von Anteilen an einer Komplementär-GmbH als funktional wesentliche Betriebsgrundlagen wurde auch die – in der Literatur heftig umstrittene – Frage der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter zwischen Schwester-Personengesellschaften geklärt. Schließlich hat der BFH auch seine eigene Rechtsprechung zum sog. "Gesamtplan" relativiert: So soll eine Auslagerung einer wesentlichen Betriebsgrundlage (hier: Grundstück) steuerlich anzuerkennen sein, wenn sie auf Dauer erfolgt und damit die wirtschaftliche Struktur eines Unternehmens verändert. Diese Klarstellung ist uneingeschränkt zu begrüßen.

## **3. Streit um das Teilabzugsverbot**

### **Kernproblem**

Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften an ihre Gesellschafter unterliegen – bzw. unterlagen bis zur Einführung der Abgeltungsteuer – dem sog. Teileinkünfteverfahren (bis 2008: Halbeinkünfteverfahren).

Demzufolge sind diese Ausschüttungen nur zu 60 % (bis 2008: 50 %) steuerpflichtig.

Die Kehrseite ist das Halb- bzw. Teilabzugsverbot: Verluste oder Aufwendungen, die mit den teilweise steuerbefreiten Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, dürfen ebenfalls nur zu 60 % (50 %) abgezogen werden (§ 3c Abs. 2 EStG). Ungeklärt war bisher, ob dies auch dann gilt, wenn tatsächlich keine Einnahmen aus dieser Beteiligung anfallen.

## **Sachverhalt**

Ein Gesellschafter war an einer GmbH, die später in eine AG umgewandelt wurde, wesentlich zu mehr als 1 % beteiligt. Im Jahr 2001 meldete die AG Insolvenz an, im Jahr 2003 wurde das Verfahren abgeschlossen. Einen Liquidationserlös erzielte der Gesellschafter nicht. Die Anschaffungskosten seiner verlorenen Beteiligung machte der Gesellschafter in voller Höhe als Auflösungsverlust nach § 17 Abs. 4 EStG geltend.

## **Entscheidung des BFH**

Der BFH vertritt die Auffassung, dass die Abzugsbeschränkung des § 3c Abs. 2 EStG nur greife, wenn auch tatsächlich Einnahmen anfallen, die unter das Teil- bzw. Halbeinkünfteverfahren fallen. Bei nicht vorhandenen Einnahmen fehle hingegen der wirtschaftliche Zusammenhang mit den teilweise steuerfreien Einnahmen, so dass eine Abzugsbeschränkung nicht in Betracht komme. Da bisher nicht festgestellt wurde, ob der Gesellschafter Einnahmen aus der AG bzw. GmbH erzielt hat, wurde der Fall an das FG zurück verwiesen.

## **Reaktion der Finanzverwaltung**

Die Finanzverwaltung hat auf das Urteil mit einem Nichtanwendungserlass reagiert. Nach Auffassung des Bundesfinanzministeriums müssen im Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren alle Gewinne und Verluste gleich behandelt werden. Es komme nicht darauf an, ob dem Gesellschafter aus der Beteiligung Einnahmen zugeflossen sind.

## **Konsequenz**

Die Finanzverwaltung setzt ihre Praxis der Nichtanwendung missliebiger BFH-Rechtsprechung – allen anders lautenden Beteuerungen im Koalitionsvertrag zum Trotz – unbeirrt fort. Den Steuerpflichtigen bietet das Urteil dennoch die Chance, das Halb- bzw. Teilabzugsverbot durch geschickte Gestaltungen auszuhebeln: Durch den Verzicht auf Ausschüttungen kann – jedenfalls in der Konsequenz der BFH-Entscheidung – u. U. die volle Abzugsfähigkeit von Ausgaben (z. B. Finanzierungskosten) erreicht werden. Um dieses Ergebnis zu erreichen, müssen die betroffenen Gesellschafter allerdings den Gang vor die Finanzgerichte in Kauf nehmen.

## **4. Unvollständige Selbstanzeigen schützen vor Strafe nicht**

### **Einführung**

Aufgrund der Nachrichten über den Ankauf von Bankdaten über Kapitalanlagen in der Schweiz ist es zu einem deutlichen Anstieg von Selbstanzeigen gekommen. Aus fiskalischen Gesichtspunkten wird dem "reueigen" Steuersünder Straffreiheit gewährt. Die Selbstanzeige bedarf zwar keiner bestimmten Form. Hier genügt ein einfacher Brief oder eine persönliche Vorsprache beim Finanzamt. Jedoch müssen inhaltliche Vorgaben eingehalten werden, um Straffreiheit zu erlangen.

### **Kriterien**

Damit eine Selbstanzeige tatsächlich strafbefreiend wirkt, müssen grundsätzlich folgende Kriterien erfüllt sein: 1. Alle Angaben zur betroffenen Person müssen korrekt sein. 2. Die bisher nicht versteuerten Einnahmen müssen vollständig erklärt werden. 3. Die Art der Einnahmen (hier: "ausländische Kapitaleinkünfte") muss angegeben werden. 4. Aus der Selbstanzeige muss sich ergeben, wann (nach Jahren gegliedert) die Einkünfte erzielt wurden.

## **Schätzung**

Wenn wegen des Entdeckungsrisikos die Zeit eilt, die entsprechenden Bankunterlagen aber noch nicht vollständig vorliegen, genügt es, wenn die Steuerhinterziehung dem Finanzamt zunächst angezeigt und um eine angemessene Frist zur Nachholung der genauen Angaben gebeten wird. Diese bloße Ankündigung einer Selbstanzeige entfaltet jedoch noch keine strafbefreiende Wirkung. Hierzu ist es unbedingt erforderlich, dass der Betroffene die bislang nicht versteuerten Zinsen schätzt und diese Zahlen dem Finanzamt bereits im ersten Schreiben übermittelt. Diese sollten eher zu hoch angesetzt werden, da bei zu niedriger Schätzung der darüber hinausgehende Betrag nicht von der strafbefreienden Wirkung der Selbstanzeige umfasst wird. Reicht der Betroffene später die Belege und die genaue Berechnung nach, wird die Steuer nach den tatsächlich erzielten Einkünften festgesetzt. Ist das im Ausland angelegte Kapital aus Schwarzeinnahmen finanziert, muss die Selbstanzeige zusätzlich alle Angaben zu den bisher nicht versteuerten Einkünften aus der Tätigkeit enthalten, der diese Schwarzeinnahmen zugrunde liegen. Auch hier besteht die Möglichkeit der Angabe von geschätzten Beträgen, wenn die in der Vergangenheit nicht versteuerten Einkünfte zunächst nicht exakt beziffert werden können.

## **Straffreiheit**

Die Straffreiheit tritt erst bei vollständiger Zahlung der hinterzogenen Steuern ein. Hierzu legt das Finanzamt eine Frist fest.

## **Konsequenz**

Um "verunglückte" Selbstanzeigen zu vermeiden, sollten die Nacherklärungen nur mit (steuer-) rechtlicher Beratung abgegeben werden.

## **5. Nachgelagerte Besteuerung der Altersrenten verfassungskonform**

### **Kernproblem**

Durch das Alterseinkünftegesetz wurde die Besteuerung der Renten ab dem Jahr 2005 geändert.

Viele Rentner haben deswegen den Weg vor das Finanzgericht beschritten. Die Steuerbescheide für Veranlagungszeiträume ab 2005 ergehen hinsichtlich der Besteuerung aus Leibrenten zurzeit vorläufig.

### **Sachverhalt**

Langjährige Rentner hatten während ihrer aktiven Tätigkeit in erheblichem Umfang freiwillige Beitragsleistungen zur gesetzlichen Rentenversicherung entrichtet. Gesetzestreu hatte das Finanzamt die von den Klägern im Jahre 2005 vereinnahmten Rentenzahlungen nicht mehr entsprechend der Vorjahre mit einem Anteil von 27 bis 29 % der Besteuerung unterworfen, sondern mit 50 %. Die Rentner vermuteten eine verfassungsrechtlich unzulässige Doppelbesteuerung, da die Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung überwiegend aus bereits versteuertem Einkommen geleistet wurden. Zudem müsse bei den "Altrentnern" Vertrauensschutz gelten.

### **Entscheidung**

Der BFH hat seine bisherige Rechtsprechung zur Verfassungskonformität der nachgelagerten Besteuerung von Altersrenten bestätigt. Bei komplexen Sachverhalten müssen dem Gesetzgeber gröbere Typisierungen und Generalisierungen zugestanden werden. Deshalb sei die Besteuerung der Renteneinkünfte eines (vormals) Selbstständigen im Rahmen einer

Übergangsregelung verfassungsrechtlich unbedenklich. Entscheidend sei aber, dass nicht - wie im Streitfall

- gegen das Verbot der Doppelbesteuerung verstoßen werde.

### **Konsequenz**

Die Finanzverwaltung wird die Vorläufigkeit in Bezug auf das Alterseinkünftegesetz aufheben. Dagegen kann der Steuerpflichtige sich nur wehren, wenn er die Doppelbesteuerung nachweisen kann. Dies wird aber nur dann möglich sein, wenn er noch über Belege für sämtliche Zahlungen usw. - auch außerhalb des Zehnjahreszeitraums im Rahmen der Aufbewahrungspflichten - verfügt.

## **6. Grunderwerbsteuer: Ist die Bemessungsgrundlage verfassungsgemäß?**

### **Einführung**

In 2009 hatte der BFH das BMF aufgefordert, einem Verfahren beizutreten, dessen Gegenstand die Verfassungsmäßigkeit der Bestimmung der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer nach § 8 Abs. 2 GrEStG war. Während die GrESt grundsätzlich nach der geleisteten Gegenleistung bemessen wird, regelt diese Vorschrift abweichend hierzu, z. B. bei Umwandlungen und Anteilsvereinigungen, die Bemessung der GrESt nach § 138 BewG. Die mögliche Verfassungswidrigkeit ergibt sich aus der Anwendung des § 138 BewG, der in 2006 vom BVerfG im Hinblick auf die Erbschaft- und Schenkungsteuer als verfassungswidrig beanstandet wurde. Als Folge dieser Entscheidung wurde zwar das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht neu geregelt, für die GrESt gilt die Vorschrift jedoch bis heute.

### **Neue Verwaltungsanweisung**

Die Finanzverwaltung hat nun mit einem länder einheitlichen Erlass auf den Beschluss reagiert. Festsetzungen der GrESt nach § 8 Abs. 2 GrEStG erfolgen zukünftig nur noch vorläufig.

### **Konsequenz**

Soweit in den betroffenen Fällen Bescheide zur GrESt ergehen, ist zu prüfen, ob der Vorläufigkeitsvermerk enthalten ist. Soweit dies gegeben ist, erübrigt sich ein Einspruch diesbezüglich. Fehlt der Vorläufigkeitsvermerk, ist unverändert zu prüfen, ob ein Einspruch im Hinblick auf die mögliche Verfassungswidrigkeit einzulegen ist.

## **7. Neues DBA Deutschland Schweiz**

### **Neues DBA Schweiz mit Anpassung der Amtshilfeklausel**

Die zuständigen Ministerien Deutschlands und der Schweiz haben sich auf den Abschluss eines neuen Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) verständigt, bei dem die Auskunftsklausel an die Vorgaben des Art. 26 des OECD-Musterabkommens angepasst wird.

### **Inhalt des neuen DBA**

In dem neuen DBA verpflichtet sich die Schweiz, auch dann Auskünfte zu erteilen, wenn kein Fall von Steuerbetrug nach schweizerischem Recht vorliegt. Außerdem soll sich der Auskunftsaustausch nicht ausschließlich auf Bankdaten beschränken. Die eidgenössische Steuerverwaltung wird auch bei anderen Sachverhalten, z. B. bei Fragen zu Verrechnungspreisen oder bei der Klärung des Status einer schweizerischen Holding, in der Zukunft Auskünfte erteilen müssen. Das neue Abkommen muss noch vom Schweizer Parlament genehmigt werden.

Soweit dies erfolgt ist, gelten die Regelungen dem Vernehmen nach nur für Neufälle. Neben dem Abkommen mit Deutschland hat die Schweiz auf internationalen Druck (insb. aus den USA) eine ganze Reihe von Abkommen geändert.

## **Weitere neue DBA**

Neue Abkommen mit Wirkung ab 2010: USA und Frankreich. Neue Abkommen mit Wirkung ab 2011: Dänemark, Finnland, Großbritannien, Katar, Luxemburg, Mexiko, Norwegen, Österreich, Färöer-Inseln, Spanien.

## **8. Seeling-Modell vor dem Ende**

### **Einführung**

Grundstücke, die zu mindestens 10 % unternehmerisch genutzt werden, können in Gänze dem Unternehmensvermögen zugeordnet und es kann die komplette Vorsteuer geltend gemacht werden. Über einen Zeitraum von regelmäßig 10 Jahren wird dann die private Nutzung des Grundstücks als unentgeltliche Wertabgabe der Umsatzsteuer unterworfen. Durch diese, als Seeling-Modell bekannte Gestaltung können Unternehmer erhebliche Liquiditätsvorteile erzielen, da ihnen die Vorsteuer auf den privat genutzten Teil bis zur Rückzahlung zinslos zur Verfügung gestellt wird. Versuche des BMF, diese Gestaltung zu verhindern, scheiterten bisher.

### **Neue EU-Richtlinie**

U. a. auf Initiative Deutschlands hat die EU nun die MWStSystRL geändert. Demnach können Grundstücke nur noch mit dem Teil dem Unternehmensvermögen zugeordnet werden, der unternehmerisch genutzt wird. Spätere Nutzungsänderungen sollen im Rahmen der nationalen Korrekturvorschriften (§ 15a UStG) berücksichtigt werden. Die Änderungen sind spätestens zum 1.1.2011 in das nationale UStG umzusetzen.

### **Konsequenz**

Durch die Neuregelung wird dem Seeling-Modell die Existenzgrundlage entzogen. Der Vorsteuerabzug ist damit zukünftig auf den Teil des Grundstücks beschränkt, der unternehmerisch genutzt wird. Von Vorteil ist, dass es nunmehr auch möglich sein wird, Vorsteuerbeträge nachträglich geltend zu machen, wenn sich die unternehmerische Nutzung des Gebäudes im Zeitablauf erhöht. Dies war bisher nicht möglich. Hinsichtlich der Umsetzung in das deutsche UStG darf vermutet werden, dass die deutsche Finanzverwaltung, die die bisherige Regelung schon lange gestört hat, die Richtlinie zügig umsetzen wird. Unklar ist, ob es eine Übergangsregelung geben wird. Unternehmer, die das Seeling-Modell noch nutzen wollen, müssen sich daher mit der Umsetzung des Bauvorhabens beeilen.

## **9. Beraterhonorar f. Erstellung d. Steueramnestieerklärung nicht absetzbar**

### **Kernproblem**

Das Steueramnestiegesetz aus dem Jahr 2003 räumte Steuerunehrlichen für einen begrenzten Zeitraum die Möglichkeit ein, nicht oder nicht in voller Höhe erklärte Einnahmen im Wege einer strafbefreienden Erklärung nachzumelden. Durch Abgabe dieser Erklärung entging der Steuerpflichtige einem möglichen Straf- und Bußgeldverfahren. Zudem wurden die nacherklärten Einnahmen einem günstigen Pauschaltarif unterworfen.

## **Sachverhalt**

Die zusammenveranlagten Eheleute (Kläger) hatten in der Vergangenheit erzielte Kapitaleinkünfte nicht in ihrer Einkommensteuererklärung angegeben. Sie machten von der Möglichkeit der strafbefreienden Erklärung Gebrauch und beauftragten mit der Erstellung einen Steuerberater.

Die hierfür in Rechnung gestellten Honorare machten sie als Steuerberatungskosten (Sonderausgaben) geltend. Das Finanzamt versagte den Sonderausgabenabzug u. a. mit der Begründung, dass das Steueramnestiegesetz bei der pauschalen Besteuerung der nacherklärten Einnahmen einen Abschlag gewähre, der auch die Kosten für die Inanspruchnahme eines Steuerberaters beinhalte.

## **Entscheidung**

Das FG folgte der Auffassung des Finanzamts. Es stehe außer Frage, dass Aufwendungen, die in Zusammenhang mit der Ermittlung der relevanten Einnahmen stehen, dem Grunde nach als Werbungskosten oder Sonderausgaben abzugsfähig sind. In vorliegendem Fall scheitere die Berücksichtigung der Beratungskosten indes an den Sonderregelungen des Steueramnestiegesetzes.

Diese besagen, dass lediglich 60 % der an sich steuerpflichtigen Einnahmen der Besteuerung unterworfen werden. Der gewährte Abschlag von 40 % rechtfertigt sich nach Auffassung des Gerichts aber nur, wenn man darin nicht nur die Abgeltung der klassischen Werbungskosten einbezieht, sondern auch die Abgeltung sonstiger Aufwendungen, die im Nachgang zur eigentlichen Einkunftserzielung anfallen und den Steuerpflichtigen finanziell belasten.

## **Konsequenz**

Mit seiner Entscheidung stellt sich das FG Köln gegen ein Urteil des FG Düsseldorf aus dem Jahr 2007. Dieses hatte entschieden, dass Steuerberatungskosten nicht von dem pauschalen Abschlag von 40 % erfasst werden. Obwohl das Steueramnestiegesetz auslaufendes Recht ist, hob das FG Köln die grundsätzliche Bedeutung der Gesetzesauslegung hervor und ließ die Revision beim BFH zu.

## **10. “Kirchensteueraustritt” untersagt**

### **Kernfrage**

Kann man aus der Kirche austreten, die den Status einer Körperschaft des öffentlichen Rechts hat und u. a. Kirchensteuer erhebt, und gleichzeitig weiterhin als Mitglied der katholischen Kirche angesehen werden? Diese Frage war jetzt – in zweiter Instanz – Gegenstand der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs Baden-Württemberg.

### **Sachverhalt**

Ein katholischer Hochschullehrer hatte den Austritt aus der Kirche erklärt, die Austrittserklärung aber mit dem Zusatz versehen, sie beziehe sich nur auf die Kirche als Körperschaft des öffentlichen Rechts. Er wolle sich keinesfalls innerlich von der Kirche lossagen und weiterhin Mitglied der Kirche sein. Das Erzbistum Freiburg stellte sich indes auf den Standpunkt, dass der Kirchenaustritt dem Tatbestand des Abfalls von der Kirche gleichkommt und automatisch die Exkommunikation nach sich zieht. Das Verwaltungsgericht Freiburg gab dem Hochschullehrer zunächst recht und erklärte den steuerlich bedingten Kirchenaustritt für rechtmäßig. Das Erzbistum legte Revision gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts ein.



## **Entscheidung**

Der VGH gab der Revision des Erzbistums statt. Das Kirchensteuergesetz verlange für den Kirchenaustritt eine eindeutige Erklärung und verbiete deswegen Bedingungen und Zusätze. Für die Auslegung der Bestimmung ist nach Ansicht des Gerichts von entscheidender Bedeutung, dass mit diesem Verbot der sog. "modifizierte Kirchenaustritt" unterbunden werden soll. In Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts sei ein Kirchenaustritt unwirksam, der isoliert nur diejenigen Rechtsfolgen beseitigen wolle, die eine Kirchenmitgliedschaft im Bereich des staatlichen Rechts hat. Die Austrittserklärung müsse folglich erkennen lassen, dass sich der Betroffene ernsthaft und vollständig von der Religionsgemeinschaft lossagen wolle.

## **Konsequenz**

Der VGH hat mit seiner Entscheidung dem "Kirchensteueraustritt" eine klare Absage erteilt; die Revision beim Bundesverwaltungsgericht wurde nicht zugelassen. In ihrer Urteilsbegründung ließen es die Richter aber ausdrücklich offen, welche Folgerungen die Kirchen aus einer gegenüber den staatlichen Stellen abgegebenen Austrittserklärung ziehen. Die bereits in der Öffentlichkeit viel diskutierte Frage der Kirchenmitgliedschaft ohne Kirchensteuerpflicht sei eine rein innerkirchliche Angelegenheit.

## **11. Maßgeblichkeit nach BilMoG**

### **Kernproblem**

Durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) vom 25.5.2009 wurde auch die Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz neu justiert. Seitdem ist für Zwecke der Besteuerung das Betriebsvermögen auszuweisen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist, es sei denn, im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt. Zur Anwendung dieser Neuregelung hat die Finanzverwaltung in einem BMF-Schreiben Stellung bezogen.

### **Maßgeblichkeit der Handelsbilanz**

Unverändert gelten die Regelungen, wonach handelsrechtliche Aktivierungsgebote und Aktivierungswahlrechte grundsätzlich zu einer steuerlichen Aktivierungspflicht führen, während eine Passivierung in der Steuerbilanz nur dort in Betracht kommt, wo auch für die Handelsbilanz eine Passivierungspflicht besteht. Eine Ausnahme gilt für die in der Handelsbilanz nunmehr erlaubte Aktivierung von selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen. Hier steht ein explizites steuerliches Aktivierungsverbot einem Ansatz in der Steuerbilanz entgegen. Bei Bewertungswahlrechten, für die keine eigenständige steuerliche Regelung besteht (z. B. Aktivierung von Fremdkapitalzinsen) wirkt die Wahlrechtsausübung auch für die Steuerbilanz. Neu ist die Auffassung der Verwaltung, wonach das handelsrechtliche Einbeziehungswahlrecht bei den Herstellungskosten (Kosten der allgemeinen Verwaltung, Aufwendungen für soziale Einrichtungen, freiwillige soziale Leistungen und betriebliche Altersversorgung) steuerlich zu einer Einbeziehungspflicht dieser Kostenbestandteile führen soll.

## **Ausübung von steuerlichen Wahlrechten**

Die Finanzverwaltung geht davon aus, dass sämtliche steuerlichen Wahlrechte nunmehr unabhängig von der Handelsbilanz ausgeübt werden können. Dies gilt nicht nur für solche Wahlrechte, die den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zuwider laufen, wie z. B. die Übertragung

von stillen Reserven nach § 6b EStG. Auch Wahlrechte, die nach Handels- und Steuerrecht bestehen, können in beiden Rechenwerken unterschiedlich ausgeübt werden. So können Gegenstände des Anlagevermögens in der Handelsbilanz linear, in der Steuerbilanz hingegen degressiv abgeschrieben werden. Ein Wahlrecht nimmt die Finanzverwaltung auch für die Teilwertabschreibung an, die bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung in der Steuerbilanz vorgenommen werden kann, aber nicht muss.

### **Konsequenz**

Das BMF-Schreiben zeigt, dass durch das BilMoG nicht nur die sog. umgekehrte Maßgeblichkeit, sondern die gesamte formelle Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz aufgehoben wurde. Dies ermöglicht den Steuerpflichtigen eine weitgehend eigenständige Bilanzpolitik in beiden Rechenwerken und damit umfangreiche Gestaltungsmöglichkeiten, die bereits für das Jahr 2009 bestehen. Der Preis für diese Gestaltungsfreiheit ist ein nicht zu unterschätzender administrativer Mehraufwand durch die Führung von zwei weitgehend getrennten Rechenwerken.

Die Einheitsbilanz dürfte damit in vielen Fällen nicht mehr realisierbar sein.

## **12. Treuhandmodell gewerbesteuerlich anerkannt**

### **Kernproblem**

Personengesellschaften können – anders als Kapitalgesellschaften – keine steuerliche Organschaft mit ihrem Mutterunternehmen bilden. Um dennoch für Zwecke der Gewerbesteuer Gewinne und Verluste miteinander steuerlich verrechnen zu können, wurde in der Vergangenheit z. B. das sog. Treuhandmodell eingesetzt, dessen Anerkennung jedoch von der Finanzverwaltung teilweise versagt wurde.

### **Sachverhalt**

Beim Treuhandmodell fungiert ein Mutterunternehmen als Komplementärin einer GmbH & Co. KG und hält daneben nahezu sämtliche Anteile an der KG. Der verbleibende Anteil (z. B. 0,1 %) wird von einer Beteiligungs-GmbH als Kommanditistin gehalten. Die GmbH hält diese Beteiligung lediglich treuhänderisch für die Muttergesellschaft, so dass im Ergebnis (wirtschaftlich) sämtliche Anteile an der KG der Muttergesellschaft zuzurechnen sind. Da die GmbH mangels Risiko und Initiative kein Mitunternehmer ist, handelt es sich ertragsteuerlich auch nicht um eine Mitunternehmerschaft. Dennoch waren Finanzamt und Finanzgericht in einem Fall der Auffassung, dass die KG der Gewerbesteuer unterliege.

### **Entscheidung**

Der Bundesfinanzhof hat diese Entscheidung nun kassiert. Der BFH wertet die KG im Treuhandmodell als "Ein-Unternehmer-Personengesellschaft" und behandelt die Muttergesellschaft (zugleich Treugeberin) steuerlich so, als sei diese Alleineigentümerin sämtlicher Wirtschaftsgüter der KG. Da die KG keinen mitunternehmerschaftlich geführten Gewerbebetrieb unterhalte, unterliege sie auch nicht der Gewerbesteuer. Im Ergebnis wird die KG somit steuerlich negiert.

## **Konsequenz**

Durch das Urteil ist das Treuhandmodell nunmehr höchststrichterlich abgesichert und kann zu Gestaltungszwecken genutzt werden. Die Vorteile eines gesellschaftsrechtlich selbstständigen Unternehmens müssen nicht mit steuerlichen Nachteilen erkaufte werden. Insbesondere sind Gewinne und Verluste zwischen Mutter- und Tochterunternehmen gewerbesteuerlich in vollem Umfang miteinander kompensierbar. Zudem löst die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter zwischen den Gesellschaften keine Steuerbelastung aus.

## **13. Kfz-Nutzung: Mehrfache Anwendung der 1 %-Regel durch BFH bestätigt**

### **Einführung**

Die private Nutzung betrieblicher Kfz ist zu versteuern. Zur Ermittlung der privaten Nutzung stehen die 1 %- und die Fahrtenbuchmethode zur Verfügung. Die 1 %-Methode ist seit dem Jahr 2006 allerdings auf Kfz begrenzt, deren betriebliche Nutzung mehr als 50 % beträgt. Umstritten war bisher die Anwendung der 1 %-Methode für Fälle, in denen ein Unternehmer mehrere Kfz des Betriebsvermögens privat nutzt und eine private Verwendung durch Dritte, z. B. Familienangehörige, ausgeschlossen werden kann.

### **Rechtslage**

Das BMF verlangt in solchen Fällen bis zum 31.12.2009 den Ansatz der 1 %-Methode nur für das Kfz mit dem höchsten Bruttolistenpreis. Seit dem 1.1.2010 soll hingegen für alle Kfz im Betriebsvermögen, für die eine private Nutzung nicht ausgeschlossen werden kann, eine Besteuerung auf Basis der 1 %-Methode erfolgen. Dieser können die Unternehmer nur entgehen, wenn sie die private Nutzung mittels Fahrtenbuch ermitteln.

### **Neues Urteil**

Der BFH hat nun die neue Verwaltungsauffassung bestätigt. Demnach ist für jedes Kfz des Betriebsvermögens, das privat genutzt wird, die private Nutzung nach der 1 %-Methode zu bestimmen, sofern kein Fahrtenbuch geführt wird. Dabei ist es laut BFH vollkommen unerheblich, ob die Kfz von einer oder mehreren Personen privat genutzt werden.

### **Konsequenz**

Unternehmern, die mehrere Kfz im Betriebsvermögen haben und nicht nachweisen können, dass diese z. B. durch Überlassung an Arbeitnehmer ausschließlich betrieblich genutzt werden, wird das BFH-Urteil teuer zu stehen kommen. Es besteht auch keine Hoffnung, dass der BFH diesbezüglich in nächster Zeit zu einem anderen Ergebnis kommen wird. Denn der Urteilsbegründung ist zu entnehmen, dass der BFH durchaus das Problem gesehen hat, dass die mehrfache Anwendung der 1 %-Methode in diesen Fällen regelmäßig zu einer Besteuerung führt, die in keinem Verhältnis zur tatsächlichen privaten Nutzung steht. Dies hält er allerdings für zulässig, da die 1 %-Methode der Pauschalierung dient, ggf. auch zu Ungunsten der Steuerpflichtigen.

Das Motto des BFH lautet: Wem dies nicht passt, steht es offen, für jedes Kfz ein Fahrtenbuch zu führen. Offen lässt der BFH, ob die Unternehmen für die Jahre bis einschließlich 2009 in ihrem Vertrauen auf die oben dargestellte Auffassung der Finanzverwaltung geschützt sind. Betroffene Unternehmen müssen nun prüfen, ob sie Maßnahmen ergreifen können, um der drohenden steuerlichen Mehrbelastung zu entgehen, z. B. durch Führung von Fahrtenbüchern.

## 14. ErbStG verstößt gegen Gemeinschaftsrecht

### Kernfrage/Rechtslage

Das deutsche Erbschaftsteuerrecht knüpft in Schenkungsfällen die Gewährung der persönlichen Steuerfreibeträge an den Wohnsitz des Schenkers bzw. des Schenkungsempfängers. Nur wenn mindestens eine dieser Personen ihren Wohnsitz in Deutschland hat, werden die hohen persönlichen Steuerfreibeträge gewährt. Gleichzeitig verbieten die Regelungen des Vertrages über die Europäische Gemeinschaft ganz allgemein jegliche Beschränkung des freien Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten. Der Europäische Gerichtshof hatte nunmehr darüber zu entscheiden, ob die deutsche Gesetzeslage gegen Gemeinschaftsrecht verstößt.

### Entscheidung

Die Klägerin, eine deutsche Staatsangehörige und seit langem in Holland wohnhaft, hatte von ihrer Mutter, ebenfalls deutsche Staatsangehörige und dort lebend, ein bebautes Grundstück geschenkt bekommen. Da weder Schenkerin noch Beschenkte in Deutschland einen Wohnsitz hatten, setzte das Finanzamt unter Versagung der hohen persönlichen Steuerfreibeträge eine erhebliche Schenkungsteuer fest. Die Klägerin macht die Berücksichtigung des persönlichen Kinder-Freibetrages geltend. Nachdem das Finanzgericht der Ansicht war, dass die deutsche Gesetzeslage Gemeinschaftsrecht verletze, legte es dem Europäischen Gerichtshof die Sache zur Entscheidung vor. Der EuGH bestätigte die Ansicht des Finanzgerichts. Denn die Benachteiligung des Auslandswohnsitzes bewirke eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs in der Union, die nicht durch sachliche Gründe gerechtfertigt sei. Darüber hinaus stelle der Sachverhalt angesichts des Auslandswohnsitzes keine rein innerstaatliche Situation dar, so dass auch die Kapitalverkehrsfreiheit betroffen sei. Im Übrigen sei die Anwendung eines geminderten Freibetrags, wie ihn die streitige deutsche Regelung für den Fall vorsehe, dass die Schenkung unter Personen vorgenommen wird, die nicht in dem Mitgliedstaat wohnen, in dem der Schenkungsgegenstand belegen ist, auch kein geeignetes Mittel zur Erreichung des mit dieser Regelung verfolgten Ziels, gespaltene Schenkungen zu verhindern.

### Konsequenz

Mit der Entscheidung ist die deutsche Regelung endgültig gemeinschaftsrechtswidrig. Sie kann nicht mehr angewandt werden. Die Entscheidung bedeutet, dass bei Schenkungen "deutschen" Vermögens unabhängig davon, wo Schenker und/oder Beschenkter ihren Wohnsitz haben, die normalen persönlichen Freibeträge zu gewähren sind, so lange sich der Steuersachverhalt innerhalb der Europäischen Union abspielt. Mit anderen Worten: alleine die Schenkung "deutschen" Vermögens ist im Geltungsbereich des Vertrages über die Europäische Union ausreichend für die Gewährung der normalen persönlichen Freibeträge.

Mit freundlichen Grüßen

WEKO

gez. Markus Welte  
Wirtschaftsprüfer  
Steuerberater

gez. Matthias Koch  
Steuerberater