

JM-Aktuell

Aktuelle Informationen aus Rechtsprechung, Gesetzgebung und Verwaltung für unsere Mandanten

„Steuern“ – 02/2013

Inhaltsverzeichnis

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Aktuelle Gesetzesvorhaben im Überblick
- 2 Einkommensteuer-Erstattungsansprüche bei getrennt lebenden Ehegatten
- 3 Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen
- 4 Keine außergewöhnliche Belastung durch Mietzahlungen für die Monate der Kündigungsfrist nach Kündigung wegen Heimunterbringung
- 5 Steuererklärungspflicht für Rentner?
- 6 Steuerklärungsfristen

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 7 1 %-Regelung auch wenn andere Fahrzeuge für Privatfahrten zur Verfügung stehen?
- 8 Einzelfragen zur Berechnung der Entfernungspauschale
- 9 Stellplatz- und Garagenkosten können im Rahmen der doppelten Haushaltsführung geltend gemacht werden
- 10 Fahrtkosten bei berufsbegleitendem Studium
- 11 Steuerfreiheit oder Begünstigung von „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ erbrachten Zuwendungen
- 12 Telefongebühren können als Werbungskosten abzugsfähig sein
- 13 Veruntreute Gelder sind kein Arbeitslohn
- 14 Eigenbelastung bei Krankheitskosten

Für Unternehmer und Freiberufler

- 15 Erfassung der Privatnutzung von Betriebsfahrzeugen bei mehreren Betriebs-Kfz
- 16 Schätzung bei formellen Buchführungsmängeln
- 17 Betrieb einer Photovoltaikanlage regelmäßig separater Gewerbebetrieb
- 18 Gewerbesteuerliche Mindestbesteuerung verfassungsgemäß
- 19 Gewerbesteuer nicht als Betriebsausgabe abziehbar
- 20 Umsatzsteuerkarussell: Haftung des Geschäftsführers
- 21 Kundenpräsente bis 40 € steuerfrei

Für Personengesellschaften

- 22 Anteiliger Wegfall von Verlustvorträgen bei kurzfristigem Ausscheiden aus einer Personengesellschaft
- 23 Steuerliche Neutralisierung von Veräußerungsgewinnen durch Übertragung auf einen anderen Betrieb

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 24 Altverluste nur noch in 2013 verrechenbar

Für Hauseigentümer

- 25 Einkünfteerzielungsabsicht bei langjährigem Leerstand von Wohnungen
26 Finanzierungskosten eines Vermietungsobjekts des anderen Ehegatten
27 Hotelgutscheine an Gesellschafter eines Immobilienfonds

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 28 Gesetzgebung: Änderungen bei der Organschaft und bei der Verlustverrechnung
29 Beteiligungsgrenze von 1 % gem. § 17 EStG ist verfassungsgemäß
30 Veranlagungszeitraumbezogener Beteiligungsbegriff bei Ermittlung der Wesentlichkeitsgrenze nach § 17 EStG
31 Anteilsveräußerung: Übertragung unter Familienangehörigen zu einem symbolischen Kaufpreis von 1 €
32 Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an einer schenkweise erhaltenen Unterbeteiligung an einer Kapitalgesellschaft
33 Lohnzufluss statt Anteilsveräußerung auf Grund fehlenden wirtschaftlichen Eigentums bei einer treuhänderisch gehaltenen Managementbeteiligung
34 Verdeckte Gewinnausschüttung (vGA): Sperrwirkung von DBA-Regelungen gegenüber Sonderbedingungen bei beherrschenden Gesellschaftern
35 Haftung des faktischen Geschäftsführers für Zahlungen nach Eintritt der Krise

Für alle Steuerpflichtigen

1 Aktuelle Gesetzesvorhaben im Überblick

a) Anhebung des Grundfreibetrags

In Kraft getreten ist das Gesetz zum Abbau der kalten Progression. Danach wird der **Grundfreibetrag** für das verfassungsrechtlich gebotene Existenzminimum in zwei Schritten **angehoben**: Für das Jahr 2013 beträgt er **8 130 €**, ab 2014 erhöht er sich auf **8 354 €**. Die Entlastung ist im Ergebnis allerdings nur gering. Sie beträgt z.B. für 2013 gegenüber 2012 bei ledigen Stpfl. im Jahr 24 €.

Hinweis:

Der Grundfreibetrag wird rückwirkend zum 1.1.2013 angehoben. Bislang wurde die Lohnsteuer noch nach dem alten Tarif abgerechnet. Nun führt die rückwirkende Gesetzesänderung aber dazu, dass Arbeitgeber die bereits abgerechnete Lohnsteuer korrigieren müssen. Insoweit ist darauf zu achten, dass die Software zur Lohnabrechnung rechtzeitig angepasst wird.

b) Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts

Das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts wurde im Bundesgesetzblatt verkündet. Hinzuweisen ist auf drei Schwerpunkte:

- Die **Änderungen des Reisekostenrechts** treten erst zum 1.1.2014 in Kraft, so dass noch ausreichend Zeit verbleibt, um sich auf die neuen Rahmenbedingungen einzustellen. Hierüber werden wir noch ausführlich in einem späteren Mandanten-Rundschreiben berichten.
- Der **Verlustrücktrag** bei der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer wird **erhöht** von derzeit 511 500 € auf **1 Mio. €**, was gerade mittelständische Unternehmen in Krisenzeiten durch frühere Steuererstattungen entlasten wird. Dies gilt erstmals für im Jahr 2013 nicht ausgeglichene Verluste.
- Bei den formalen Voraussetzungen an den **Gewinnabführungsvertrag** bei Bestehen einer steuerlichen Organschaft führt das Gesetz zu wichtigen Erleichterungen für die Praxis.

Hinweis:

Die Änderungen hinsichtlich steuerlicher Organschaften sehen insbesondere vor, dass in den Gewinnabführungsverträgen zwingend ein Verweis auf § 302 AktG in seiner jeweils gültigen Fassung (sog. dynamischer Verweis) verankert wird. Dies ist beim **Neuabschluss von Gewinnabführungsverträgen** zu beachten.

Handlungsempfehlung:

Bestehende Gewinnabführungsverträge werden oftmals keinen solchen dynamischen Verweis auf § 302 AktG enthalten. In solchen Fällen fordert der Gesetzgeber nun eine **Vertragsanpassung bis zum 31.12.2014**. Da der Anpassungsprozess etwas Zeit benötigt (Gremienbeschlüsse, Eintragung im Handelsregister usw.) und die notwendigen Beschlüsse sinnvollerweise in einer ordentlichen Gesellschafterversammlung getroffen werden sollten, sollte die Prüfung und ggf. Durchführung einer notwendigen Vertragsanpassung alsbald angegangen werden. Die Änderung der Alt-Gewinnabführungsverträge auf Grund der Anpassung an die neue Vorschrift gilt dem Gesetz zufolge nicht als „Neuabschluss“, so dass die steuerliche Anerkennung der Organschaft insoweit nicht gefährdet ist.

c) Jahressteuergesetz 2013

Das Jahressteuergesetz 2013 ist – auch nach den Verhandlungen des Vermittlungsausschusses – endgültig gescheitert. Einige wenige der ursprünglich geplanten Änderungen, die wegen Vorgaben der Europäischen Union oder aus zwingenden technischen Gründen notwendig sind, sollen nun aber in ein neues Gesetzgebungsverfahren einfließen und so doch noch umgesetzt werden.

Hinweis:

Welche der ursprünglich vorgesehenen Änderungsvorhaben nun letztlich doch noch als Gesetz verabschiedet werden, ist derzeit noch unklar. Zwar liegt ein Regierungsentwurf eines Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes vor, in den Aus-

schnitte aus dem ursprünglichen Entwurf zum Jahressteuergesetz 2013 aufgenommen wurden, doch wird es erfahrungsgemäß im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens noch zu etlichen Änderungen kommen.

d) Steuerabkommen Schweiz

Nach der verweigerten Zustimmung des Bundesrats ist das Steuerabkommen mit der Schweiz endgültig gescheitert.

Hinweis:

Die Pläne zum Steuerabkommen sahen vor, für bislang unbesteuerter Kapitalerträge deutscher StPfl. in der Schweiz eine Abgeltungsbesteuerung wie in Deutschland sowie eine nachträgliche Besteuerung von in den vergangenen zehn Jahren erzielten, nicht besteuerten Kapitalerträgen zu regeln.

Handlungsempfehlung:

Nachdem die Möglichkeit der Nachklärung für in der Vergangenheit nicht besteuerte Einkünfte nun nicht eingeführt wird, muss in einschlägigen Fällen sorgfältig geprüft werden, wie einem möglicherweise bestehenden steuerstrafrechtlichen Risiko begegnet werden kann.

2 Einkommensteuer-Erstattungsansprüche bei getrennt lebenden Ehegatten

Eine Einkommensteuerveranlagung kann insbesondere dann zu Erstattungen führen, wenn die geleisteten Vorauszahlungen und/oder die einbehaltene Lohnsteuer die festgesetzte Steuer übersteigen. Bei Ehegatten stellt sich die Frage, wem ein Erstattungsanspruch zusteht, wenn diese mittlerweile getrennt leben. Hierzu nimmt die Finanzverwaltung ausführlich in dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 31.1.2013 (Aktenzeichen IV A 3 – S 0160/11/10001, DOK 2012/1185415) Stellung. Im Folgenden werden wichtige Aspekte dieses Schreibens dargestellt, die in der Praxis beachtet werden sollten:

Abweichend von dem **bei einer intakten Ehe** gültigen Grundsatz, dass die Auszahlung eines Erstattungsbetrags durch das Finanzamt an einen Ehegatten grundsätzlich auch für und gegen den anderen Ehegatten wirkt, darf das Finanzamt dann nicht mehr an den anderen Ehegatten auszahlen, wenn es nach Aktenlage erkennt oder erkennen musste, dass ein Ehegatte aus beachtlichen Gründen nicht mit der Auszahlung des gesamten Erstattungsbetrags an den anderen Ehegatten einverstanden ist.

Handlungsempfehlung:

Aus diesem Grunde ist es wichtig, dem Finanzamt zeitnah z.B. ein Getrenntleben, die Änderung des Güterstands oder eine Pfändung/Abtretung mitzuteilen.

Muss das Finanzamt auswählen, an wen eine Erstattung ausbezahlt ist, so steht der Erstattungsanspruch demjenigen Ehegatten zu, auf dessen Rechnung zuvor die Zahlungen bewirkt worden sind. Unerheblich ist dagegen, welcher Ehegatte den Steuererstattungstatbestand verwirklicht hat und auf wessen Einkünften die festgesetzten Steuern beruhen. Aus diesem Grunde ist entscheidend festzustellen, für wen geleistete Vorauszahlungen erfolgt sind. Insoweit kommt es auf die **Tilgungsbestimmung** an.

Liegen keine Anhaltspunkte oder ausdrücklichen Absichtsbekundungen für eine Tilgungsbestimmung vor, kann das Finanzamt als Zahlungsempfänger, solange die Ehe besteht und die Ehegatten nicht dauernd getrennt leben, auf Grund der zwischen ihnen bestehenden Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft allerdings davon ausgehen, dass derjenige Ehegatte, der auf die gemeinsame Steuerschuld zahlt, mit seiner Zahlung auch die Steuerschuld des anderen, mit ihm zusammen veranlagten Ehegatten begleichen will. Dies gilt insbesondere für Vorauszahlungen, die auf Grund eines an beide Ehegatten gerichteten Vorauszahlungsbescheids geleistet werden. Die gemeinsamen Vorauszahlungen sind in diesem Fall nach Köpfen aufzuteilen und den Ehegatten somit jeweils hälftig zuzurechnen. Hinsichtlich einbehaltener Steuerabzugsbeträge (Lohnsteuer und Kapitalertragsteuer) ist derjenige erstattungsberechtigt, von dessen Einnahmen die Beträge einbehalten wurden.

Hinweis:

Etwas anderes gilt nur dann, wenn einer Zahlung eine ausdrückliche Tilgungsbestimmung zu Grunde liegt. Hat der **zahlende Ehegatte** im Zeitpunkt einer Vorauszahlung nämlich **kenntlich gemacht**, dass er nur seine eigene Steuerschuld tilgen will, ist er im Falle der Erstattung dieses Betrags allein erstattungsberechtigt.

Handlungsempfehlung:

Es sollte bei einem (drohenden) Scheitern der Ehe dem Finanzamt mitgeteilt werden, dass Zahlungen nur noch auf die eigene Steuerschuld geleistet werden. Die Angabe einer Tilgungsbestimmung muss dabei nicht „ausdrücklich“ erfolgen, sondern kann sich aus den Umständen des Einzelfalls ergeben (als Indiz z.B. Angabe des eigenen Namens im Feld „Verwendungszweck“ einer Überweisung). Eine spätere „Interpretation“ (d.h. eine nachträglich geltend gemachte Tilgungsbestimmung) durch den zahlenden Ehegatten kann aber keine Berücksichtigung finden. Vorsichtshalber sollte die Tilgungsbestimmung eindeutig erfolgen.

3 Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen

Ausgaben im Privathaushalt für **haushaltsnahe Dienstleistungen** wie Rasenmähen, Fensterputzen oder Pflegeleistungen können i.H.v. 20 % der Aufwendungen, höchstens 4 000 € pro Jahr, steuermindernd geltend gemacht werden. Daneben können für **Handwerkerleistungen**, und zwar für alle im eigenen Haushalt getätigten Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen, ebenfalls 20 % der Ausgaben, höchstens aber nochmals 1 200 € pro Jahr, geltend gemacht werden. Beide steuerlichen Abzugsbeträge können nebeneinander in Anspruch genommen werden.

Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang auf folgende **aktuelle Urteile**:

- Nach dem Urteil des FG Sachsen vom 23.3.2012 (Aktenzeichen 3 K 1388/10) kann eine Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen auch bei **nachträglichem Einbau eines Kachelofens sowie eines Edelstahlschornsteins** in ein gasbeheiztes Einfamilienhaus in Anspruch genommen werden. Die Steuerermäßigung für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen hänge nicht davon ab, ob die handwerkliche Maßnahme der Erhaltung eines vorhandenen Gegenstands dient oder einen neuen Gegenstand herstellt, indem sie etwas Neues schafft. Der Begriff der „Modernisierung“ verlange auch nicht, dass nach Abschluss einer Modernisierung eine fortschrittlichere handwerkliche Gestaltung als zuvor vorliege.
- Nach dem Urteil des FG Berlin-Brandenburg v. 23.8.2012 (Aktenzeichen 13 K 13287/10) sind Aufwendungen für die **Dienstleistung des Winterdiensts**, auch soweit sie in Zusammenhang mit der konkreten Verpflichtung des Anliegers zur Schneeräumung auf öffentlichen Gehwegen stehen, als haushaltsnahe Dienstleistungen anzusehen. Eine Trennung zwischen Reinigungs- und Räumarbeiten auf dem Grundstück und dem öffentlichen Raum vor dem Grundstück ist nicht vorzunehmen. Damit entschied das Finanzgericht gegen die Ansicht der Finanzverwaltung.
- Mit Urteil vom 5.7.2012 (Aktenzeichen VI R 18/10) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass **pauschale Zahlungen** des Mieters an den Vermieter **für die Durchführung von Schönheitsreparaturen** keine begünstigten Aufwendungen für Handwerkerleistungen sind.

4 Keine außergewöhnliche Belastung durch Mietzahlungen für die Monate der Kündigungsfrist nach Kündigung wegen Heimunterbringung

Mit Urteil vom 17.12.2012 (Aktenzeichen 5 K 2017/10) hat das FG Rheinland-Pfalz entschieden, dass Mietzahlungen, die eine alleinstehende und in einem Pflegeheim untergebrachte Person trotz Kündigung der Mietwohnung – wegen der einzuhaltenden Kündigungsfrist – entrichten muss, nicht als außergewöhnliche Belastung steuermindernd berücksichtigt werden können.

Hinweis:

Möglich ist der Abzug der **Kosten der Heimunterbringung** als außergewöhnliche Belastung, soweit die sog. „zumutbare Belastung“ überschritten wird.

Die Kosten der Heimunterbringung sind jedoch regelmäßig um eine sog. **Haushaltersparnis** zu kürzen. Diese Haushaltersparnis berücksichtigt die üblicherweise anfallenden Kosten der Lebensführung, welche nicht abzugsfähig sind. Die Kürzung ist jedoch nicht vorzunehmen, wenn ein Pflegebedürftiger seinen normalen Haushalt beibehält und deshalb trotz Unterbringung in einem Pflegeheim mit den Fixkosten des Hausstands wie Miete oder Zinsaufwendungen, Grundgebühr für Strom und Wasser etc. weiterhin belastet ist. Im Urteilsfall kürzte das Finanzamt für die Monate der Kündigungsfrist die Kosten der Heimunterbringung nicht um die Haushaltersparnis. Somit wurden nach Ansicht des Finanzgerichts die Kosten des zweiten Hausstands bereits steuerlich berücksichtigt. Würde man darüber hinaus auch noch die Mietzahlungen berücksichtigen, käme es zu einer doppelten Begünstigung.

5 Steuererklärungspflicht für Rentner?

Seit dem Jahr 2005 wird die Besteuerung von Renten Schritt für Schritt auf die sog. nachgelagerte Besteuerung umgestellt. Wer 2005 oder früher in Rente gegangen ist, muss 50 % seiner Brutto-Ruhestandsbezüge versteuern. Für jeden neu hinzugekommenen Rentnerjahrgang steigt dieser Prozentsatz. Ab dem Rentenjahrgang 2040 sind dann die Altersrenten zu 100 % zu versteuern. Im Gegenzug steigt die Abzugsfähigkeit der Beitragszahlungen.

Dies führt dazu, dass vermehrt Rentner verpflichtet sind, eine Einkommensteuererklärung abzugeben. Dies bedeutet aber nicht automatisch, dass auch eine Steuerzahlung droht, da Abzugsposten angesetzt werden können und der Grundfreibetrag gewährt wird.

Handlungsempfehlung:

Die Finanzämter bekommen die Rentenhöhe automatisch mitgeteilt, so dass Anfragen des Finanzamts hinsichtlich einer möglichen Steuererklärungspflicht an Rentner zunehmen. Daher sollte in jedem Fall geprüft werden, ob eine Steuererklärungspflicht besteht. Für den Fall, dass von einer Erklärungspflicht auszugehen ist, sollten Belege über Abzugsposten, wie z.B. Spendenbescheinigungen oder Nachweise über Handwerkerleistungen, haushaltsnahe Dienstleistungen oder Krankheitskosten aufbewahrt werden, damit diese Positionen steuermindernd geltend gemacht werden können.

Ergibt sich im konkreten Fall keine Steuerpflicht, so kann es sinnvoll sein, beim Finanzamt eine **Nichtveranlagungsbescheinigung** zu beantragen. Sie gilt grundsätzlich für drei Jahre. Vorteilhaft ist dies auch deshalb, weil dann bei Vorlage dieser Bescheinigung bei der Bank auf Kapitalerträge keine Zinsabschlagsteuer einbehalten wird.

6 Steuerklärungsfristen

Grundsätzlich sind die Einkommensteuererklärung und auch alle betrieblichen Steuerklärungen, wie insbesondere die Umsatzsteuererklärung, die Körperschaftsteuererklärung, die Gewerbesteuererklärung und die Gewinnfeststellungserklärung einer Personengesellschaft für das Jahr 2012 bis zum 31.5.2013 abzugeben.

Hinweis:

Die betrieblichen Steuerklärungen und Einkommensteuerklärungen, in denen auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit oder aus Land- und Forstwirtschaft erklärt werden, sind – wie bereits für 2011 – zwingend in elektronischer Form an die Finanzverwaltung zu übermitteln.

Nach dem gleich lautenden Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder vom 2.1.2013 wird, sofern die genannten Steuerklärungen durch einen steuerlichen Berater angefertigt werden, generell eine **Fristverlängerung** bis zum 31.12.2013 gewährt. Allerdings behalten es sich Finanzämter vor, insbesondere in folgenden Fällen die **Steuerklärungen bereits früher anzufordern**:

- Für den vorangegangenen Veranlagungszeitraum wurden die erforderlichen Erklärungen verspätet oder nicht abgegeben,
- für den vorangegangenen Veranlagungszeitraum wurden kurz vor Abgabe der Erklärung bzw. vor dem Ende der Karenzzeit von 14 Monaten für die Vollverzinsung von Steuernachzahlungen bzw. -erstattungen nachträgliche Vorauszahlungen festgesetzt,
- aus der Veranlagung für den vorangegangenen Veranlagungszeitraum hat sich eine hohe Abschlusszahlung ergeben,
- es werden hohe Abschlusszahlungen erwartet,
- für Beteiligte an Gesellschaften und Gemeinschaften sind Verluste festzustellen oder
- die Arbeitslage der Finanzämter erfordert es.

Handlungsempfehlung:

Dies verdeutlicht, dass die für die Erstellung der Steuererklärung notwendigen Unterlagen bereits rechtzeitig zusammengetragen werden müssen. Nicht zuletzt dann, wenn mit Steuererstattungen zu rechnen ist, sollten die Erklärungen möglichst frühzeitig vorbereitet werden.

7 1 %-Regelung auch wenn andere Fahrzeuge für Privatfahrten zur Verfügung stehen?

Wird dem Arbeitnehmer ein Firmenwagen zur Verfügung gestellt, den er auch für Privatfahrten nutzen darf, so ist der hieraus erwachsende Vorteil als Sachbezug der Lohnsteuer zu unterwerfen. Soweit die private und die betriebliche Fahrleistung nicht mit einem Fahrtenbuch, das den strengen steuerlichen Anforderungen genügt, nachgewiesen werden, ist der durch den Firmenwagen gewährte Vorteil mit monatlich 1 % des Bruttolistenpreises zum Zeitpunkt der Erstzulassung des Fahrzeugs anzusetzen. Ggf. ist daneben noch ein Zuschlag für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu berücksichtigen.

Die pauschale Besteuerung nach der 1 %-Regelung ist unabhängig von der tatsächlichen privaten Nutzung vorzunehmen. Dabei wird davon ausgegangen, dass der Firmenwagen auch für private Fahrten genutzt wird. Juristisch wird davon gesprochen, dass der Beweis des ersten Anscheins für eine private Nutzung des Firmenwagens spricht. Nur in Ausnahmefällen kann dieser Anscheinsbeweis entkräftet werden, wenn nachgewiesen wird, dass dieses Fahrzeug tatsächlich nicht für private Fahrten eingesetzt wird, sondern für den privaten Gebrauch ein anderes Fahrzeug zur Verfügung steht. So hatte der Bundesfinanzhof über folgenden Fall zu entscheiden: Ein Unternehmer (Entsprechendes gilt auch für Arbeitnehmer) hatte im Betriebsvermögen einen auf ihn zugelassenen Porsche 911. Das Finanzamt ging davon aus, dass dieser Wagen auch für Privatfahrten genutzt werde und setzte den zu versteuernden Nutzungsanteil mit 1 % fest. Der Unternehmer wandte dagegen ein, dass für Privatfahrten ein Volvo V70 T5 als Privatfahrzeug zur Verfügung stehe. Dieser Kombi werde für Privatfahrten genutzt, auch weil er wegen seines besseren Raumangebots für die siebenköpfige Familie besser geeignet sei als der Sportwagen. Der Bundesfinanzhof gab mit Urteil vom 4.12.2012 (Aktenzeichen VIII R 42/09) dem Stpfl. Recht.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof stellt allerdings klar, dass die bloße Behauptung, es finde keine Privatnutzung statt, ebenso wenig ausreicht, wie die bloße Existenz eines Zweitwagens. Vielmehr müssen besondere Gesichtspunkte vorgetragen werden, wonach die Privatfahrten mit dem Privatfahrzeug und eben nicht mit dem betrieblichen Kfz durchgeführt werden.

8 Einzelfragen zur Berechnung der Entfernungspauschale

Aufwendungen aus Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte können steuerlich über die Entfernungspauschale, also mit **0,30 € je Entfernungskilometer** zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte, berücksichtigt werden. Zu den vielen Problemen und Einzelfragen, die sich bei der Berechnung der Entfernungspauschale immer wieder ergeben, hat das Bundesfinanzministerium in einem für die Steuerpraxis der Finanzämter verbindlichen Schreiben vom 3.1.2013 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2351/09/10002, DOK 2012/1170915) Stellung genommen. Die für den Arbeitnehmer wichtigsten Aspekte aus diesem Schreiben stellen wir im Folgenden dar.

a) Grundsätzliches zur Entfernungspauschale

Die Entfernungspauschale wird grundsätzlich unabhängig davon gewährt, welches Verkehrsmittel der Stpfl. für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte benutzt. Da es sich um eine Pauschale handelt, kommt es grundsätzlich auch nicht auf die Höhe der tatsächlich entstandenen Aufwendungen an.

Selbst wenn ein Stpfl. mit öffentlichen Verkehrsmitteln zur Arbeit fährt, wird die Entfernungspauschale angesetzt. Übersteigen die Aufwendungen für die **Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel** den im Kalenderjahr insgesamt als Entfernungspauschale anzusetzenden Betrag, können die Mehraufwendungen zusätzlich angesetzt werden.

Hinweis:

Ausgenommen von der Entfernungspauschale sind Flugstrecken und Strecken mit steuerfreier sog. Sammelbeförderung, also die Beförderung von mehreren Arbeitnehmern mit einem Fahrzeug, das der Arbeitgeber zur Verfügung stellt. Für Flugstrecken sind die tatsächlichen Aufwendungen anzusetzen. Bei entgeltlicher Sammelbeförderung durch den Arbeitgeber sind die Aufwendungen des Arbeitnehmers ebenso als Werbungskosten anzusetzen.

b) Höchstbetrag von 4 500 €

Die anzusetzende Entfernungspauschale ist in der Regel auf einen Höchstbetrag von 4 500 € im Kalenderjahr begrenzt. Die Beschränkung auf 4 500 € gilt:

- wenn der Weg zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte mit einem Motorrad, Motorroller, Moped, Fahrrad oder zu Fuß zurückgelegt wird,
- bei Benutzung eines Kfz für die Teilnehmer an einer Fahrgemeinschaft und zwar für die Tage, an denen der Arbeitnehmer sein eigenes oder zur Nutzung überlassenes Kfz nicht einsetzt,
- bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel, soweit im Kalenderjahr insgesamt keine höheren Aufwendungen glaubhaft gemacht oder nachgewiesen werden.

Ausnahme: Bei Benutzung eines eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kfz (Firmenwagen) greift die Begrenzung auf 4 500 € nicht.

Hinweis:

Der Arbeitnehmer muss nachweisen oder glaubhaft machen, dass er die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte mit dem eigenen oder ihm zur Nutzung überlassenen Kfz zurückgelegt hat. Ausreichend hierfür ist z.B. die Vorlage von Werkstattbelegen oder Berichten der Hauptuntersuchung von zwei aufeinander folgenden Daten, aus denen sich der jeweils aktuelle Kilometerstand ergibt. Die Fahrleistung kann dann auf das Jahr hochgerechnet und mit den erklärten Wegen zwischen Wohnung und Arbeitsstätte verglichen werden. Auch die Vorlage der Versicherungspolice, aus der sich eine hohe Jahresfahrleistung ergibt, kommt als Nachweis in Frage. Ein Nachweis der tatsächlichen Aufwendungen für das Kfz ist für den Ansatz eines höheren Betrags als 4 500 € nicht erforderlich.

c) Häufige Praxisfragen

Für häufig auftauchende Probleme und Fragen bei der Entfernungspauschale gelten folgende Lösungen und Antworten:

• Werden Umwege bei der Fahrt zur Arbeit berücksichtigt?

Für die Bestimmung der Entfernung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte ist nach der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung die **kürzeste Straßenverbindung** zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte maßgebend. Dabei sind nur volle Kilometer anzusetzen, ein angefangener Kilometer bleibt unberücksichtigt. Die Entfernungsbestimmung richtet sich nach der Straßenverbindung; sie ist unabhängig von dem Verkehrsmittel, das tatsächlich für den Weg zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte benutzt wird.

Bei Benutzung eines Kfz kann eine andere als die kürzeste Straßenverbindung zu Grunde gelegt werden, wenn diese **offensichtlich verkehrsgünstiger** ist und vom Arbeitnehmer regelmäßig für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte benutzt wird. Verkehrsgünstiger ist eine von der kürzesten Straßenverbindung abweichende Strecke dann, wenn der Arbeitnehmer die regelmäßige Arbeitsstätte – trotz gelegentlicher Verkehrsstörungen – in der Regel schneller und pünktlicher erreicht.

Handlungsempfehlung:

Bei Nutzung einer verkehrsgünstigeren Strecke sollten geeignete Aufzeichnungen bzw. Nachweise hierüber erstellt werden.

Teilstrecken mit steuerfreier Sammelbeförderung sind nicht in die Entfernungsermittlung einzubeziehen.

Ein Sonderproblem stellt sich, wenn der Weg zur Arbeit über einen Fluss führt, der auf kürzester Route mit einer Fähre und auf einem Umweg über eine Brücke überquert werden kann.

Beispiel:

Sachverhalt: Ein Arbeitnehmer wohnt an einem Fluss und hat seine regelmäßige Arbeitsstätte auf der anderen Flussseite. Die Entfernung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte beträgt über die nächstgelegene Brücke 60 km und bei Benutzung einer Autofähre 20 km. Die Fährstrecke beträgt 0,6 km, die Fährkosten betragen 650 € jährlich.

Lösung: Für die Entfernungspauschale ist eine Entfernung von 19 km anzusetzen. Daneben können die Fährkosten berücksichtigt werden.

Hinweis:

Gebühren für die Benutzung eines Straßentunnels oder einer mautpflichtigen Straße dürfen dagegen nicht neben der Entfernungspauschale berücksichtigt werden, weil sie nicht für die Benutzung eines Verkehrsmittels entstehen.

- **Was gilt bei Fahrgemeinschaften?**

Unabhängig von der Art der Fahrgemeinschaft ist bei jedem ihrer Teilnehmer die Entfernungspauschale entsprechend der für ihn maßgebenden Entfernungsstrecke anzusetzen. Umwegstrecken, insbesondere zum Abholen von Mitfahrern, sind jedoch nicht in die Entfernungsermittlung einzubeziehen.

- **Darf man abwechselnd öffentliche Verkehrsmittel und den eigenen Pkw nutzen?**

Legen Arbeitnehmer die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte auf unterschiedliche Weise zurück, d.h. für eine Teilstrecke wird das Kfz und für die weitere Teilstrecke ein öffentliches Verkehrsmittel benutzt (**Park & Ride**) oder es wird für einen Teil des Jahres das eigene Kfz und für den anderen Teil werden öffentliche Verkehrsmittel verwendet, so ist wie folgt vorzugehen:

In derartigen Mischfällen ist zunächst die maßgebende Entfernung für die kürzeste Straßenverbindung zu ermitteln. Auf der Grundlage dieser Entfernung ist sodann die anzusetzende Entfernungspauschale für die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte zu berechnen.

Die Teilstrecke, die mit dem eigenen Kfz zurückgelegt wird, ist in voller Höhe anzusetzen. Der verbleibende Teil der maßgebenden Entfernung ist die Teilstrecke, die auf öffentliche Verkehrsmittel entfällt. Die anzusetzende Entfernungspauschale ist sodann für die Teilstrecke und Arbeitstage zu ermitteln, an denen der Arbeitnehmer sein eigenes oder ihm zur Nutzung überlassenes Kfz eingesetzt hat. Anschließend ist die anzusetzende Entfernungspauschale für die Teilstrecke und Arbeitstage zu ermitteln, an denen der Arbeitnehmer öffentliche Verkehrsmittel benutzt. Beide Beträge ergeben die insgesamt anzusetzende Entfernungspauschale, so dass auch in Mischfällen ein höherer Betrag als 4 500 € angesetzt werden kann.

Hinweis:

Die Entfernungspauschale kann für die Wege zu derselben regelmäßigen Arbeitsstätte für jeden Arbeitstag nur einmal angesetzt werden, auch wenn tatsächlich mehrere Wege zurückgelegt werden.

- **Was gilt für einen Arbeitnehmer mit mehreren Dienstverhältnissen?**

Bei Arbeitnehmern, die in mehreren Dienstverhältnissen stehen und denen Aufwendungen für die Wege zu mehreren auseinander liegenden regelmäßigen Arbeitsstätten entstehen, ist die Entfernungspauschale für jeden Weg zur regelmäßigen Arbeitsstätte anzusetzen, wenn der Arbeitnehmer am Tag zwischenzeitlich in die Wohnung zurückkehrt. Die Einschränkung, dass täglich nur eine Fahrt zu berücksichtigen ist, gilt nur für eine, nicht aber für mehrere regelmäßige Arbeitsstätten. Werden täglich mehrere regelmäßige Arbeitsstätten ohne Rückkehr zur Wohnung nacheinander angefahren, so ist für die Entfernungsermittlung der Weg zur ersten regelmäßigen Arbeitsstätte als Umwegstrecke zur nächsten regelmäßigen Arbeitsstätte zu berücksichtigen; die für die Ermittlung der Entfernungspauschale anzusetzende Entfernung darf höchstens die Hälfte der Gesamtstrecke betragen.

Beispiel:

Sachverhalt: Ein Arbeitnehmer fährt an 220 Tagen vormittags von seiner Wohnung A zur regelmäßigen Arbeitsstätte B, nachmittags weiter zur regelmäßigen Arbeitsstätte C und abends zur Wohnung in A zurück. Die Entfernungen betragen zwischen A und B 30 km, zwischen B und C 40 km und zwischen C und A 50 km.

Lösung: Die Gesamtentfernung beträgt $30 + 40 + 50 \text{ km} = 120 \text{ km}$, die Entfernung zwischen der Wohnung und den beiden regelmäßigen Arbeitsstätten $30 + 50 \text{ km} = 80 \text{ km}$. Da dies mehr als die Hälfte der Gesamtentfernung ist, sind $(120 \text{ km} : 2) = 60 \text{ km}$ für die Ermittlung der Entfernungspauschale anzusetzen. Die Entfernungspauschale beträgt 3 960 € ($220 \text{ Tage} \times 60 \text{ km} \times 0,30 \text{ €}$).

- **Wie werden Arbeitgeberleistungen auf die Entfernungspauschale angerechnet?**

Jeder Arbeitnehmer erhält die Entfernungspauschale unabhängig von der Höhe seiner Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte. Die folgenden steuer-

freien bzw. pauschal versteuerten Arbeitgeberleistungen sind jedoch auf die anzusetzende und ggf. auf 4 500 € begrenzte Entfernungspauschale anzurechnen:

- steuerfreie Sachbezüge (bis 44 € je Monat) für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte,
- steuerfreie Sachbezüge für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte bis höchstens 1 080 € (Rabattfreibetrag),
- der pauschal besteuerte Arbeitgeberersatz bis zur Höhe der abziehbaren Entfernungspauschale.

Hinweis:

Die vorgenannten steuerfreien oder pauschal besteuerten Arbeitgeberleistungen sind vom Arbeitgeber zu bescheinigen.

- **Sind Kosten für einen Unfall mit der Entfernungspauschale bereits abgegolten?**

Durch die Entfernungspauschale sind im Grundsatz sämtliche Aufwendungen abgegolten, die durch die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte und Familienheimfahrten entstehen. Dies gilt z.B. auch für Parkgebühren für das Abstellen des Kfz während der Arbeitszeit, für Finanzierungskosten, Beiträge für Kraftfahrerverbände, Versicherungsbeiträge für einen Insassenunfallschutz, Aufwendungen infolge Diebstahls sowie für die Kosten eines Austauschmotors anlässlich eines Motorschadens auf einer Fahrt zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte oder einer Familienheimfahrt.

Hinweis:

Unfallkosten, die auf einer Fahrt zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte oder auf einer zu berücksichtigenden Familienheimfahrt entstehen, sind dagegen als außergewöhnliche Aufwendungen im Rahmen der allgemeinen Werbungskosten weiterhin neben der Entfernungspauschale zu berücksichtigen.

9 Stellplatz- und Garagenkosten können im Rahmen der doppelten Haushaltsführung geltend gemacht werden

Im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung können auch **Kosten für einen Pkw-Stellplatz oder eine Garage** als „notwendige Mehraufwendungen“ berücksichtigt werden, wenn die Anmietung, beispielsweise zum Schutz des Fahrzeugs oder auf Grund der angespannten Parkplatzsituation am Beschäftigungsort, notwendig ist. Das hat jetzt der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 13.11.2012 (Aktenzeichen VI R 50/11) entschieden.

Eine doppelte Haushaltsführung liegt vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Orts, in dem er einen eigenen Hausstand unterhält, beschäftigt ist und auch am Beschäftigungsort wohnt. Notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung entstehen, können als Werbungskosten steuerlich geltend gemacht werden. Im Rahmen einer steuerlich anerkannten doppelten Haushaltsführung werden insbesondere die in der folgenden Auflistung genannten Positionen **als Werbungskosten anerkannt:**

- volle Erstattung der Kosten der ersten und letzten Fahrt vom Wohnort zum Ort der doppelten Haushaltsführung (ggf. pauschaliert mit 0,30 € je km);
- Kosten einer wöchentlichen Familienheimfahrt; bei Pkw-Benutzung aber Abzugsbeschränkung auf die Entfernungspauschale von 0,30 € je Entfernungskilometer;
- Verpflegungsmehraufwendungen in den ersten drei Monaten mit maximal 24 € täglich;
- Übernachtungskosten entweder anhand eines Einzelnachweises oder pauschal in den ersten drei Monaten mit 20 € je Übernachtung und ab dem vierten Monat mit 5 € je Übernachtung;
- tatsächlich nachgewiesene Kosten der Wohnungsmiete werden anerkannt mit dem Durchschnittsmietzins einer 60 qm-Wohnung;
- notwendige Mehraufwendungen aus Anlass einer doppelten Haushaltsführung sind auch Aufwendungen zur Anschaffung der notwendigen Einrichtungsgegenstände für die Wohnung am Beschäftigungsort, sofern die Aufwendungen angemessen sind. Dazu gehören alle Haushalts- und Einrichtungsgegenstände, die zur Führung eines geordneten Haushalts erforderlich

sind, also z.B. Bett, Schränke, Sitzmobiliar, Tisch, Küchen- und Badezimmereinrichtung, Geschirr, Bettzeug, Staubsauger, ferner Gardinen und Fenstervorhänge;

– nachgewiesene Umzugskosten.

Handlungsempfehlung:

Im Einzelfall können sich bei einer doppelten Haushaltsführung hohe Werbungskosten oder alternativ steuerfrei durch den Arbeitgeber zu erstattende Beträge ergeben. Entsprechende Nachweise sollten gesammelt und vorgehalten werden. Auch die Notwendigkeit der Anmietung eines Stellplatzes oder einer Garage muss im Einzelfall nachgewiesen werden.

10 Fahrtenkosten bei berufsbegleitendem Studium

Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte können nur im Rahmen der Entfernungspauschale berücksichtigt werden. Insoweit ist bei Fahrten immer wichtig festzustellen, ob das Ziel der Fahrt als „regelmäßige Arbeitsstätte“ einzustufen ist. Ist dies nicht der Fall, so können Fahrtenkosten nach Reisekostengrundsätzen mit 0,30 € je gefahrenem Kilometer angesetzt werden.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 22.11.2012 (Aktenzeichen III R 64/11) klargestellt, dass eine arbeitgeberfremde Bildungseinrichtung keine regelmäßige Arbeitsstätte darstellt. Im Urteilsfall ging der Arbeitnehmer einem nebenberuflichen Studium nach. Dabei ist es unerheblich, ob die Bildungsmaßnahme die volle Arbeitszeit des Stpfl. in Anspruch nimmt oder neben einer Voll- oder Teilzeitbeschäftigung ausgeübt wird.

Weiterhin stellt der Bundesfinanzhof im Urteilsfall heraus, dass der Werbungskostenabzug nicht etwa daran scheitert, dass auf Grund ausdrücklicher gesetzlicher Regelung Kosten einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums nicht als Werbungskosten, sondern nur betragsmäßig begrenzt als Sonderausgaben abzugsfähig sind. Im Urteilsfall hatte der Arbeitnehmer vor Aufnahme des berufsbegleitenden Studiums bereits eine Berufsausbildung absolviert, so dass es sich bei dem Studium nicht um eine erstmalige Berufsausbildung handelte.

11 Steuerfreiheit oder Begünstigung von „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ erbrachten Zuwendungen

Bestimmte Zuwendungen an Arbeitnehmer, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden, sind steuerfrei oder können pauschal besteuert werden. Als Beispiel für eine steuerfreie Leistung können genannt werden: Leistungen des Arbeitgebers (Bar- und Sachleistungen) zur Unterbringung und Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern der Arbeitnehmer in Kindergärten oder vergleichbaren Einrichtungen.

Die Arbeitgeberleistungen müssen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden. Das ist nur bei Zusatzleistungen der Fall, die der Arbeitgeber erbringt, obwohl der Arbeitnehmer keinen Anspruch darauf hat.

Keine zusätzliche Leistung liegt hiernach vor, wenn eine zweckbestimmte Leistung

- im Arbeits- oder Tarifvertrag vereinbart ist,
- unter Anrechnung auf den arbeitsrechtlich geschuldeten Arbeitslohn oder durch dessen Umwandlung gewährt wird,
- in einer vertraglichen Vereinbarung vorgesehen ist, dass ein Anspruch auf Zahlung einer entsprechenden Zusatzleistung auch dann bestehen soll, wenn die gesetzlichen oder persönlichen Voraussetzungen nicht vorliegen.

Dagegen liegt eine zusätzliche Leistung vor, wenn sie unter Anrechnung auf eine andere freiwillige Sonderzahlung (z.B. freiwillig geleistetes Weihnachtsgeld) erbracht wird.

Der Bundesfinanzhof stellt in dem Urteil vom 19.9.2012 (Aktenzeichen VI R 55/11) nochmals heraus, dass die bloße Gehaltsumwandlung (Herabsetzung des vereinbarten Gehalts und Leistung einer entsprechenden Zusatzleistung) nicht die Voraussetzungen „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ erfüllt. Auch muss der Arbeitgeber die Verwendung der Mittel sicherstellen. Im Urteilsfall ging es um gewährte Erholungsbeihilfen.

Handlungsempfehlung:

Die Vergünstigungen sind materiell durchaus bedeutsam. Es müssen aber unbedingt die gesetzlichen Voraussetzungen eingehalten und dies dokumentiert werden.

12 Telefongebühren können als Werbungskosten abzugsfähig sein

Während einer Auswärtstätigkeit von mindestens einer Woche entstandene Telefongebühren für Privatgespräche können als Werbungskosten steuermindernd abzugsfähig sein. Das hat der Bundesgerichtshof mit Urteil vom 5.7.2012 (Aktenzeichen VI R 50/10) entschieden. Im Grundsatz sind Kosten für private Telefongespräche als Kosten der privaten Lebensführung steuerlich nicht abzugsfähig. Allerdings kann diese private Zuordnung durch die berufliche Auswärtstätigkeit überlagert werden. Dies sieht der Bundesfinanzhof bei einer beruflichen Auswärtstätigkeit von mindestens einer Woche als gegeben an.

Handlungsempfehlung:

Im Einzelnen sollten die Kosten für private Telefongespräche genau – z.B. durch einen entsprechenden Einzelbindungsnachweis – belegt werden.

13 Veruntreute Gelder sind kein Arbeitslohn

Arbeitslohn unterliegt der Lohnsteuer, welche der Arbeitgeber an das Finanzamt abzuführen hat. In einem vom Bundesfinanzhof entschiedenen Fall war der Arbeitgeber doppelt geschädigt, weil sich der für die Lohnabrechnung zuständige Mitarbeiter höhere als ihm vertraglich zustehende Gehälter auszahlte und hierauf auch die entsprechende Lohnsteuer abführte. Es entstand nun Streit darüber, ob die Lohnsteuer auf die überhöhten Gehälter vom Finanzamt zurückverlangt werden könne.

Der Bundesfinanzhof gab dem Arbeitgeber mit Urteil vom 13.11.2012 (Aktenzeichen VI R 38/11) Recht. Das Gericht entschied: Wenn ein Arbeitnehmer unter eigenmächtiger Überschreitung seiner Befugnisse Beträge auf sein Konto überweist, die ihm vertraglich nicht zustehen, ist darin kein Arbeitslohn zu sehen. Folglich ist auch keine Lohnsteuer abzuführen. Eine Änderung der Festsetzung der Lohnsteuer-Entrichtungsschuld ist unter den Voraussetzungen des § 164 der Abgabenordnung auch nach Übermittlung oder Ausschreibung der Lohnsteuerbescheinigung zulässig.

Handlungsempfehlung:

In derartigen Betrugsfällen sollte der Arbeitgeber also eine Korrektur der Lohnsteueranmeldungen vornehmen.

14 Eigenbelastung bei Krankheitskosten

Außergewöhnliche Belastungen können steuerlich nur insoweit mindernd berücksichtigt werden, als die zumutbare Belastung überschritten ist. Derzeit ist strittig, ob diese Begrenzung auch für Krankheitskosten gilt. Zu dieser Frage sind verschiedene Gerichtsverfahren anhängig. Die Oberfinanzdirektion Rheinland hat mit Kurzinfo vom 31.5.2011 hierzu ausgeführt, dass Einsprüche in entsprechenden Fällen von den Finanzämtern ruhend gestellt werden, bis diese Frage höchstrichterlich geklärt ist.

Für Unternehmer und Freiberufler

15 Erfassung der Privatnutzung von Betriebsfahrzeugen bei mehreren Betriebs-Kfz

Können betriebliche Fahrzeuge vom Unternehmer auch für private Fahrten genutzt werden, so ist die Privatnutzung mit einem pauschalen Ansatz von monatlich 1 % des Bruttolistenpreises zu versteuern, soweit kein Fahrtenbuch geführt wird. Gehören gleichzeitig mehrere Kfz zum Betriebsvermögen, so ist der pauschale Nutzungswert **grundsätzlich für jedes Kfz anzusetzen**,

das vom Stpfl. oder von zu seiner Privatsphäre gehörenden Personen für Privatfahrten genutzt wird.

Ein Ansatz nach der 1 %-Regelung ist in folgenden Fällen nicht vorzunehmen:

- Wenn ein betriebliches Kfz ausschließlich betrieblich genutzt wird, weil es für eine private Nutzung nicht geeignet ist, wie z.B. bei sog. Werkstattwagen,
- oder das Kfz ausschließlich eigenen Arbeitnehmern zur Nutzung überlassen wird.
- Dies gilt entsprechend für Kfz, die nach der betrieblichen Nutzungszuweisung nicht zur privaten Nutzung zur Verfügung stehen. Hierzu können z.B. Vorführwagen eines Kfz-Händlers, zur Vermietung bestimmte Kfz oder Kfz von Stpfl., die ihre Tätigkeit nicht in einer festen örtlichen Einrichtung ausüben oder die ihre Leistungen nur durch den Einsatz eines Kfz erbringen können, gehören.

Hinweis:

Diese Fälle müssen in geeigneter Weise glaubhaft gemacht werden.

Die Finanzverwaltung gewährt aber eine für die Praxis wichtige **Vereinfachungsregelung** (Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 15.11.2012, Aktenzeichen IV C 6 – S 2177/10/10002, DOK 2012/1038276): Gibt der Stpfl. dann, wenn mehrere Betriebs-Kfz für eine private Nutzung in Frage kommen, in seiner Gewinnermittlung durch den Ansatz einer Nutzungsentnahme an, dass von ihm das **Kfz mit dem höchsten Listenpreis** auch privat genutzt wird, ist diesen Angaben aus Vereinfachungsgründen zu folgen und für weitere Kfz kein zusätzlicher pauschaler Nutzungswert anzusetzen. Für die private Nutzung von betrieblichen Kfz durch zur Privatsphäre des Stpfl. gehörende Personen gilt dies entsprechend, wenn je Person das Kfz mit dem nächsthöchsten Listenpreis berücksichtigt wird.

Beispiel 1:

Sachverhalt: Zum Betriebsvermögen des Versicherungsmaklers C gehören fünf Kfz, von denen vier von C, seiner Ehefrau und dem erwachsenen Sohn auch zu Privatfahrten genutzt werden; von C auch für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte. Ein Kfz wird ausschließlich einem Angestellten auch zur privaten Nutzung überlassen; der Nutzungsvorteil wird bei diesem lohnversteuert. Die betriebliche Nutzung der Kfz beträgt jeweils mehr als 50 %. Es befindet sich kein weiteres Kfz im Privatvermögen.

Lösung: Die private Nutzungsentnahme ist für vier Kfz anzusetzen, und zwar mit jeweils 1 % des Listenpreises. Zusätzlich ist für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte der Betriebsausgabenabzug zu kürzen. Dabei ist der höchste Listenpreis zu Grunde zu legen.

Beispiel 2:

Sachverhalt: Zum Betriebsvermögen eines Architekturbüros gehören sechs Kfz, die jeweils vom Betriebsinhaber, seiner Ehefrau und den Angestellten/freien Mitarbeitern genutzt werden. Der Stpfl. erklärt glaubhaft eine Nutzungsentnahme für die zwei von ihm und seiner Ehefrau auch privat genutzten Kfz mit den höchsten Listenpreisen. Die vier übrigen Kfz werden den Angestellten/freien Mitarbeitern nicht zur privaten Nutzung überlassen; sie werden im Rahmen ihrer Tätigkeit genutzt, um die Bauprojekte zu betreuen und zu überwachen.

Lösung: Eine Nutzungswertbesteuerung der vier übrigen Kfz ist nicht vorzunehmen. Weist der Stpfl. dem betrieblichen Kfz eine bestimmte Funktion im Betrieb zu und erklärt er zudem durch den Ansatz einer Nutzungsentnahme für zwei andere Fahrzeuge, dass er und die zu seiner Privatsphäre gehörenden Personen jenes Kfz nicht privat nutzen, so soll dieser Erklärung grundsätzlich gefolgt werden. Die reine Möglichkeit der privaten Nutzung der den Mitarbeitern zur Betreuung und Überwachung von Bauprojekten zugeordneten Kfz (z.B. am Wochenende) führt nicht zum Ansatz einer weiteren Nutzungsentnahme.

Handlungsempfehlung:

Im Einzelnen sollten Nachweise über die Verwendung der im Betriebsvermögen gehaltenen Kfz geführt werden.

16 Schätzung bei formellen Buchführungsmängeln

Der Bundesfinanzhof hat in dem jetzt erst veröffentlichten Urteil vom 14.12.2011 (Aktenzeichen XI R 5/10) nochmals klargestellt, dass formelle Buchführungsmängel nur dann zu Schätzungen berechtigen, soweit sie Anlass geben, die sachliche Richtigkeit der Buchführung zu bezweifeln. Bei der Beurteilung eines Buchführungsfehlers ist nicht auf die formale Bedeutung des Buchführungsmangels, sondern auf dessen sachliches Gewicht abzustellen. Ist eine Buchführung ganz oder teilweise nicht der Besteuerung zu Grunde zu legen, sind die Besteuerungsgrundlagen grundsätzlich zu schätzen. Eine Schätzung scheidet allerdings dann aus, wenn die durch die

Fehler der Buchführung verursachten Unklarheiten und Zweifel durch anderweitige zumutbare Ermittlungen beseitigt werden können.

Im Urteilsfall ging es um die Überprüfung der Außer-Haus-Verkäufe eines Gastwirts. Der Gastwirt konnte die Speisekarten aus den Prüfungsjahren nicht mehr vorlegen. Dies wertete die Finanzverwaltung als Buchführungsmangel.

Hinweis:

Grundsätzlich ist zu beachten, dass die Hürde für eine Hinzuschätzung bei einer formell nicht ordnungsmäßigen Buchführung deutlich niedriger liegt als bei einer formell ordnungsmäßigen Buchführung. Anders ausgedrückt reichen Auffälligkeiten z.B. bei einer Nachkalkulation oder einer Geldverkehrs- und Vermögenszuwachsrechnung, die die sachliche Richtigkeit der Buchführung in Frage stellen, bei einer formell ordnungsgemäßen Buchführung für eine Hinzuschätzung allein nicht aus. Aus diesem Grunde sollten formelle Mängel in der Buchführung tunlichst vermieden werden.

17 Betrieb einer Photovoltaikanlage regelmäßig separater Gewerbebetrieb

Beim Betrieb einer Photovoltaikanlage entstehen auf Grund der steuerlichen Abschreibungen und ggf. auch durch Sonderabschreibungen regelmäßig in den ersten Jahren Verluste. Diese Verluste können bei der Einkommensteuer des Anlagenbetreibers mit anderen Einkünften verrechnet werden. Da der Betrieb einer Photovoltaikanlage ein Gewerbebetrieb ist, entstehen aber auch gewerbesteuerliche Verluste. Wird die Anlage nun durch einen Unternehmer betrieben, der auch einen Gewerbebetrieb unterhält, so ist die Frage zu prüfen, ob die Verluste aus der Photovoltaikanlage bei der Gewbesteuer mit Gewinnen aus dem Gewerbebetrieb verrechnet werden können. Ansonsten ist eine Verrechnung der Verluste nur mit positiven Gewerbeerträgen aus der Photovoltaikanlage in Folgejahren möglich, was eine spätere Steuerminderung bedeuten würde.

Insoweit ist die Frage zu beantworten, ob zwei getrennte Gewerbebetriebe vorliegen (dann keine Verlustverrechnung) oder aber ein einheitlicher Gewerbebetrieb (dann Verlustverrechnung). Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 24.10.2012 (Aktenzeichen X R 36/10) bekräftigt, dass im Grundsatz getrennte Gewerbebetriebe vorliegen. Im Urteilsfall betrieb der Kläger ein Einzelhandelsunternehmen, in dem er Zeitungen, Zeitschriften, Tabakwaren, Eis und Tee, Touristenartikel aller Art, Eisenwaren, Spielwaren, Haushalts- und Gartenbedarfsartikel, Textilien, Bücher und Heizöl verkaufte, zudem hatte er auf dem Dach des Betriebsgebäudes eine Photovoltaikanlage errichtet. Das Gericht betont, dass bei verschiedenartigen Gewerbebetrieben in der Regel von getrennten Gewerbebetrieben auszugehen ist, auch wenn diese durch eine gemeinsame Buchführung und gemeinsame Bilanz zusammengefasst sind.

Hinweis:

Etwas anderes gilt nur dann, wenn sich die beiden Betriebe gegenseitig fördern und ergänzen. So entschied der Bundesfinanzhof für den Fall, dass ein Elektroinstallationsbetrieb, der auf dem Betriebsgebäude eine Photovoltaikanlage errichtet hatte, einen einheitlichen Gewerbebetrieb betreibe, da die eigene Anlage gleichzeitig auch Werbung bzw. ein Demonstrationsobjekt für die angebotenen Leistungen in Form des Verkaufs und der Installation solcher Anlagen sei.

Hinzuweisen ist aber auch darauf, dass das Vorliegen von zwei getrennten Gewerbebetrieben auch Vorteile bringt. So kann für beide Betriebe der Freibetrag bei der Gewbesteuer von 24 500 € genutzt werden (so dass der Gewinn aus der Photovoltaikanlage i.d.R. gewerbesteuerfrei bleibt) und die Betriebsgrößenmerkmale für Sonderabschreibungen sind dann ausschließlich auf den Betrieb „Photovoltaikanlage“ hin zu prüfen.

18 Gewerbesteuerliche Mindestbesteuerung verfassungsgemäß

Bei der Gewbesteuer ist – wie auch bei der Einkommen- und der Körperschaftsteuer – der Verlustvortrag betragsmäßig begrenzt. Bis zu einem Gewerbeertrag in Höhe von 1 Mio. € ist der Vortrag in vollem Umfang möglich und darüber hinaus nur zu 60 %. D.h. 40 % des die Grenze von 1 Mio. € übersteigenden Betrags werden auch bei ausreichenden Verlustvorträgen der Gewbesteuer unterworfen. Diese als Mindestbesteuerung bezeichnete Vorgehensweise führt zu einer zeitlichen Streckung der Verlustverrechnung.

Diese Mindestbesteuerung kann im Einzelfall dazu führen, dass ein gewerbesteuerlicher Verlust letztlich gar nicht genutzt werden kann, obwohl vorher ausreichend positive Gewerbeerträge angefallen sind. So z.B., wenn der Gewerbebetrieb veräußert oder aufgegeben wird. Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 20.9.2012 (Aktenzeichen IV R 36/10) bestätigt, dass diese Mindest-

besteuerung mit dem Grundgesetz vereinbar ist. Das gilt auch, soweit es wegen der Begrenzung zu einem endgültig nicht mehr verrechenbaren Verlust kommt.

Hinweis:

Mittels steuerlicher Planung und ggf. Gestaltung sollten lediglich begrenzt verrechenbare Verluste nach Möglichkeit vermieden werden.

19 Gewerbesteuer nicht als Betriebsausgabe abziehbar

Nach den gesetzlichen Änderungen im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008 ist die Gewerbesteuer für Erhebungszeiträume ab 2008 bei der Ermittlung des steuerlichen Gewinns nicht mehr mindernd zu berücksichtigen. Ob diese gesetzliche Regelung verfassungskonform ist, ist umstritten. Mit Urteil vom 29.2.2012 (Aktenzeichen 1 K 48/12) hat das Finanzgericht Hamburg entschieden, dass diese Regelung nicht verfassungswidrig ist. Gegen das Urteil wurde Revision eingelegt (Aktenzeichen I R 21/12).

Aktuell werden entsprechende Steuerbescheide insoweit vorläufig erlassen. Die Finanzverwaltung Schleswig-Holstein weist in der Kurzinformation vom 7.1.2013 darauf hin, dass, soweit Steuerbescheide in diesem Punkt vorläufig erlassen werden, ein Ruhen des Verfahrens nicht in Betracht kommt.

Hinweis:

Soweit Einkommen- und Körperschaftsteuerbescheide in diesem Punkt vorläufig erlassen werden, ist ein Einspruch nicht erforderlich. Vielmehr kann im Falle einer späteren Entscheidung zu Gunsten der Stpfl. der Bescheid geändert werden. Ein Einspruch bzw. Änderungsantrag ist nur bei solchen Bescheiden notwendig, die noch keinen Vorläufigkeitsvermerk enthalten.

20 Umsatzsteuerkarussell: Haftung des Geschäftsführers

Im Bereich der Umsatzsteuer wird durch Scheinfirmen bzw. Scheingeschäfte in großem Umfang Steuerbetrug vorgenommen. Wirkt ein Geschäftsführer an einem solchen „Umsatzsteuerkarussell“ aktiv mit, so droht eine persönliche Inanspruchnahme für den dem Fiskus entstandenen Steuerschaden. Dies stellt das Finanzgericht Hamburg in dem Urteil vom 6.9.2012 (Aktenzeichen 2 K 232/11) heraus.

Hinweis:

Besteht auch nur der geringste Verdacht auf Verwicklung in ein solches Umsatzsteuerkarussell, so sollten dringend Vorsichtsmaßnahmen ergriffen werden.

21 Kundenpräsente bis 40 € steuerfrei

§ 37b EStG ermöglicht es dem zuwendenden Stpfl., die Einkommensteuer auf Sachzuwendungen aus betrieblicher Veranlassung an Arbeitnehmer und Nichtarbeitnehmer pauschal mit 30 % (zzgl. Solidaritätszuschlag) zu erheben. Besteuerungsgegenstand sind Zuwendungen, die zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden, die nicht in Geld bestehen und die nicht gesellschaftsrechtlich veranlasst sind.

Die Oberfinanzdirektion Frankfurt weist in der Verfügung vom 10.10.2012 (Aktenzeichen S 2297b A – 1 – St 222) darauf hin, dass Sachbezüge, die im ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers gewährt werden, sowie steuerfreie Sachbezüge von der Pauschalierung nicht erfasst werden. Entsprechend werden Zuwendungen des Stpfl. an seine Arbeitnehmer, die als bloße Aufmerksamkeiten anzusehen sind und deren Wert 40 € nicht übersteigen, nicht in die Pauschalierung einbezogen.

Handlungsempfehlung:

Die Pauschalierung der Besteuerung von Sachzuwendungen kann ein sinnvoll einsetzbares Instrument sein. Wegen der Vielzahl an Einzelfragen sollte allerdings stets steuerlicher Rat eingeholt werden.

Für Personengesellschaften

22 Anteiliger Wegfall von Verlustvorträgen bei kurzfristigem Ausscheiden aus einer Personengesellschaft

Entstehen bei einer Personengesellschaft gewerbsteuerliche Verluste, so können sie in späteren Jahren mit Gewinnen dieser Personengesellschaft verrechnet werden. Dieser Verlustvortrag ist allerdings an den Gesellschafterbestand geknüpft. D.h., wenn ein Gesellschafter aus der Personengesellschaft ausscheidet, entfällt der Verlustvortrag anteilig in Höhe seiner Beteiligungsquote.

Hinweis:

In vielen Fällen wirkt sich der Wegfall der gewerbsteuerlichen Verlustvorträge allerdings auch nur begrenzt aus, da die ohne Verlustvortrag entstehende Gewerbesteuerbelastung ganz oder zumindest teilweise durch die Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer wieder ausgeglichen wird.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 11.10.2012 (Aktenzeichen IV R 3/09) insoweit eine sehr formale Sichtweise vertreten. Im Urteilsfall war der Gesellschafter lediglich für eine logische Sekunde nicht mehr an der Personengesellschaft beteiligt. Der Bundesfinanzhof bejahte dennoch den (anteiligen) Wegfall des gewerbsteuerlichen Verlustvortrags.

Handlungsempfehlung:

Im Urteilsfall hätte der Wegfall der gewerbsteuerlichen Verlustvorträge durch Wahl eines anderen Gestaltungswegs vermieden werden können. Aus diesem Grunde sollten solche Aspekte bei Änderungen im Gesellschafterbestand oder auch bei bloßen gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierungen immer beachtet werden.

23 Steuerliche Neutralisierung von Veräußerungsgewinnen durch Übertragung auf einen anderen Betrieb

Entstehen Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken, so können diese Gewinne – unter weiteren Voraussetzungen – steuerlich auf neu erworbene Grundstücke oder Gebäude übertragen werden; im Ergebnis wird damit die Besteuerung langfristig hinausgeschoben. Hat ein Stpfl. mehrere Betriebe oder ist er an mehreren Personengesellschaften beteiligt, so ist auch die Gewinnübertragung auf einen anderen Betrieb oder eine andere Beteiligung möglich.

Hinweis:

Diese Gewinnübertragung nach dem § 6b EStG ist nur in der Steuerbilanz vorzunehmen. In der Handelsbilanz ist dagegen der Veräußerungsgewinn auszuweisen. Insoweit kommt es dann in den Folgejahren auch zu einem Auseinanderfallen von Handels- und Steuerbilanz.

Der Bundesfinanzhof stellt mit dem Urteil vom 19.12.2012 (Aktenzeichen IV R 41/09) klar, dass das Wahlrecht zur Gewinnübertragung in dem Betrieb auszuüben ist, in dem der Veräußerungsgewinn anfällt. Bei der Gewinnübertragung ist wie folgt vorzugehen: Im veräußernden Betrieb wird der Veräußerungsgewinn in eine Rücklage eingestellt. Die Rücklage ist dann erfolgsneutral über das Kapitalkonto auszubuchen. Danach wird sie in dem anderen Betrieb über das Kapitalkonto eingebucht. In dem anderen Betrieb kann schließlich eine Auflösung der Rücklage zu Lasten des Buchwerts des Grundstücks oder der Immobilie erfolgen. Sofern man sich nicht an diese Vorgehensweise hält, wird die Rücklagenübertragung steuerlich auch nicht anerkannt.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

24 Altverluste nur noch in 2013 verrechenbar

Bestehen noch steuerlich verrechenbare Verluste aus privaten Wertpapiergeschäften, was daran erkennbar ist, dass eine entsprechende Feststellung mit dem letzten Einkommensteuerbe-

scheid erfolgt ist, so können diese mit aktuell erzielten Wertpapierveräußerungsgewinnen verrechnet werden. Allerdings ist eine Verrechnung nur noch bis Ende 2013 möglich.

Handlungsempfehlung:

Es kann sich also lohnen, Wertpapierpositionen, die nach 2008, also nach Einführung der Abgeltungsteuer mit der generellen steuerlichen Erfassung von Veräußerungsgewinnen erworben wurden, nun in 2013 mit Gewinn zu veräußern, denn wenn dieser Veräußerungsgewinn gegen Altverluste verrechnet werden kann, bleibt der Gewinn steuerfrei. Insofern könnten auch Positionen veräußert werden, um bisher aufgelaufene Gewinne zu realisieren und entsprechende Werte alsbald wieder nachgekauft werden.

Hinweis:

Eine Verlustverrechnung ist allerdings erst im Rahmen der Einkommensteuererklärung für 2013 möglich, so dass zunächst auf den Wertpapierverkaufsgewinn 25 % Zinsabschlagsteuer einbehalten wird, die dann im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung wieder – auf Antrag – erstattet wird.

Für Hauseigentümer

25 Einkünfteerzielungsabsicht bei langjährigem Leerstand von Wohnungen

Kosten eines Vermietungsobjekts sind nur dann als Werbungskosten abziehbar, wenn eine Einkünfteerzielungsabsicht besteht. Wenn eine Wohnung aber leer steht, weil sich für sie etwa kein Mieter findet und damit keine Einnahmen erzielt werden, könnten unter Umständen Zweifel an der erforderlichen Einkünfteerzielungsabsicht aufkommen. Für solche Fälle gelten die folgenden Grundsätze:

- Aufwendungen für eine nach Herstellung, Anschaffung oder Selbstnutzung leer stehende Wohnung können als vorab entstandene Werbungskosten abziehbar sein, wenn der Stpfl. die Einkünfteerzielungsabsicht hinsichtlich dieses Objekts erkennbar aufgenommen und sie später nicht aufgegeben hat.
- Aufwendungen für eine Wohnung, die nach vorheriger, auf Dauer angelegter Vermietung leer steht, sind auch während der Zeit des Leerstands als Werbungskosten abziehbar, solange der Stpfl. den ursprünglichen Entschluss zur Einkünfteerzielung im Zusammenhang mit dem Leerstand der Wohnung nicht endgültig aufgegeben hat.

Allerdings betont der Bundesfinanzhof in einem Urteil vom 11.12.2012 (Aktenzeichen IX R 14/12), dass im Einzelfall ein besonders lang andauernder Leerstand – auch nach vorheriger, auf Dauer angelegter Vermietung – dazu führen kann, dass eine vom Stpfl. aufgenommene Einkünfteerzielungsabsicht ohne sein Zutun oder Verschulden wegfällt. Für die Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit von Vermietungsbemühungen als Voraussetzung einer (fort-)bestehenden Einkünfteerzielungsabsicht trägt der Stpfl. die Feststellungslast.

Handlungsempfehlung:

Gerade bei einem lang anhaltenden Leerstand eines Vermietungsobjekts sind die **Vermietungsbemühungen sorgfältig zu dokumentieren**. Dies kann die Einschaltung eines Maklers, die Schaltung von Anzeigen u.Ä. sein. Dabei gilt: Je länger die Vermietungsbemühungen dauern, desto intensiver müssen diese sein.

26 Finanzierungskosten eines Vermietungsobjekts des anderen Ehegatten

Fraglich war in einem vom Bundesfinanzhof zu beurteilenden Streitfall der Abzug von Finanzierungskosten. Die vermietete Immobilie gehörte nur dem einen Ehegatten, das Darlehen zur Finanzierung der Immobilie hatten aber beide Ehegatten zusammen aufgenommen. Der Bundesfinanzhof hat mit seiner Entscheidung vom 20.6.2012 (Aktenzeichen IX R 29/11) bestätigt, dass die Finanzierungsaufwendungen in vollem Umfang als Werbungskosten abzugsfähig sind. Gleichgültig ist, aus wessen Mitteln die Zahlung im Einzelfall stammt.

Hinweis:

Hat demgegenüber der Nichteigentümer-Ehegatte allein ein Darlehen aufgenommen, um die Immobilie des anderen zu finanzieren, kann der Eigentümer-Ehegatte die Zinsen als Werbungskosten nur abziehen, soweit er sie aus eigenen Mitteln bezahlt hat.

Dies verdeutlicht, dass derartige Finanzierungen aus steuerlicher Sicht sorgfältig zu planen sind.

27 Hotelgutscheine an Gesellschafter eines Immobilienfonds

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 21.8.2012 (Aktenzeichen IX R 55/10) über den Fall entschieden, bei dem ein Gesellschafter eines Immobilienfonds, welcher Eigentümer eines Hotels ist, Gutscheine für dieses Hotel erhielt. Der Wert dieser Gutscheine ist wie die Ergebnisse aus dem Immobilienfonds bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu versteuern. Die Versteuerung erfolgt allerdings nicht bereits im Zeitpunkt der Ausgabe der Gutscheine, sondern erst bei deren Einlösung.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

28 Gesetzgebung: Änderungen bei der Organschaft und bei der Verlustverrechnung

Das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts ist mittlerweile im Bundesgesetzblatt verkündet und daher in Kraft getreten.

Damit ist ein Gesetzgebungsverfahren abgeschlossen worden, das für GmbH und GmbH-Gesellschafter drei nennenswerte Aspekte enthält:

- Zum einen wird der **Höchstbetrag beim Verlustrücktrag** von aktuell 511 500 € auf 1 Mio. € angehoben, was gerade mittelständische GmbHs in Krisenzeiten durch zusätzliche Liquidität entlasten wird; dies gilt erstmals für negative Einkünfte, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte des Veranlagungszeitraums 2013 nicht ausgeglichen werden.
- Zum anderen werden die Regelungen zur steuerlichen **Organschaft** vereinfacht und an die aktuelle Rechtsprechung angepasst. Insbesondere werden die Durchführung des Gewinnabführungsvertrags sowie die formalen Voraussetzungen beim Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags vereinfacht und klar geregelt. So gilt künftig der Gewinnabführungsvertrag auch dann als durchgeführt, wenn der abgeführte Gewinn oder ausgeglichene Verlust auf einem Jahresabschluss beruht, der fehlerhafte Bilanzansätze enthält, sofern der Jahresabschluss wirksam festgestellt wurde, die Fehler nicht hätten erkannt werden können und eine Korrektur dieser Fehler sofort nach Bekanntwerden erfolgte. Außerdem müssen GmbHs die Verlustübernahmeverpflichtung durch einen dynamischen Verweis auf die Regelung des § 302 AktG im Gewinnabführungsvertrag vereinbaren.
- Darüber hinaus wird – zusätzlich zum ursprünglichen Gesetzesbeschluss – für Organschaftsfälle die sog. **doppelte Verlustnutzung** neu geregelt: Künftig bleiben negative Einkünfte des Organträgers oder der Organgesellschaft bei der inländischen Besteuerung unberücksichtigt, soweit sie in einem ausländischen Staat im Rahmen der Besteuerung des Organträgers, der Organgesellschaft oder einer anderen Person berücksichtigt werden.

Handlungsempfehlung:

Die körperschaftsteuerlichen Neuregelungen werden überwiegend bereits am Tag nach der Verkündung des Gesetzes in Kraft treten. Die Anforderung hinsichtlich des dynamischen Verweises auf die Regelung des § 302 AktG im Gewinnabführungsvertrag greift erstmals für Gewinnabführungsverträge, die nach dem Tag des Inkrafttretens dieses Gesetzes abgeschlossen oder geändert werden. **Altverträge**, die dieser Neuregelung nicht entsprechen, müssen bis zum Ablauf des 31.12.2014 wirksam **angepasst werden**.

29 **Beteiligungsgrenze von 1 % gem. § 17 EStG ist verfassungsgemäß**

Mit Urteil vom 24.10.2012 (Aktenzeichen IX R 36/11, HFR 2013, 228) hat der BFH entschieden, dass die Beteiligungsgrenze von 1 % gem. § 17 EStG verfassungsgemäß ist. Gewinne aus der Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Beteiligungen an einer Kapitalgesellschaft sind danach steuerpflichtig, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 % beteiligt war.

Der BFH hat dazu in seiner Begründung ausgeführt, dass die Antwort auf die Frage, ob Gewinne aus der Veräußerung von Gegenständen des Privatvermögens besteuert werden sollen, eine politische Entscheidung sei, bei der der Gesetzgeber einen weitreichenden Entscheidungsspielraum habe. Daher sei auch die Wahl der Untergrenze von 1 % von der Gestaltungsfreiheit und Typisierungsbefugnis des Steuergesetzgebers abgedeckt.

Hinweis:

Seit der Einführung der sog. Abgeltungsteuer auf Kapitaleinkünfte im Veranlagungszeitraum 2009 unterliegen die Gewinne aus der Veräußerung von nach dem 31.12.2008 erworbenen Anteilen an Kapitalgesellschaften auch dann der Besteuerung, wenn nur eine Beteiligung von unter 1 % vorliegt. Bei Beteiligungsquoten unter 1 % wird der Gewinn allerdings in voller Höhe den Einkünften aus Kapitalvermögen zugerechnet. Soweit die Quote die sog. Wesentlichkeitsgrenze von 1 % erreicht und § 17 EStG Anwendung findet, ist der Gewinn nach dem Teileinkünfteverfahren zu 40 % steuerfrei. Bei Veräußerungsgewinnen in geringer Höhe kann ggf. ein Freibetrag zur Anwendung kommen.

30 **Veranlagungszeitraumbezogener Beteiligungsbegriff bei Ermittlung der Wesentlichkeitsgrenze nach § 17 EStG**

Nach § 17 EStG wird das Ergebnis der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, die zum steuerlichen Privatvermögen zählen, nur dann steuerlich erfasst, wenn der Veräußerer zu einem Zeitpunkt „innerhalb der letzten fünf Jahre“ vor der Veräußerung zu mindestens 1 % am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligt war (sog. Wesentlichkeitsgrenze). Bis einschließlich zum 31.12.2000 lag diese Wesentlichkeitsgrenze bei „mindestens 10 %“, zuvor bis zum 31.12.1998 bei „mehr als 25 %“.

Im Hinblick auf die Absenkung der Beteiligungsquote im Zeitablauf ist nun bei der Prüfung des Tatbestandsmerkmals „innerhalb der letzten fünf Jahre“ zu klären, ob dann in den einzelnen Jahren a) die Beteiligungsgrenze nach der im Jahr der Veräußerung geltenden Wesentlichkeitsgrenze zu prüfen ist – und damit die vorgenannten Absenkungen steuerverschärfend zurückwirken – oder ob b) der Beteiligungsbegriff veranlagungszeitraumbezogen auszulegen ist, indem das Tatbestandsmerkmal „innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft wesentlich beteiligt“ für jeden abgeschlossenen Veranlagungszeitraum nach der in diesem Veranlagungszeitraum jeweils geltenden Beteiligungsgrenze zu bestimmen ist.

Der BFH hat diese Frage nun mit Urteil vom 11.12.2012 (Aktenzeichen IX R 7/12) zu Gunsten der Stpfl. entschieden. Und zwar ist dieses Tatbestandsmerkmal für jeden abgeschlossenen Veranlagungszeitraum nach der in diesem Zeitraum jeweils geltenden Beteiligungsgrenze zu bestimmen.

Im Urteilsfall hat der Stpfl. seine Beteiligung im Dezember 1999 veräußert. Er war zu 9,22 % an der AG beteiligt und in den Jahren zuvor mit bis zu 13,52 %. Das sog. Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 hatte die Wesentlichkeitsgrenze mit Wirkung vom 1.1.1999 von mehr als 25 % auf mindestens 10 % herabgesetzt. Auf Grund der Rückwirkungsentscheidung des BVerfG erfassten Finanzamt und Finanzgericht Wertsteigerungen ab dem 31.3.1999 bis zur Veräußerung. Fraglich war nun, ob im vorliegenden Fall Gewinne zu erfassen sind, obwohl der Stpfl. in den jeweiligen Veranlagungszeiträumen nie wesentlich beteiligt war?

Der BFH verneint diese Frage. Er legt den Beteiligungsbegriff veranlagungszeitraumbezogen aus. Die Wesentlichkeitsgrenze von mindestens 10 % galt erstmals für den Veranlagungszeitraum 1999. Daraus folgt umgekehrt zugleich, dass sie für frühere Veranlagungszeiträume nicht anwendbar war. Deshalb war die Veräußerung im Streitfall nicht zu besteuern: Der Stpfl. war vor 1999 mit höchstens 13,52 % nicht mehr als 25 % und ab 1999 mit 9,22 % nicht zu mindestens 10 % und damit nie wesentlich am Kapital der AG beteiligt gewesen.

Hinweis:

Entsprechende Fälle können nun zu Gunsten der Stpfl. entschieden werden.

31 Anteilsveräußerung: Übertragung unter Familienangehörigen zu einem symbolischen Kaufpreis von 1 €

§ 17 EStG erfasst auch Verluste aus Veräußerungen von wesentlichen Beteiligungen. Fraglich ist, ob ein Verlust aus der Übertragung von GmbH-Anteilen unter Familienangehörigen zu einem symbolischen Kaufpreis von 1 € steuerlich zu berücksichtigen ist.

Vor diesem Hintergrund ist das noch nicht rechtskräftige Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 28.11.2012 (Aktenzeichen 2 K 2452/10, www.stotax-first.de) zu sehen, mit dem das FG zu einer solchen Gestaltung folgende Feststellungen getroffen hat: Werden Anteile an Kapitalgesellschaften zu einem symbolischen Kaufpreis von z.B. 1 € auf Familienangehörige übertragen, kann hierin eine Veräußerung i.S.d. § 17 EStG liegen, wenn die Anteile zum Zeitpunkt der Übertragung wertlos waren; in diesem Fall wäre ein Veräußerungsverlust steuerlich zu berücksichtigen.

Für den konkreten Streitfall hat das FG ausgeführt, dass für die Frage, ob eine (entgeltliche) Veräußerung oder eine (unentgeltliche) Schenkung gegeben ist, das Gesamtbild der Umstände, insbesondere der erkennbare Wille und die Vorstellungen der Parteien, ausschlaggebend sei. Im Streitfall lag eine Schenkung vor, da die GmbH-Anteile im Übertragungszeitpunkt werthaltig waren. Bei der Wertermittlung sei nicht das (vormalig anerkannte) sog. Stuttgarter Verfahren anzuwenden, sondern das Ertragswertverfahren, wobei der Substanzwert als Fortführungswert des Unternehmens im Sinne eines Reproduktions- bzw. Wiederbeschaffungswerts nicht unterschritten werden dürfe. Der Liquidationswert könne dagegen nur dann relevant werden, wenn der Erwerber beabsichtige, das Unternehmen zu zerschlagen.

Hinweis:

Mit der Erbschaftsteuerreform Ende 2008 ist die Unternehmensbewertung für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer grundlegend neu geregelt worden. An die Stelle des überkommenen „Stuttgarter Verfahrens“ ist das sog. vereinfachte Ertragswertverfahren getreten, das in der Praxis oftmals eine vergleichsweise unkomplizierte Wertermittlung erlaubt. Die Finanzverwaltung lässt das vereinfachte Ertragswertverfahren uneingeschränkt auch für die Ertragsteuern gelten (BMF-Schreiben vom 22.9.2011, BStBl I 2011, 859). Allerdings führt dieses Verfahren auf Grund der pauschalen und eher praxisfernen Annahmen vielfach zu deutlichen Überbewertungen.

Die OFD Frankfurt geht davon aus (Verfügung vom 13.10.2011, Aktenzeichen S 2244 A-4 St 215, www.stotax-first.de), dass bei von § 17 EStG erfassten Anteilsveräußerungen zwischen nahen Angehörigen eine nur in Ausnahmefällen zu widerlegende Vermutung dafür spricht, dass ein (teilweise) unentgeltliches Geschäft vorliegt. Um diese Vermutung zu widerlegen, müsse der vereinbarte Kaufpreis den tatsächlichen Unternehmenswert, ermittelt nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren, widerspiegeln.

32 Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an einer schenkweise erhaltenen Unterbeteiligung an einer Kapitalgesellschaft

Der BFH hat mit Urteil vom 1.8.2012 (Aktenzeichen IX R 6/11, BFH/NV 2013, 9) seine bisherige Rechtsprechung zum „wirtschaftlichen Eigentum“ als Voraussetzung für die Zurechnung einer (veräußerten) Beteiligung i.S.d. § 17 EStG fortgeführt. Wie schon in vorangegangenen Urteilen (z.B. BFH v. 7.7.2011, Aktenzeichen IX R 2/10, BStBl II 2012, 20) stellt der BFH darauf ab, dass das wirtschaftliche Eigentum an einem Kapitalgesellschaftsanteil auf den Erwerber übergeht, wenn dieser

- auf Grund eines (bürgerlich-rechtlichen) Rechtsgeschäfts bereits eine rechtlich geschützte, auf den Erwerb des Rechts gerichtete Position erworben hat, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann, und
- die mit dem Anteil verbundenen wesentlichen (Verwaltungs- und Vermögens-)Rechte auf ihn übergegangen sind (insbesondere Gewinnbezugsrecht und Stimmrecht) sowie
- Risiko und Chance von Wertveränderungen auf ihn übergegangen sind.

Im Streitfall hatte – verkürzt dargestellt – ein Vater seinen drei Kindern schon im Jahr 1978 schenkweise Unterbeteiligungen an seinem Kommanditanteil an der B-KG eingeräumt. Die B-KG wurde 1988 in die B-AG umgewandelt, die Unterbeteiligungen sollten auf Grund eines entsprechenden Vertrags „unverändert“ fortgesetzt werden. Die Unterbeteiligten durften über ihre Unterbeteiligungen nur mit Zustimmung des Vaters verfügen und begründeten mit diesem 1988 ein Konsortium, als dessen Leiter der Vater faktisch nicht abberufen werden konnte. 1998 gründeten der Vater und die Unterbeteiligten eine GbR, deren Gegenstand das Halten und Verwalten

der Anteile an der B-AG war, in die sie die Aktien bzw. Unterbeteiligungen einbrachten. Noch 1998 veräußerte die GbR die Aktien, die Finanzverwaltung rechnete daraufhin den Unterbeteiligten einen entsprechend anteiligen Veräußerungsgewinn i.S.d. § 17 EStG zu, da diese zwar zum Zeitpunkt der Veräußerung nicht wesentlich beteiligt gewesen seien, aber unentgeltlich von dem wesentlich beteiligten Vater erworben hätten.

Dieser Würdigung stimmt der BFH zu und führt aus, dass die Unterbeteiligten die Aktien erst im Streitjahr 1998 erworben haben, nämlich erst durch die Einbringung in die GbR. Es liege ein Erwerb im Jahr 1998 vor, da den Unterbeteiligten die Aktien nicht bereits durch die Unterbeteiligung seit 1988 zurechenbar waren, weil wirtschaftlicher und rechtlicher Eigentümer bis zur Einbringung in die GbR allein der Vater war.

Im Ergebnis verneinte der BFH in Würdigung des Gesamtbilds der tatsächlichen Verhältnisse den (frühzeitigen) Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf die Kinder, weil diesen nur ein begrenzter Gewinnanteil zustand, diese nicht frei über die Unterbeteiligung verfügen konnten, ihnen die Vermögens- und Verwaltungsrechte nicht uneingeschränkt zugestanden hatten und zudem der Vater als Leiter des Konsortiums berechtigt war, alle Gesellschaftsrechte einschließlich der Stimmrechte auszuüben.

Handlungsempfehlung:

Diese Entscheidung liegt auf einer Linie mit der jüngeren Rechtsprechung des BFH, nach der es (bei gegenläufiger Betrachtung) für die Verwirklichung des Veräußerungstatbestands des § 17 EStG genügen soll, wenn nur das wirtschaftliche Eigentum auf den Erwerber übergeht. In der Gestaltungspraxis wird – z.B. bei der Vereinbarung von Optionsrechten – insbesondere darauf zu achten sein, bei wem Risiken und Chancen der künftigen Wertentwicklung liegen und wer Stimm- und/oder Gewinnbezugsrechte ausüben kann.

33 Lohnzufluss statt Anteilsveräußerung auf Grund fehlenden wirtschaftlichen Eigentums bei einer treuhänderisch gehaltenen Managementbeteiligung

Mit nicht rechtskräftigem Urteil vom 27.3.2012 (Aktenzeichen 13 K 2257/10 E, L, EFG 2012, 1760) hat das FG Düsseldorf zum wirtschaftlichen Eigentum bei einer treuhänderisch gehaltenen Managementbeteiligung Stellung genommen (Aktenzeichen des BFH: I R 42/12).

Im Streitfall war einem Manager zwar die „Treugeberstellung“ an einer Unternehmensbeteiligung eingeräumt worden, zugleich war seine Weisungsbefugnis gegenüber dem Treuhänder in Bezug auf bestimmte Verpflichtungen gegenüber den Altgesellschaftern ausgeschlossen und das Recht auf außerordentliche Kündigung auf Grund von Ankaufsrechten des Unternehmens bzw. der Altgesellschafter beschränkt.

Das FG erkannte unter Rückgriff auf die einschlägige BFH-Rechtsprechung den vom Manager geschlossenen Treuhandvertrag steuerlich nicht an, da dieser dem Manager kein wirtschaftliches Eigentum an den Anteilen an der GmbH vermittelt habe. Der aus der späteren Veräußerung dieser GmbH-Anteile durch den Manager erzielte „Gewinn“ sei steuerlich als Teil der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit („als der Lohnsteuer zu unterwerfender Arbeitslohn“) zu erfassen.

Ein Treuhandverhältnis sei nach ständiger Rechtsprechung des BFH steuerlich nur unter folgenden Einzelvoraussetzungen anzuerkennen:

- Der Treugeber muss das Treuhandverhältnis beherrschen, und zwar nicht nur nach den mit dem Treuhänder getroffenen Absprachen, sondern auch bei deren tatsächlichem Vollzug.
- Wesentliches und im Grundsatz unverzichtbares Merkmal einer solchen Beherrschung ist eine Weisungsbefugnis des Treugebers – und damit korrespondierend die Weisungsgebundenheit des Treuhänders – in Bezug auf die Behandlung des Treuguts.
- Zudem muss der Treugeber berechtigt sein, jederzeit die Rückgabe des Treuguts zu verlangen, wobei die Vereinbarung einer angemessenen Kündigungsfrist unschädlich ist.

Nach diesen Grundsätzen war dem Treuhandvertrag im Streitfall die steuerliche Anerkennung zu versagen. Der Manager beherrschte das Treuhandverhältnis nicht, da der Treuhänder über einen wesentlichen autonomen Entscheidungsbereich verfügte, in dem er nicht an die Weisungen des Treugebers gebunden war.

Handlungsempfehlung:

Wenn Manager an „ihre“ GmbH gebunden werden sollen, ohne dass ihnen auch das rechtliche oder zumindest wirtschaftliche Eigentum an Gesellschaftsanteilen übertragen wird, könnte alternativ auch an die Vereinbarung einer stillen Gesellschaft gedacht werden. Dann sollte aber in jedem Fall fachlicher Rat eingeholt werden.

34 Verdeckte Gewinnausschüttung (vGA): Sperrwirkung von DBA-Regelungen gegenüber Sonderbedingungen bei beherrschenden Gesellschaftern

Mit Urteil vom 11.10.2012 (Aktenzeichen I R 75/11, HFR 2013, 203) hat der BFH das Vorliegen einer vGA im Rahmen des folgenden Sachverhalts verneint: Im Streitfall wurden der inländischen Tochtergesellschaft auf Grund einer zunächst nur mündlichen und erst später schriftlich rückwirkend fixierten Vereinbarung Aufwendungen für Dienstleistungen (aus den Bereichen „Management“, „Finance and Control“ und „Information & Communication Technology ICT“) von ihrer niederländischen Muttergesellschaft berechnet. Die Höhe der Aufwendungen war fremdüblich und genügte damit den Anforderungen des abkommensrechtlichen Maßstabs (sog. „dealing at arm's length“).

Gleichwohl rechnete das Finanzamt den Betrag außerbilanziell als vGA hinzu, weil das Formerfordernis einer vorherigen schriftlichen Vereinbarung nicht erfüllt war. Dies hat der BFH jedoch zurückgewiesen, weil die Regelung im Doppelbesteuerungsabkommen eine Sperrwirkung gegenüber sog. Sonderbedingungen entfaltet, denen beherrschende Unternehmen im Rahmen der Einkommenskorrektur bei Annahme einer vGA unterworfen sind, denn das DBA Niederlande enthält mit § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG inhaltlich vergleichbare Gewinnkorrekturvorschriften für untereinander verbundene Unternehmen, die die Anwendung weitergehender, innerstaatlich zulässiger Korrekturmöglichkeiten eines Vertragsstaates ausschließen.

35 Haftung des faktischen Geschäftsführers für Zahlungen nach Eintritt der Krise

Mit seinem erst jüngst veröffentlichten Urteil vom 15.12.2011 (Aktenzeichen 18 U 188/11, GmbHR 2012, 1358) hat das OLG Köln zu den Fragen Stellung genommen,

- wann eine faktische Geschäftsführung vorliegt und
- welche Pflichten den faktischen Geschäftsführer treffen.

Im Streitfall hatte der Insolvenzverwalter über das Vermögen einer GmbH & Co. KG den (im Bereich der Gastronomie vielfältig tätigen) Kommanditisten als faktischen Geschäftsführer auf Ersatz von nach der Insolvenzzreife geleisteten Zahlungen in Anspruch genommen. Die KG übernahm im Juni 2008 ein Lokal, in dem sich auch der Schwager der Geschäftsführerin der GmbH betätigte. Nachdem der Kommanditist dem Schwager der Geschäftsführerin im Herbst 2008 Veruntreuungen vorgeworfen hatte, wurden vom Verpächter die Schlösser des Lokals ausgetauscht und nur dem Kommanditisten die Schlüssel zugänglich gemacht, so dass seitdem weder die Geschäftsführerin noch ihr Schwager weiter Zutritt zum Lokal hatten. Der Kommanditist hatte in der Folge zwar einen neuen Betriebsleiter bestellt, Anmeldungen zur Krankenkasse veranlasst und den Zahlungsverkehr der Gesellschaft abgewickelt, beruft sich gegenüber dem Insolvenzverwalter aber darauf, dass er lediglich seine Rechte als Kommanditist wahrgenommen habe.

Dazu stellt das OLG Köln fest, dass der Kommanditist für die umstrittenen Zahlungen haftet, weil er faktischer Geschäftsführer war und die Insolvenzantragspflicht auch den faktischen Geschäftsführer trifft. Zwar komme es aus strafrechtlicher Sicht für eine Strafbarkeit wegen unterlassener Insolvenzantragstellung darauf an, ob überhaupt die Berechtigung zur Insolvenzantragstellung besteht. Das sei für einen faktischen Geschäftsführer, der nicht zumindest von der Gesellschaftermehrheit getragen wird, zu verneinen, weil er die Gesellschaft weder formell noch materiell vertreten darf. Anders sei dies aber für die Pflicht zur Masseerhaltung zu beurteilen. Hier ist es nach Auffassung des OLG Köln durchaus sachgerecht, dass denjenigen die Haftung trifft, der rein faktisch über die Möglichkeit zur Erhaltung der Masse verfügt. Deshalb stehe im Streitfall auch der Umstand, dass der Kommanditist nicht von einer Gesellschaftermehrheit getragen worden ist, einer Haftung nicht entgegen.

Hinweis:

Faktischer Geschäftsführer ist also, wer ohne Organstellung tatsächlich wie ein geschäftsführendes Organ tätig wird – es bedarf dabei eines nach außen hervortretenden Handelns; interne Verwaltungsaufgaben genügen nicht.

Die Rechtsfolgen der Annahme einer faktischen Geschäftsführung sind vielfältig, aber noch nicht abschließend geklärt. In jedem Fall trifft den faktischen Geschäftsführer die Pflicht, ggf. einen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens zu stellen. Darüber hinaus kann der faktische Geschäftsführer aus steuerlicher Sicht Haftungsschuldner sein (Lohnsteuerhaftung, Umsatzsteuerhaftung); aus gesellschaftsrechtlicher Sicht kann ihn z.B. die Pflicht zur Stammkapitalerhaltung treffen. Da nun allerdings Beginn und Ende einer faktischen Geschäftsführung regelmäßig nicht eindeutig bestimmt werden können, sollte in Zweifelsfällen immer fachlicher Rat eingeholt werden.

München, im März 2013



gibt im Allgemeinen Gesetzgebung, Rechtsprechung und Finanzverwaltungsanweisungen nur auszugsweise wieder.
Wir empfehlen deshalb, die Beiträge als Hinweise zu verstehen und bei Anwendung im Einzelfall mit den ungekürzten Veröffentlichungen zu vergleichen, um Informationsfehler, für die eine Haftung trotz sorgfältiger Bearbeitung nicht übernommen werden kann, zu vermeiden.

Für Rückfragen stehen wir jederzeit gerne zur Verfügung.
Für Fragen wenden Sie sich bitte an

Kanzlei Jürgen Mosig
Wirtschaftsprüfer Steuerberater
Arabellastr. 5/1, 81925 München
Tel.: +49 (89) 92 00 86 - 0, Fax.: +49 (89) 92 00 86 - 20
eMail: mosig@mosig-wp.de
Internet: www.mosig-wp.de