



**humm+schlimpert**

Steuerberatungsgesellschaft mbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mbH

## **STEUERN – AKTUELL**

### **Steueränderungen 2005 / 2006**

Humm & Schlimpert Steuerberatungsgesellschaft mbH  
Wellingsweg 20 · 56072 Koblenz · Tel: 0261 98 82 30  
<http://www.hummschlimpert.de> · [info@hummschlimpert.de](mailto:info@hummschlimpert.de)  
[www.steuern-aktuell.de](http://www.steuern-aktuell.de)

## **Inhaltsangabe**

Abkürzungsverzeichnis

Vorwort

### **I. Gesetzesänderungen**

1. Gesetz zur Abschaffung der Eigenheimzulage
2. Gesetz zur Beschränkung der Verlustverrechnung im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen
3. Gesetz zum Einstieg in ein steuerliches Sofortprogramm
  3. 1. Steueränderungen zum 01.01.2006
    - 3.1.1. Wegfall des Steuerfreibetrages für Abfindungen
    - 3.1.2. Aufhebung der Freibeträge für Zuwendungen anlässlich von Heirat und Geburt
    - 3.1.3. Aufhebung der degressiven Gebäudeabschreibung
    - 3.1.4. Abzug für Steuerberatungskosten im Rahmen der Sonderausgaben wird gestrichen
  - 3.2. Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung  
(geplante Verbesserungen evt. rückwirkend ab dem 01.01.2006)
    1. Erhöhung der Umsatzgrenzen für Ist-Besteuerung
    2. Erhöhung der degressiven Abschreibung auf bewegliches Anlagevermögen
    3. Aufwendungen für haushaltsnahe Dienstleistungen
    4. Erweiterter Abzug der Kinderbetreuungskosten bei Erwerbstätigkeit
    5. Förderung der Binnenschifffahrt

### 3.3. Geplante Steueränderungsmaßnahmen ab dem 01.01.2007

1. Arbeitnehmerpauschbetrag, Pendlerpauschale
2. Absenkung des Sparerfreibetrags
3. Streichung der Freibeträge für Bergmannsprämien
4. Beschränkung bei häuslichen Arbeitszimmern
5. Wegfall der Spekulationsfristen
6. Streichung der Rückstellungen für Jubiläumspremien
7. Beschränkung der Sozialversicherungsbefreiung bei Zuschlägen
8. Einschränkung des Kindergeldes bzw. der Freibeträge
9. Erhöhung der Pauschalabgabe für gewerbliche Minijobs
10. Erhöhung der Umsatzsteuer
11. Einführung einer „Reichensteuer“

### 3.4. Geplante Steueränderungen und Maßnahmen ab dem 01.01.2008

1. Absenkung des Körperschaftsteuersatzes
2. Gleichstellung von unternehmerisch erwirtschafteten Gewinnen bei der Besteuerung
3. Ausbau der elektronischen Datenübermittlung
4. Gerechte Verteilung der Lohnsteuerbelastung zwischen Ehegatten
5. Ausweitung der Einnahme-Überschussrechnung
6. Ausweitung des Reverse-Charge-Modell

### 3.5. Weitere steuerliche Änderungen

## **II. Aktuelles aus Verwaltung und Rechtsprechung**

### **1. Einkommensteuer**

#### 1.1. Neue wichtige Änderungen aus den Einkommensteuerrichtlinien 2005

- 1.1.1 Versicherungsleistungen für zum Betriebsvermögen gehörende PKW's
- 1.1.2. Vereinfachungsregelung für Computerprogramme
- 1.1.3. Versteckte Mängel bei teilentgeltlichem Erwerb
- 1.1.4 Zeitanteilige Aufteilung der Abschreibung
- 1.1.5. Verlustverrechnung bei Ehegatten
- 1.1.6. Abgrenzung des Progressionsvorbehaltes
- 1.1.7. Verrechnung von Veräußerungskosten

#### 1.2. Rechtssprechungsänderungen im Einkommensteuerrecht

- 1.2.1. Der Abzug von Schuldzinsen bei gemischter Nutzung von Gebäuden
- 1.2.2. Verfassungsmäßigkeit der Spekulationsgewinnbesteuerung ab 1999
- 1.2.3. Verfassungsmäßigkeit des Kirchgeldes
- 1.2.4. Abzugsfähigkeit von Erhaltungsaufwendungen Dritter
- 1.2.5. Beibehaltung der degressiven Abschreibung bei Grundstücken
- 1.2.6. Gewinnrealisierung bei selbsterstellten Eigentumswohnungen

### **2. Bilanzsteuerrecht**

#### 2.1. Aktuelle Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht

- 2.1.1. Rückstellung für zu erbringende Beratung sowie Übergangsleistung
- 2.1.2. Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften
- 2.1.3. Rückstellungen wegen öffentlich rechtlicher Verpflichtungen
- 2.1.4. Bewertung von Rückstellungen
- 2.1.5. Abzinsung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen
- 2.1.6. Ermittlung des Abzinsungsbetrages
- 2.1.7. Rangrücktritt bei Verbindlichkeiten in der Steuerbilanz
- 2.1.8. Unfallschäden als betriebliche Aufwendungen
- 2.1.9. Behandlung von eigenkapitalersetzenden Darlehen bei einer Betriebsaufspaltung

- 2.1.10. Passivierung von Rückstellungen für Anliegerbeiträge
- 2.1.11. Ausübung des Wahlrecht auf Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich
- 2.1.12. Schuldzinsenabzug nach § 4 Abs.4 a EStG
- 2.1.13. Nichtabziehbare Schuldzinsen
- 2.1.14. Auflösung der Ansparrücklage
- 2.1.15. Verlustfreie Bewertung bei halbfertigen Bauten

## 2.2. Aktuelle Verwaltungsanweisungen zum Bilanzsteuerrecht

- 2.2.1. Steuerliche Behandlung von VIP-Logen
  - 2.2.1.1. Aufwendungen für Werbeleistungen
  - 2.2.1.2. Aufwendungen für besondere Raumnutzung
  - 2.2.1.3. Aufwendungen für VIP-Maßnahmen gegenüber Geschäftsfreunden
  - 2.2.1.4. Aufwendungen für VIP-Maßnahmen zugunsten von Arbeitnehmern
  - 2.2.1.5. Nachweispflicht
  - 2.2.1.6. Vereinfachungsregelung

## 3. Lohnsteuer

### 3.1. Aktuelle Rechtsprechung im Lohnsteuerrecht

- 3.1.1. Neue Rechtsprechung zur Einsatzwechseltätigkeit
  - 3.1.1.1. Begriff der regelmäßigen Arbeitsstätte
  - 3.1.1.2. Ansatz der Entfernungspauschale für Fahrten zum Betrieb
  - 3.1.1.3. Neue Berechnung der Verpflegungspauschale
  - 3.1.1.4. Wegfall der doppelten Haushaltsführung bei Einsatzwechseltätigkeit
  - 3.1.1.5. 30 km Zone bei eintägigen Einsatzwechseltätigkeiten
  - 3.1.1.6. Nachteile bei der Firmenwagenbesteuerung
  - 3.1.1.7. Unentgeltliche Sammelbeförderung bei Einsatzwechseltätigkeit
- 3.1.2. Kosten einer unechten doppelten Haushaltsführung sind nicht abziehbar
- 3.1.3. Keine Entfernungspauschale für Fahrten mit Arbeitgebersammeltransporten
- 3.1.4. Arbeitstag bezogene Günstigerprüfung zwischen Entfernungspauschale und Kosten öffentlicher Verkehrsmittel

- 3.1.5. Aus betrieblichen Gründen übernommene Verwarnungsgelder sind kein Arbeitslohn
- 3.1.6. Aufwendungen aus Anlass einer Betriebsveranstaltung
- 3.1.7. Aufwendungen für eine zweitägige Betriebsveranstaltung
- 3.1.8. Wohnungsüberlassung nach Mietspiegel
- 3.1.9. Schadenersatz bei Aufhebung von Arbeitsverhältnissen
- 3.1.10. Zuschläge für Wechselschichtarbeit sind keine steuerfreien Zuschläge
- 3.1.11. Übernahme von Schutzbrief und Autobahnvignette ist geldwerter Vorteil
- 3.1.12. Sonderzahlung anlässlich einer Mitarbeiterversorgung beim Wechsel der Zusatzkasse ist kein Arbeitslohn
- 3.1.13. Aufteilung einer gemischt veranlassten Reise

## **4. Umsatzsteuer**

### 4.1. Aktuelle Rechtsprechung im Umsatzsteuerrecht

- 4.1.1. Geschäftsführungsleistung eines GmbH-Geschäftsführers
- 4.1.2. Privat-PKW-Nutzung und umsatzsteuerliche Behandlung
- 4.1.3. Aufteilung von Gegenständen unternehmerisch nichtunternehmerisch
- 4.1.4. Bewirtungskosten Vorsteuerabzug bei nicht abziehbaren Aufwendungen
- 4.1.5. Vorsteuerabzug bei Wohngebäuden im Eigentum von Ehegatten
- 4.1.6. Regelbesteuersatz bei Lieferung fertig, zubereiteter Speisen
- 4.1.7. Aufhebung des pauschalen Vorsteuerabzugs bei Reisekosten
- 4.1.8. Vorsteuerabzug bei Angabe des Lieferdatums

## **5. Körperschaftsteuer**

### 5.1. Aktuelle Rechtsprechung zum Körperschaftsteuerrecht

- 5.1.1. Abgeltungszahlung für nicht genommenen Urlaub
- 5.1.2. Abfindung der Pensionsanwartschaft eines Gesellschafter-geschäftsführers
- 5.1.3. Pensionszusage für einen 63-jährigen Gesellschafter als verdeckte Gewinnausschüttung
- 5.1.4. Angemessenheit der Vergütung eines für zwei Gesellschaften tätigen Geschäftsführers

- 5.1.5. Private Kfz-Nutzung durch den Gesellschaftergeschäftsführer als verdeckte Gewinnausschüttung bei fehlender vertraglicher Regelung
- 5.1.6. Aufwendungen für Auslandsreisen des Gesellschaftergeschäftsführers als verdeckte Gewinnausschüttung
- 5.1.7. Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit bei Gesellschaftergeschäftsführern
- 5.1.8. Verdeckte Gewinnausschüttung trotz späterer Rückzahlungsverpflichtung
- 5.1.9. Verdeckte Gewinnausschüttung bei nur Pensionszusagen

## 5.2. Aktuelle Verwaltungsanweisungen zur Körperschaftsteuer

- 5.2.1. Arbeitszeitkonten bei Gesellschaftergeschäftsführern
- 5.2.2. Abfindungsklausel in Versorgungszusagen
- 5.2.3. Fremdfinanzierung der GmbH durch rückgriffsberechtigte Dritte

## 6. Abgabenordnung

### 6.1. Aktuelle Rechtsprechung zur Abgabenordnung

- 6.1.1. Durchführung der digitalen Betriebsprüfung ist ermessensgerecht
- 6.1.2. Die Rechtmäßigkeit einer Prüfungsanordnung bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit
- 6.1.3. Beweislast über den Zugang einer Einspruchsentscheidung
- 6.1.4. Bekanntgabe von Bescheiden bei Briefeinwurf am Sonnabend
- 6.1.5. Darlegungslast des Finanzamtes bei Abgabe eines Steuerbescheides zur Post
- 6.1.6. Zugang von Steuerbescheiden
- 6.1.7. Festsetzungsfrist bei unwirksamer Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung

## Abkürzungsverzeichnis

|          |   |
|----------|---|
| Abs.     | Absatz                                      |
| AfA      | Absetzung für Abnutzung                     |
| AO       | Abgabenordnung                              |
| BB       | Der Betriebsberater (Zeitschrift)           |
| BFH      | Bundesfinanzhof                             |
| BFH/NV   | Nicht veröffentlichter Entscheidungen BFH   |
| BGBI     | Bundesgesetzblatt                           |
| BMF      | Bundesminister der Finanzen                 |
| BStBl.   | Bundessteuerblatt                           |
| DB       | Der Betrieb                                 |
| DStR     | Deutsches Steuerrecht                       |
| DStRE    | Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst   |
| EFG      | Entscheidung des Finanzgerichts             |
| Erl.     | Erlass                                      |
| EStG     | Einkommensteuergesetz                       |
| EstDV    | Einkommensteuer-Durchführungsverordnung     |
| EStR     | Einkommensteuer-Richtlinien                 |
| EuGH     | Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften |
| f        | und die folgende Seite                      |
| ff       | und die folgenden Seiten                    |
| FG       | Finanzgerichte                              |
| FinMin   | Finanzministerium                           |
| FR       | Finanzrundschau                             |
| h.M.     | herrschende Meinung                         |
| i.d.R.   | in der Regel                                |
| IdW      | Institut der Wirtschaftsprüfer              |
| KStG     | Körperschaftsteuergesetz                    |
| KStR     | Körperschaftsteuer-Richtlinien              |
| KÖSDI    | Kölner Steuerdialog                         |
| LSt      | Lohnsteuer                                  |
| LStDV    | Lohnsteuer-Durchführungsverordnung          |
| LStR     | Lohnsteuer-Richtlinien                      |
| OFD      | Oberfinanzdirektion                         |
| rkr      | rechtskräftig                               |
| S.       | Seite                                       |
| SachBezV | Sachbezugsverordnung                        |
| Tz.      | Textziffer                                  |
| u.E.     | unseres Erachtens                           |
| UStG     | Umsatzsteuergesetz                          |
| UStR     | Umsatzsteuer-Richtlinien                    |

## Vorwort

Wie jedes Jahr werden die Steuerpflichtigen auch zum Beginn des Jahres 2006 wieder mit einer Reihe von Gesetzesinitiativen und Änderungen konfrontiert.

Um so mehr da sich die Politik nach dem Regierungswechsel in einer „großen Koalition“, hohe Ziele zur Verbesserung der Wirtschaftlichen Gesamtlage und insbesondere der Beschäftigungssituation in Deutschland gesetzt hat.

So wurden bereits Maßnahmen beschlossen und zum 01. Januar 2006 umgesetzt, wie das „Gesetz zum Einstieg in ein steuerliches Sofortprogramm“, das „Gesetz zur Abschaffung der Eigenheimzulage“ und das „Gesetz zur Beschränkung der Verlustverrechnung im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen“.

Weiterhin liegt im Entwurf ein „Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung“ vor, mit dessen Umsetzung teilweise rückwirkend zum 01.01.2006 zu rechnen ist.

Für die tägliche Arbeit, aber auch für zukünftige Planungen oder Vorhaben ist es unerlässlich für das Unternehmen die neuesten und auch die geplanten Gesetzesänderungen zu kennen, sowie die wichtigsten Entscheidungen zu erfahren bzw. zu verstehen. Für jedes Unternehmen ist es für das Überleben im Wettbewerb unerlässlich, die neuesten Entscheidungen und Gesetzesänderungen in Strategien umzusetzen, denn dies bedeutet in der letzten Konsequenz bares Geld.

Das Seminar gibt einen Überblick über die wichtigsten steuerrechtlichen Gesetzesänderungen und gerichtlichen Entscheidungen. Es zeigt anhand von Einzelfällen die Folgen und die möglichen Auswirkungen auf das Unternehmen auf. Daneben werden die interessanten Verwaltungsanweisungen der Finanzverwaltung besprochen und deren Anwendung für die tägliche Praxis aufgezeigt.

Koblenz im Januar 2006  
Der Verfasser

## I. Gesetzesänderungen

### 1. Gesetz zur Abschaffung der Eigenheimzulage

Der Bundestag hat mit Zustimmung des Bundesrates am 22.12.2005 das Gesetz zur Abschaffung der Eigenheimzulage verabschiedet. Danach können der Erwerb oder die Errichtung selbst genutzter Eigentumswohnungen und Häuser nicht mehr steuerlich begünstigt werden.

Bei allen Altfällen bleibt die Begünstigung weiterhin bestehen.

#### **Altfälle nach dieser Regelung sind:**

1. Das sind alle Fälle, bei denen bis zum 31.12.2005 ein Grundstück käuflich erworben (notariell) wurde, und ein Bauantrag bis zum 31.12.2005 für ein selbst zu nutzendes und zu errichtendes Objekt gestellt wurde.

oder

2. Im Fall des Kaufes einer neuen oder noch zu errichtenden Wohnung oder eines entsprechenden Hauses, wenn bis zum 31.12.2005 ein rechtswirksamer obligatorischer Vertrag mit einem Bauträger abgeschlossen wurde.

oder

3. Im Fall des Kaufes einer gebrauchten Wohnung oder eines gebrauchten Hauses, wenn bis zum 31.12.2005 ein notarieller Kaufvertrag abgeschlossen wurde.

In allen diesen Fällen soll die Altregelung zur Förderung der Eigenheimzulage weiter gelten. Das heißt der Anspruch erstreckt sich über den gesamten Förderzeitraum von acht Jahren.

Auf den Zeitpunkt des Einzugs kommt es nicht an, wohl aber auf die Länge des Förderzeitraums § 4 Satz 1 Eig.ZuIG (KösdI 12/2005 S.14904).

Dies gilt natürlich auch für alle anderen Fälle bei denen die Eigenheimzulage bereits läuft.

## **2. Gesetz zur Beschränkung der Verlustverrechnung im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen**

Der Bundestag hat mit Zustimmung des Bundesrates am 22.12.2005 das Gesetz zur Beschränkung der Verlustverrechnung im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen verabschiedet. Im Blick waren die sogenannten Steuersparfonds im Bereich der Immobilienfonds Filmwirtschaft aber auch der Schiffsbeteiligung.

### **2.1. Verlustverrechnungsverbot mit anderen Einkunftsarten**

Der in diesem Zusammenhang wichtige § 2 d EStG wurde gestrichen und ein § 15 b EStG eingefügt.

Verluste im Zusammenhang mit einem Steuerstundungsmodell dürfen zukünftig nicht mehr mit positiven Einkünften aus Gewerbebetrieb oder mit anderen Einkünften verrechnet werden.

Vielmehr können diese Verluste nur noch in den folgenden Wirtschaftsjahren ausschließlich mit Einkünften aus derselben Einkunftsquelle verrechnet werden (Ein ähnliches Modell ist bereits im § 15 a EStG vorhanden).

### **2.2. Steuerstundungsmodelle**

Ein Steuerstundungsmodell im Sinne des Gesetzes liegt vor, wenn aufgrund einer modellhaften Gestaltung steuerliche Vorteile in Form von negativen Einkünften erzielt werden sollen.

Nach dem Gesetz ist ein solcher Fall immer dann gegeben, wenn einem Steuerpflichtigen aufgrund eines vorgefertigten Konzepts die Möglichkeit geboten werden soll, zu mindestens in der Anfangsphase der Investition Verluste mit allen übrigen Einkünften zu verrechnen.

Das Gesetz ist nur dann anzuwenden, wenn innerhalb der Anfangsphase das Verhältnis der Summe der prognostizierten Verluste zur Höhe des gezeichneten und nach dem Konzept auch aufzubringenden Kapitals 10 von 100 übersteigt.

### 2.3. Geltungsbereich

Nach der Regierungsbegründung sind hiervon in erster Linie Verluste aus gewerblichen Steuerstundungsmodellen, Schiffsbeteiligungen – soweit sie noch Verluste vermitteln-, Medienfonds, so genannte New Energy Fonds, Leasingfonds, Wertpapierhandelsfonds und Videogamefonds betroffen.

Außerdem sind Verluste

- aus selbständiger Arbeit,
- aus typischen stillen Gesellschaften,
- aus Vermietung und Verpachtung (insbesondere geschlossene Immobilienfonds) und
- Verluste aus sonstigen Einkünften

mit eingezogen.

Damit werden Umgehungen vermieden und die Gleichheit der Besteuerung gewährleistet.

Von der Regelung sind insbesondere geschlossene Immobilienfonds betroffen. Nicht betroffen sind Bauträgergestaltungen, in denen ein Bauträger ein Objekt im Sanierungsgebiet oder ein Denkmal saniert für das Sonderabschreibung geltend gemacht werden kann und bei dem im Anschluss an die Sanierung das Grundstück oder das Objekt aufgeteilt in einzelne Eigentumswohnungen an Erwerber außerhalb der Fondskonstruktion veräußert wird. In diesem Fall liegt keine modellhafte Gestaltung vor.

Werden hingegen weitere Leistungen wie Finanzierung angeboten, kann eine modellhafte Gestaltung gegeben sein (Körsdi 12/2005 S. 14901).

Zur Verlustverrechnungsbeschränkung bei sonstigen Einkünften wird darauf verwiesen, dass hiervon insbesondere Renten/ Lebensversicherungsmodelle gegen fremdfinanzierten Einmalbetrag betroffen seien, bei denen sich die steuerlichen Verluste aus der begünstigten Besteuerung von Leibrenten und der Ansammlung sofort abziehbarer Werbungskosten ergeben (Körsdi 12/2005 14901)

Nicht betroffen sind Private Equity und Venture Capital Fonds, da diese ihre Anleger keine Verluste zuweisen.

## 2.4. Feststellungsverfahren

Wird das Gesetz angewandt, sind die nichtausgleichsfähigen Verluste jährlich gesondert festzustellen. Dabei ist von dem verrechenbaren Verlust des Vorjahres auszugehen. Die Regelungen zu § 15 a EStG sind analog anzuwenden.

## 2.5. Anwendungszeitpunkt

Das Gesetz ist insgesamt nur auf Verluste der dort bezeichneten Steuerstundungsmodelle anzuwenden,

- bei denen der Steuerpflichtige nach dem 10. November 2005 beigetreten ist, oder
- für die nach dem 10. November 2005 mit dem Außenvertrieb begonnen wurde.

Der Außenvertrieb beginnt in dem Zeitpunkt in dem die Voraussetzungen für die Veräußerung der konkret bestimmbaren Fondanteile erfüllt sind. Dem Beginn des Außenvertriebs stehen der Beschluss von Kapitalerhöhungen und die Reinvestition von Erlösen in neue Projekte gleich.

### **3. Gesetz zum Einstieg in ein steuerliches Sofortprogramm**

#### **3. 1. Steueränderungen zum 01.01.2006**

Der Bundestag hat mit Zustimmung des Bundesrates zum 22.12.2005 folgende steuerrechtlichen Änderungen beschlossen:

##### **3.1.1. Wegfall des Steuerfreibetrages für Abfindungen**

Ab 01.01.2006 wird der Steuerfreibetrag für Abfindungen wegen einer vom Arbeitgeber veranlassten oder gerichtlich ausgefochtenen Auflösung des Dienstverhältnisses nach § 3 Nr. 9 EStG aufgehoben. Dieses gilt auch für Freibeträge für Übergangsgelder nach § 3 Nr. 10 EStG.

Die Altregelung für Abfindungen ist aber weiter anzuwenden für:

- vor dem 01.01.2006 entstandene Ansprüche aus Arbeitnehmerabfindungen oder
- für Abfindungen wegen einer vor dem 01.01.2006 getroffenen Gerichtsentscheidung oder
- einer am 31.12.2005 anhängigen Klage,

soweit die Abfindungen dem Arbeitnehmer vor dem 01.01.2008 zufließen.

Bei Übergangsgeldern ist die Altregelung weiter anzuwenden:

- für Entlassungen vor dem 01.01.2006, soweit die Übergangsgelder und Übergangsbeihilfen dem Arbeitnehmer vor dem 01.01.2008 zufließen und
- für Soldatinnen und Soldaten, in der Zeit vor dem 01.01.2009 gezahlte Übergangsbeihilfen, wenn das Dienstverhältnis vor dem 01.01.2006 begründet wurde.

Die Regelungen für Entschädigungen im Sinne der §§ 24 und 34 EStG sollen weiter zur Anwendung kommen.

### 3.1.2. Aufhebung der Freibeträge für Zuwendungen anlässlich von Heirat und Geburt

Die Freibeträge für Zuwendungen anlässlich der Heirat und Geburt nach § 3 Nr. 15 EStG sind aufgehoben worden. Zahlungen die nach dem Stichtag erfolgen, werden nicht mehr steuerlich begünstigt. Zahlungen für Heirats- und Geburtsbeihilfen die drei Monate im Vorgriff auf das Ereignis, d. h. im Jahr 2005, noch gezahlt wurden, können in diesem Fall im Jahr 2006 noch steuerlich berücksichtigt werden.

### 3.1.3. Aufhebung der degressiven Gebäudeabschreibung

Ab dem 01.01.2006 kann für alle Gebäude, für die nach dem Stichtag ein Bauantrag gestellt oder ein rechtswirksam abgeschlossener obligatorischer Vertrag abgeschlossen wurde keine degressive Abschreibung auf vermietete Objekte mehr gewährt werden.

In der Regierungsbegründung wird ausgeführt, dass die Wohnungsversorgung in Deutschland stabil ist, die Bevölkerungszahlen nicht mehr wachsen und dass somit der Bedarf an neuen Wohnungen sinkt. Der Neubau von Wohnungen wurde bisher insbesondere auch durch die degressive Abschreibung gem. § 7 Abs. 5 EStG gefördert. Denn soweit die degressiven Abschreibungssätze über dem tatsächlichen Wertverschleiß (rd. 1-2 % pro Jahr) liegen stellen sie eine Steuersubvention dar. Die degressive Abschreibung ist daher zurückzuführen und an die tatsächlichen Wertverschleiß anzupassen. Durch die **Vereinheitlichungen des Abschreibungssatzes auf 2 % für Gebäude** wird dieses erreicht.

Wie bisher ist für die zeitliche Abgrenzung der notarielle Kaufvertrag oder bei selbsterstellten Objekten der Zeitpunkt des Bauantrages maßgeblich.

Für alle Objekte die nach dem 31.12.2003 und vor dem 1. Januar 2006 errichtet wurden gelten folgende Regelungen:

|   |                      |
|---|----------------------|
| Im Jahr der Fertigstellung<br>und in den folgenden 9 Jahren | 4 % Abschreibung     |
| In den folgenden 8 Jahren                                   | 2,5,% Abschreibung   |
| In den darauf folgenden 32 Jahren                           | 1,25 % Abschreibung. |

### **3.1.4. Abzug für Steuerberatungskosten im Rahmen der Sonderausgaben wird gestrichen**

Steuerberatungskosten, die keine Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen, konnten bisher nach § 10 Abs. 1 Nr.6 EStG als Sonderausgaben geltend gemacht werden. Dieses ist ab 01.01.2006 nicht mehr möglich.

Somit können alle die nach dem 31.12.2005 gezahlten Steuerberatungskosten die diese Voraussetzung erfüllen, nicht mehr steuerlich geltend gemacht werden. Dieses gilt unabhängig für welches Kalenderjahr sie gezahlt wurden.

Von dieser Vorschrift sind nur Ausgaben betroffen, die keiner Einkunftsart zuzurechnen sind. Dazu gehören etwa die Beratungs- und Erstellungskosten für den vierseitigen Mantelbogen oder für die Anlage Kind.

Die Aufwendungen für einkunftsbezogene Ermittlungs- und Deklarationsarbeiten bleiben als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abzugsfähig, so dass es einer entsprechenden Rechnungsaufteilung bedarf.

Die Vereinfachungsregelung der Finanzverwaltung die bisher eine Aufteilung für Kosten bis 520 € nicht für nötig erachtet hat ist somit überholt.

Anbetracht der stetig zunehmenden Komplexität des Steuerrechts ist es fraglich, ob das vorgesehene Abzugsverbot mit dem subjektiven Leistungsfähigkeitsprinzip vereinbar und damit verfassungsgemäß ist (Körsdi 12/2005 S. 14902).

### **3. 2. Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung**

Der Gesetzgeber hat darüber hinaus für 2006 noch weitere Steueränderungen in Aussicht gestellt, die aber noch nicht verabschiedet wurden. Da es sich bei diesen Steueränderungen für den Steuerpflichtigen um überwiegend positive Sachverhalte handelt, kann mit deren Umsetzung rückwirkend zum 01.01.2006 gerechnet werden. Hierzu zählen:

#### **1. Erhöhung der Umsatzgrenzen für Ist-Besteuerung**

Fortführung der Besteuerung in den neuen Bundesländern über das Jahr 2006 hinaus. Verdopplung der Umsatzgrenzen für Ist-Besteuerung ab dem Jahr 2006 von 125.000,00 € auf 250.000,00 € in den alten Bundesländern.

Das Finanzamt kann auf Antrag gestatten, dass ein Unternehmer die Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten (sog. Ist-Versteuerung) berechnen darf wenn der Vorjahresumsatz eine bestimmte Grenze nicht überschritten hat. Die Umsatzgrenze wird nun in den alten Bundesländern der bisher in den neuen Bundesländern geltenden Umsatzgrenze von 250.000 € angepasst.

Anders als bei der Versteuerung nach vereinbarten Entgelten muss die Umsatzsteuer bei Anwendung des Ist-Prinzips, somit der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten, erst dann an das Finanzamt abgeführt werden, wenn der Kunde tatsächlich gezahlt hat.

Abweichend von den allgemeinen Grundsätzen können Unternehmer mit Sitz in den neuen Bundesländern die Ist-Versteuerung bis zu einem Gesamtumsatz von 500.000 € in Anspruch nehmen. Wegen der nach wie vor schwierigen wirtschaftlichen Verhältnisse wird die Sonderregelung bis zum 31.12.2009 verlängert.

Die Umsatzsteueränderungen sind ab dem 01. Juli 2006 anzuwenden.

## **2. Erhöhung der degressiven Abschreibung auf bewegliches Anlagevermögen**

Ab dem 01.01.2006 soll die degressiven Abschreibung auf das Niveau des Jahres 2000, somit wieder von 20 auf 30 % angehoben werden. Danach erfolgt ab dem 31.12.2007 eine erneute Absenkung der degressiven Abschreibung auf 20 %.

Um schnell die Investitionstätigkeit zu beleben, werden auf dem Weg zu einem grundlegenden Unternehmenssteuerreform zeitlich begrenzt bis zum 31. Dezember 2007 die Bedingungen der degressiven Abschreibung für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die nach dem 31. Dezember 2005 und vor dem 1. Januar 2008 angeschafft oder hergestellt worden sind verbessert.

## **3. Aufwendungen für haushaltsnahe Dienstleistungen**

Der Anwendungsbereich des § 35 a Abs. 2 EStG der eine Ermäßigung der tariflichen Einkommensteuer bei Anwendungen für die Inanspruchnahme haushaltsnaher Dienstleistungen vorsieht, wird auf Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen ausgeweitet sowie auf Betreuungsleistungen für pflegebedürftige Personen erweitert.

Bisher können für haushaltsnahe Dienstleistungen wie zum Beispiel Wohnungsreinigung und Betreuung von Familienangehörigen bereits 20 % der Kosten maximal 3.000 €, also bis zu 600 € von der Steuer abgezogen werden.

Nunmehr wird der Höchstbetrag für die Inanspruchnahme von Dienstleistungen für die Betreuung einer pflegebedürftigen Person im Privathaushalt auf maximal 1.200 € angehoben.

Bei Modernisierungsmaßnahmen, die in einem inländischen Haushalt des Steuerpflichtigen erbracht werden, ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer auf Antrag um 20 % der Aufwendungen begrenzt auf einen Höchstbetrag von 3.000,00 €, somit beträgt die maximale Steuerermäßigung bis zu 600,00 €.

Diese Vorschrift gilt nur für Arbeitskosten, die nicht Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Aufwendungen für eine geringfügige Beschäftigung darstellen.

Voraussetzung für die Steuerermäßigung ist, dass der Steuerpflichtige die Aufwendungen unter Vorlage einer Rechnung und die Zahlung auf das Konto des Empfängers der Dienstleistung durch Vorlage eines Beleg des Kreditinstitutes nachweist.

#### **4. Erweiterter Abzug der Kinderbetreuungskosten bei Erwerbstätigkeit**

Zukünftig sollen nach § 4 f EStG Aufwendungen für Dienstleistungen zur Betreuung eines zum Haushalt gehörenden Kindes, bei der Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit wie Betriebsausgaben berücksichtigt werden.

- bei Kindern die das 14 Lebensjahr noch nicht beendet haben Betreuungsaufwendungen bis zu 4.000 € je Kind,
- Bei Kindern die das 6 Lebensjahr noch nicht vollendet haben Betreuungsaufwendungen bis zu 4.000 € je Kind, wobei nur Aufwendungen abgezogen werden können, die 1.000 € je Kind übersteigen. Damit soll eine Gleichstellung der Kosten für den Besuch des Kindergartens erreicht werden unabhängig davon, ob eine Erwerbstätigkeit der Eltern vorliegt oder nicht.

Der Abzug der Betriebsausgaben gilt nicht nur für den Steuerpflichtigen der Alleinerziehender ist, sondern auch dann, wenn beide Eltern zusammenleben und beide erwerbstätig sind. Zum Abzug ist der Elternteil berechtigt der die Aufwendungen getragen hat. Haben beide Elternteile Aufwendungen getragen kann trotzdem pro Kind nur ein Betrag von 4.000 € abgezogen werden. Wenn keine andere Aufteilung gewählt wurde erfolgt die Aufteilung zur Hälfte.

Aufwendungen für Unterricht (z.B. Schulgeld, Nachhilfe-, Fremdsprachenunterricht), die Vermittlung besonderer Fähigkeiten (z.B. Musikinstrumente) oder für sportliche und andere Freizeitbetätigungen (z.B. Mitgliedschaft in Sportvereinen oder anderen Vereinen) werden nicht nach § 4 f EStG berücksichtigt.

## **5. Förderung der Binnenschiffferei**

Die bei der Veräußerung eines Binnenschiffes aufgedeckten stillen Reserven können zukünftig auf erworbene Binnenschiffe übertragen werden (§ 6b EStG).

### **3.3. Geplante Steueränderungsmaßnahmen ab dem 01.01.2007**

Darüber hinaus sind folgende Steueränderungen ab dem 01.01.2007 geplant:

1. Der Arbeitnehmerpauschbetrag von 920,00 € soll beibehalten werden. Hingegen solle die Pendlerpauschale, die z. Zt. für jeden Entfernungskilometer mit 0,30 € berechnet wird gekürzt werden. Ab 01.01.2007 soll je Arbeitstag nur noch eine Pendlerpauschale von 0,30 € je Entfernungskilometer ab dem 21. Kilometer an gewährt werden.
2. Absenkung des Sparerfreibetrags für Ledige von 1.370,00 € auf 750,00 € und für Verheiratete von 2.740,00 € auf 1.500,00 €.
3. Streichung der Freibeträge für die Bergmannsprämie.
4. Beschränkung der Abzugsmöglichkeit bei häuslichen Arbeitszimmern, nur auf die Fälle, in denen der Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit in dem häuslichen Arbeitszimmer ist.
5. Wegfall der Spekulationsfristen für Wertpapiergeschäfte und Grundstücksveräußerungen und Einführung von einer Pauschalsteuer von 20 % auf den Veräußerungsgewinn. Dieses soll auf alle neuen Fälle anwendbar sein. Inwieweit die Wertsteigerung ab diesem Zeitpunkt für Altfälle mitberücksichtigt wird, steht noch nicht fest.
6. Streichung der Rückstellungsmöglichkeit für Jubiläumspremien und deren Auflösung.
7. Beschränkung der Sozialversicherungsbefreiung bei Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit auf eine Stundenlohnobergrenze von 25,00 €.
8. Einschränkung des Kindergeldes bzw. der steuerlichen Freibeträge für Kinder bis zum 25. Lebensjahr.
9. Erhöhung der Pauschalabgabe für gewerbliche Minijobs von bisher 25 % auf 30 %.

10. Erhöhung der Umsatzsteuer von 16 % auf 19 % unter Beibehaltung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes von 7 %.

11. Einführung einer „Reichensteuer“ bei nichtgewerblichen Einkünften ab 250.000,00 € bei Ledigen bzw. 500.000,00 € bei Verheirateten.

### **3. 4. Steueränderungen und Maßnahmen ab dem 01.01.2008**

1. Ab dem 01.01.2008 ist eine Absenkung des Körperschaftsteuersatzes von 25 % auf 19 % im Gespräch.
2. Ab diesem Zeitpunkt soll die Gleichstellung von unternehmerisch erwirtschafteten Gewinnen bei der Besteuerung erreicht werden.
3. Senkung des Steuererklärungs- und Steuerveranlagungsaufwand durch Ausbau der elektronischen Datenübermittlung.
4. Gerechte Verteilung der Lohnsteuerbelastung zwischen Ehegatten. Statt der bisherigen Steuerklassen soll ein Anteilssystem eingeführt werden, mit dem jeder Ehegatte soviel Lohnsteuer zahlt, wie es seinem Anteil am gemeinsamen Bruttoeinkommen entspricht. Durch diese Maßnahme wird künftig auf Pflichtveranlagung verzichtet.
5. Ausweitung der Einnahme-Überschussrechnung durch Anhebung der Umsatzgrenze von 350.000,00 € auf voraussichtlich 1.000.000,00 €.
6. Ausweitung des Reverse-Charge-Modell zur Bekämpfung des Umsatzsteuerbetruges. Dieses Modell sieht vor, dass oberhalb eines gewissen Umsatzbetrages (im Gespräch sind 5.000,00 €), es generell zur Umkehr der Steuerschuldnerschaft gem. § 13b UStG kommen soll. Demnach ist dann der Empfänger der Leistung verpflichtet die Besteuerung vorzunehmen, d.h. die Umsatzsteuer abzuführen.

### **3.5. Weitere steuerliche Änderungen**

Im § 379 Abs. 1 Satz 1 AO soll der Tatbestand der Ordnungswidrigkeit auf das entgeltliche Inverkehrbringen von Belegen ausgeweitet werden. Zur Begründung wird in der Bundestagsdrucksache ausgeführt, dass im Rahmen von Internetauktionen vermehrt Tankquittungen angeboten werden, mit deren Hilfe der potentielle Käufer Betriebsausgaben oder Werbungskosten geltend machen könne. Nach geltender Rechtslage können sich die Verkäufer darauf berufen, für die Weiterverwendung von Belegen durch den Käufer nicht verantwortlich zu sein. Dieses soll durch diese Vorschrift nunmehr verhindert werden.

## **II. Aktuelles aus Verwaltung und Rechtsprechung**

### **1. Einkommensteuer**

#### **1.1. Neue wichtige Änderungen aus den Einkommensteuerrichtlinien 2005**

Folgende Regelungen sollten beachtet werden:

##### **1.1.1 Versicherungsleistungen für zum Betriebsvermögen gehörende PKW's**

Nach der Richtlinie 4.7 Abs.1 Satz 6 ist die Leistung der Kaskoversicherung wegen des Diebstahls eines zum Betriebsvermögen gehörenden Kraftfahrzeuges als Betriebseinnahme zu erfassen, unabhängig ob das Fahrzeug auch für private Zwecke genutzt wird. Dieses lässt meines Erachtens auch den Umkehrschluss zu, dass auch die Betriebsausgaben in diesem Zusammenhang nicht aufzuteilen sind.

##### **1.1.2. Vereinfachungsregelung für Computerprogramme**

Nach den Richtlinien 5.5 Abs.1 Satz 3 können Computerprogramme, deren Anschaffungskosten nicht mehr als 410,00 € betragen, wie Trivialprogramme behandelt, und sofort als Aufwand erfasst werden. Eine Erfassung im Rahmen der GWG's ist meines Erachtens somit steuerrechtlich geboten.

##### **1.1.3. Versteckte Mängel bei teilentgeltlichem Erwerb**

Nach den Richtlinien 6.4 Abs.1 gehören zu den Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen auch die Beseitigung von versteckten Mängeln bei einem Gebäude.

Bei einem teilentgeltlichen Erwerb des Gebäudes können Anschaffungs- oder Herstellungskosten somit nur im Verhältnis zum entgeltlichen Teil des Erwerbsvorgangs erfasst werden.

### **1.1.4 Zeitanteilige Aufteilung der Abschreibung**

Nach Richtlinie 7.4 Abs.2 ist im Jahr der Anschaffung oder Herstellung der Abschreibungsbetrag zeitanteilig für den Zeitraum aufzuteilen, in dem das Wirtschaftsgut nach den Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht zur Erzielung von Einkünften verwendet wird.

### **1.1.5. Verlustverrechnung bei Ehegatten**

Nach Richtlinie 10d Abs.7 EStG ist bei der Berechnung des verbleibenden Verlustabzugs zunächst ein Ausgleich mit den anderen Einkünften des Ehegatten vorzunehmen, der die negativen Einkünfte erzielt hat.

Verbleibt dann ein negativer Betrag ist dieser bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte mit dem positiven Betrag des anderen Ehegatten auszugleichen.

Ist die Summe der Einkünfte negativ und wird sie nach § 10d Abs. 1 EStG nicht oder nicht im vollen Umfang zurückgetragen, ist der verbleibende Betrag als Verlustvortrag gesondert festzustellen.

Bei dieser Feststellung sind die negativen Einkünfte auf die Ehegatten nach dem Verhältnis aufzuteilen, in wie die auf den einzelnen Ehegatten entfallenden Verluste im Veranlagungszeitraum der Verlustentstehung zu einander stehen.

### **1.1.6 Abgrenzung des Progressionsvorbehaltes**

Leistungen nach der Berufskrankheitenverordnung sowie das Krankentagegeld aus einer privaten Krankenversicherung und Leistungen zur Sicherung des Lebensunterhaltes und zur Eingliederung in die Arbeit nach dem Sozialgesetzbuch II (sogenanntes Arbeitslosengeld II) gehören nicht zu den Entgelt- Lohn- oder Einkommensersatzleistungen, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen. (Richtlinie 32b Abs. 1 Satz 3 ).

### **1.1.7 Verrechnung von Veräußerungskosten**

Nach der Richtlinie 34 1 Abs. 4 sind Veräußerungskosten, die bei der Ermittlung des tarifbegünstigten Veräußerungsgewinns angefallen sind, erst im Zeitpunkt des Entstehens des Veräußerungsgewinns zu berücksichtigen, auch wenn sie bereits im Veranlagungszeitraum vor dem Entstehen des Veräußerungsgewinns angefallen sind.

Die übrigen außerordentlichen Einkünfte unterliegen der Tarifvergünstigung in dem Veranlagungszeitraum, in dem sie nach den allgemeinen Grundsätzen vereinnahmt werden. Voraussetzung hierfür ist aber, dass nicht in einem früheren Veranlagungszeitraum mit diesen Einkünften unmittelbar zusammenhängende Betriebsausgaben die Einkünfte des Steuerpflichtigen vermindert haben.

## **1.2. Rechtssprechungsänderungen im Einkommensteuerrecht**

### **1.2.1. Der Abzug von Schuldzinsen bei gemischter Nutzung von Gebäuden**

Der Bundesfinanzhof hat in mehreren Entscheidungen den Grundsatz aufgestellt, dass bei einem Steuerpflichtigen, der ein teilweise vermietetes und teilweise selbst genutztes Gebäude mit eigenen und fremden Mitteln finanziert hat, die Darlehenszinsen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehen kann, soweit er die Darlehensmittel tatsächlich zur Finanzierung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des vermieteten Gebäudes verwendet hat.

Der BFH hat in einem Urteil vom 01.03.2005, Aktenzeichen IX R 58/03, entschieden, dass Darlehenszinsen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten berücksichtigt werden können, wenn der Steuerpflichtige die gesondert ausgewiesenen Anschaffungskosten eines der Einkunftserzielung dienenden Gebäudeteiles tatsächlich mit Darlehensmitteln gezahlt hat.

Hat der Steuerpflichtige ein höheres Darlehen aufgenommen, welches die teilweisen Anschaffungskosten übersteigt, sind die Werbungskosten abziehbar, soweit der Steuerpflichtige die Anschaffungskosten des betreffenden Gebäudes aus dem Darlehensmitteln beglichen hat.

In dem vorliegenden Fall hat ein Steuerpflichtiger ein Wohn- und Geschäftsgebäude mit einem Kaufpreis von 449.000,00 DM erworben. In dem notariellen Kaufvertrag wurden 179.600,00 DM dem gewerblichen Bereich und 269.400 DM dem privaten Bereich zugeordnet. Der Steuerpflichtige hat dann drei Darlehen aufgenommen, eins über 206.000,00 DM, eins über 200.000,00 DM und eins über 43.000,00 DM. Die letzten beiden Darlehen hat er ausschließlich dem privaten Bereich zugeordnet, das erste Darlehen, dem Geschäftsbereich. Die in dem Zusammenhang angefallenen Zinsen wurden dem Geschäftsbereich voll zugerechnet. Die Finanzverwaltung wollte hingegen nur 40 % der Darlehenszinsen zulassen. Der Bundesfinanzhof folgte aber der Auffassung des Steuerpflichtigen.

Maßgebend für den Bundesfinanzhof war die Aufteilung der Darlehen und die Zuordnung der einzelnen Darlehen zu den einzelnen Gebäudeteilen, somit wäre ein notwendiger wirtschaftlicher Zusammenhang des gewerblich genutzten Teils gegeben.

Sonderfall:

Die Zinsen für ein Darlehen stehen nicht in dem notwendigen wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem vermieteten Teil eines gemischt genutzten Gebäudes, wenn dessen gesamte Anschaffungskosten einheitlich über ein Zwischenfinanzierungskonto beglichen und das Darlehen dazu verwendet wird, die Zwischen- Kredite zurückzuführen. In diesem Fall ist keine direkte Zuordnung vorgenommen, somit kann in diesem Fall kann eine Aufteilung nach Prozenten vorgenommen werden, siehe BFH Urteil vom 23.11.2004, IX R 2/04, BFH-NV 2005 Seite 694.

### **1.2.2. Verfassungsmäßigkeit der Spekulationsgewinnbesteuerung ab 1999**

Die Besteuerung von Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften im Sinne des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG in der Fassung ab 1999 ist verfassungsgemäß.

(BFH Urteil vom 29 November 2005 IX 49/04)

### **1.2.3. Verfassungsmäßigkeit des Kirchgeldes**

Die Einführung des besonderen Kirchgelds für Kirchenmitglieder, die in glaubensverschiedener Ehe leben, zum 1. Januar 2001 nach dem Kirchensteuergesetz Nordrhein-Westfalen, den einschlägigen Kirchensteuerordnungen und dem Kirchensteuerbeschluss 2001 verstößt nicht gegen Verfassungsrecht.  
BFH Urteil vom 19. Oktober 2005 I R 76/04

### **1.2.4. Abzugsfähigkeit von Erhaltungsaufwendungen Dritter**

Schließt ein Dritter im eigenen Namen einen Werkvertrag über Erhaltungsarbeiten am vermieteten Grundstück des Steuerpflichtigen ab und leistet er die vereinbarte Vergütung, so kann der Steuerpflichtige diesen Aufwand auch dann bei seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten abziehen, wenn der Dritte dem Steuerpflichtigen den Betrag zuwendet.  
BFH Urteil vom 15. November 2005 IX R 25/03

### **1.2.5. Beibehaltung der degressiven Abschreibung bei Grundstücken**

Wird ein zunächst zu fremden Wohnzwecken genutztes und gemäß § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 EStG mit 7 v.H. degressiv abgeschriebenes Gebäude nunmehr zu fremdbetrieblichen Zwecken genutzt, so muss der Steuerpflichtige nicht zur linearen AfA gemäß § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 a EStG übergehen, sondern kann weiterhin eine degressive AfA gemäß § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG in Höhe von 5 v.H. beanspruchen (entgegen R 44 Abs. 8 Satz 2, 2. Halbsatz EStR).  
BFH Urteil vom 15. Februar 2005 IX R 32/03

### **1.2.6. Gewinnrealisierung bei selbsterstellten Eigentumswohnungen**

Der Gewinn aus der Veräußerung von zu erstellenden Eigentumswohnungen ist dann realisiert, wenn mehr als die Hälfte der Erwerber das im Wesentlichen fertig gestellte Gemeinschaftseigentum ausdrücklich oder durch mindestens drei Monate lange rügelose Ingebrauchnahme konkludent abgenommen haben.

Die Gewinnrealisierung betrifft nur die von diesen Erwerbern geschuldeten Entgelte.

Urteil vom 8. September 2005 IV R 40/04

## **2. Bilanzsteuerrecht**

### **2.1. Aktuelle Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht**

#### **2.1.1. Rückstellung für zu erbringende Beratung sowie Übergangsleistung**

Der BFH hat mit Urteil vom 28.07.2004, XI R 63/03, entschieden, dass ein Versicherungsvertreter verpflichtet ist, neben der Vermittlung von Versicherungen auch die Betreuung und Erhaltung des Bestandes sowie den Beitragseinzug vorzunehmen.

Für die Vermittlung von Lebensversicherungen erhält er eine Provision in Höhe eines Prozentsatzes des tarifermäßigen Jahresbeitrages. Eine solche Provision wird gezahlt, wenn der Versicherungsvertrag zustanden gekommen ist. Folgeprovisionen für die Betreuung, den Beitragseinzug erhält er nicht.

Zu diesem Zweck hatte der Versicherungsvertreter in seiner Bilanz Rückstellung für diese Kosten gebildet. Der Bundesfinanzhof akzeptierte die Leistungen als zukünftige zu erwartende Verbindlichkeiten und ließ die Rückstellung zu.

#### **2.1.2. Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften**

Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften sind nach § 5 Abs. 4 EStG steuerlich nicht mehr zulässig.

Im vorliegenden Fall hatte ein Kraftfahrzeughändler, der an einen Leasingunternehmer Neuwagen verkauft hat, die Rückkaufverpflichtung der Neuwagen, nach Ablauf der Leasingvertragsdauer bewertet und als Rückstellung erfasst. Bei der Rückstellung handelt es sich um drohende Verluste aus schwebenden Geschäften im Sinne des § 5 Abs. 4 a EStG, die in der Steuerbilanz nicht mehr erfasst werden können.

Die Regelung des § 5 Abs. 4 a EStG ist verfassungsrechtlich unbedenklich.

Insbesondere liegt in der unterschiedlichen Behandlung von Verlustrückstellung einerseits und hiervon abzugrenzenden Verbindlichkeitsrückstellung andererseits kein Verstoß gegen Art. 3 GG vor.

Nach § 5 Abs. 4 a EStG ist nur die Passivierung der drohenden Verluste steuerlich untersagt.

Der eingetretene Verlust ist im Falle der Realisierung aber als Aufwand zu erfassen und steuermindernd zu berücksichtigen, Finanzgericht Bremen, Urteil vom 14.01.2004, 2 K 2190/02, EFG 2004 Seite 638, Nichtzulassungsbeschwerde wurde aber eingelegt.

## **2.1.3. Rückstellungen wegen öffentlich rechtlicher Verpflichtungen**

### **2.1.3.1. Rückstellung für Bauschuttzubereitung**

Wenn ein Unternehmen im Straßenbau Bauschutt recycelt kann er hierfür am Jahresende eine Rückstellung bilden, wenn eine gesetzliche Verpflichtung dazu besteht Bauschutt zu bearbeiten und dieses auch zeitnah örtlich überprüft wird (BFH vom 25.03.2004, IV R 35/02, BFG-NV 2004 Seite 1157).

### **2.1.3.2. Sanierungsbedürftige Grundstücke**

Liegt eine Sanierungsbedürftigkeit eines Grundstücks vor, so kann eine Rückstellung hierfür nur gebildet werden, wenn die zuständige Behörde von einer Schadstoffbelastung Kenntnis erlangt hat.

In diesem Fall muss der Grundstückseigentümer ernsthaft mit einer Inanspruchnahme der ihn treffenden Sanierungspflichten durch die öffentliche Hand rechnen. Dieses hat sich in der BFH-Entscheidung vom 11.12.2001, VIII R 34/99, BFH-NV 2002 Seite 486, dokumentiert.

Die Finanzverwaltung hat nunmehr mit BMF-Schreiben vom 25.07.2005, Bundessteuerblatt I 826, hierzu Stellung genommen. Danach ist in dem Schreiben ausdrücklich ausgeführt, dass die Aufwendungen für die Oberflächenabdichtungen und das Aufbringen der Rekultivierungsschichten als Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten berücksichtigt werden können.

### **2.1.4. Bewertung von Rückstellungen**

Nach § 6 Abs.1 Nr. 3 a Buchstabe c EStG sind bei der Bewertung von Rückstellungen künftige Vorteile, die mit der Erfüllung der Verpflichtung voraussichtlich verbunden sind, betragsmindernd zu berücksichtigen.

Die Finanzverwaltung hat nunmehr im Rahmen der Einkommensteuerrichtlinien 2005 hierzu folgendes ergänzend ausgeführt. Eine Gegenrechnung setzt voraus, dass am Bilanzstichtag nach den Umständen des jeweiligen Einzelfalles mehr Gründe für als gegen den Eintritt des Vorteils sprechen.

Die Möglichkeit das künftig wirtschaftliche Vorteile eintreten könnten, genügt für die Gegenrechnung nicht.

Bei Rückstellungen, die in einem vor dem 01.01.2005 endenden Wirtschaftsjahr gebildet wurden, kann für die Gewinnauswirkung, die sich in einem nach dem 01.01.2005 endenden Wirtschaftsjahr, aus der erstmaligen Anwendung des Satz 1 ergibt, jeweils in Höhe von 9/10 eine gewinnmindernde Rücklage gebildet werden, die in den folgenden neuen Wirtschaftsjahren jeweils mit mindestens 1/9 gewinnerhöhend aufzulösen ist.

Sonstige gewinnwirksame Änderungen der Bewertung der Rückstellung bleiben unberücksichtigt. Satz 3 ist nur anzuwenden, wenn die Gegenrechnung nicht auf einer vertraglichen Vereinbarung beruht.

Ruht die Gegenrechnung hingegen auf eine vertragliche Vereinbarung besteht somit kein Anlass für die oben formulierte Übergangsregelung, weil in diesen Fällen unstreitig eine Gegenrechnung vorzunehmen ist (vergleiche R 6.11 Abs. 1 EStR 2005).

### **2.1.5. Abzinsung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen**

Die Finanzverwaltung hat zu Zweifelsfragen zur Abzinsung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen im BMF-Schreiben vom 26.05.2005, IV B 2 S. 2175 B 705, Bundessteuerblatt I 699, Stellung genommen.

Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3 und 3 a Buchstabe E Satz 1 EStG sind Verbindlichkeiten und Rückstellungen bereits für nach dem 31.12.1998 endende Wirtschaftsjahre mit einem Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen.

Voraussetzung für die Abzinsung ist,

- dass die Verbindlichkeiten und/oder die Rückstellungen nicht verzinslich sind,
- dass diese nicht auf eine Anzahlung oder Vorausleistung beruhen und
- die Laufzeit am Bilanzstichtag mehr als 12 Monate beträgt.

Liegen diese Voraussetzungen nicht vor, so ist keine Verzinsung vorzunehmen.

Wird eine Abzinsung aber vorgenommen, so hat dieses keine Auswirkungen auf die Gewerbesteuer. Insbesondere werden diese Zinsen nicht bei der Dauerschuldregelung angenommen.

### **2.1.6. Ermittlung des Abzinsungsbetrages**

Der Abzinsungsbetrag ist grundsätzlich anhand von finanzversicherungsmathematischen Grundsätzen, unter Berücksichtigung eines Zinssatzes von 5,5 % zu ermitteln. Die Finanzverwaltung beanstandet in diesem Zusammenhang nicht, wenn der Abzinsungsbetrag aus Vereinfachungsgründen nach den Vorschriften der §§ 12 bis 14 Bewertungsgesetz ermittelt wird.

Die Finanzverwaltung hat in diesem Zusammenhang nur festgeschrieben, dass das angewandte Verfahren für alle Verbindlichkeiten und Rückstellungen einheitlich anzuwenden ist. Ein Wahlrecht pro Bilanzposition ist nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht gegeben.

Auf Pauschalrückstellungen für Garantie- und Gewährleistungsverpflichtungen wendet die Verwaltung das Abzinsungsgebot aus Vereinfachungsgründen nicht an, weil es hier schwierig ist, die Laufzeit der zu Grunde liegenden Verbindlichkeiten zu bestimmen, vergleiche auch Finanzgericht München Beschluss vom 21.01.2004, 7 V 4930/03, wonach es an einer Laufzeit überhaupt fehlt.

Für Einzelrückstellungen für Garantie- und Gewährleistungsansprüche hingegen bleibt das Abzinsungsgebot nach dem BMF-Schreiben vom 26.05.2005, Text-Ziff. 27 bestehen.

### **2.1.7. Rangrücktritt bei Verbindlichkeiten in der Steuerbilanz**

Mit BMF-Schreiben vom 18.08.2004, Bundessteuerblatt I Seite 850, hat sich die Finanzverwaltung mit der Frage des Ausweises von Verbindlichkeiten mit Rangrücktritt beschäftigt.

Verbindlichkeiten sind in der Steuerbilanz nach § 5 Abs. 2 a EStG nicht anzusetzen, wenn ein Rangrücktritt vorliegt und die Verbindlichkeiten nur mit zukünftigen Einnahmen und Gewinnen getilgt werden sollen.

Der Bundesfinanzhof hat sich in dem Urteil vom 20.10.2004, BFH-NV 2005 Seite 428, mit der Frage des einfachen Rangrücktritts beschäftigt.

*Beispiel:*

*Eine Gesellschaft hat fortwährend sogenannte Aufwendungsdarlehen erhalten. Für diese war ein modifizierter Forderungsverzicht vereinbart worden, wonach die Gläubigerin ihre Ansprüche nicht geltend machen wird, soweit und solange die Ertragslage der Gesellschaft bei ordnungsmäßiger Bewirtschaftung eine Bedienung der Darlehensforderung nicht ermöglicht.*

*Zugeflossene Darlehenszahlungen behandelte die Gesellschaft demzufolge als Erlöse.*

*Im Jahr 1991 wurde der modifizierte Forderungsverzicht für die Aufwandsdarlehen aufgehoben.*

*Ab diesem Zeitpunkt passivierte die Gesellschaft in ihrer Bilanz erstmals die Verbindlichkeiten aus den Aufwendungsdarlehen als Schuld. Die Aufhebung des Forderungsverzichts war durch eine Verbindlichkeit mit Rangrücktrittserklärung abgelöst worden.*

*In dieser Rangrücktrittserklärung wurde vereinbart, dass die Gläubigerin mit ihren persönlichen Forderungen hinter die Forderungen aller anderen Gläubiger in der Weise zurücktritt, als sie nur aus künftigen Gewinnen oder aus dem, die sonstigen Verbindlichkeiten des Schuldners übersteigenden Vermögen, bedient werden braucht.*

**Ergebnis:**

Der Bundesfinanzhof entschied bei dieser Rangrücktrittserklärung, dass diese nicht zu einem Erlöschen der Schuld führt. Die Schuldnerin bleibt unverändert verpflichtet, auch weiterhin die Schuld aus künftig von ihr erwirtschafteten Gewinnen oder ihrem, die anderen Verbindlichkeiten übersteigenden, Vermögen zu bedienen.

Die Passivierung der Verbindlichkeit steht auch nicht der BFH-Rechtsprechung entgegen, wonach Verbindlichkeiten, die nur aus künftigem Gewinn zu tilgen sind, nicht passiviert werden dürfen.

### **2.1.8. Unfallschäden als betriebliche Aufwendungen**

Unfallschäden teilen steuerlich das Schicksal der Fahrt auf der sie entstanden sind. Unfallbedingte Schadenersatzleistungen sind daher betrieblich veranlasste Aufwendungen, soweit sich der Unfall auf einer betrieblichen Reise ereignet hat.

Beruhet die Reise als solche auf einer doppelten Veranlassung, so kann die private Veranlassung der Aufwendungen von untergeordneter Bedeutung sein. Werden aber aufgrund der privaten Mitveranlassung einer Reise erhebliche Unfallkosten ausgelöst, so führt dies zu einem Abzugsverbot für diese privat veranlassten Aufwendungen.  
(BFH Urteil vom 1. Dezember 2005 IV R 26/04)

### **2.1.9. Behandlung von eigenkapitaleretzenden Darlehen bei einer Betriebsaufspaltung**

Die Teilwertabschreibung eines eigenkapitaleretzenden Darlehens, das der Betriebskapitalgesellschaft vom Gesellschafter des Besitzunternehmens gewährt wurde, kann nicht auf die Unverzinslichkeit der im Sonderbetriebsvermögen II bilanzierten Darlehensforderungen gestützt werden.

In der Krise stehen gelassene Darlehen sind nicht nur in Höhe des nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrages, sondern in voller Höhe eigenkapitaleretzend, wenn die Betriebs-Gesellschaft ohne die Weitergewährung der Darlehen ihren Geschäftsbetrieb einstellen und liquidieren müsste.

Eine Rangrücktrittsvereinbarung führt nicht allein deshalb zur Anwendung des § 5 Abs.2a EStG wenn eine ausdrückliche Bezugnahme der Vereinbarung auf die Möglichkeit der Tilgung auch aus einem Liquiditätsüberschuss oder aus sonstigem freien Vermögen fehlt.  
(BFH Urteil vom 10. November 2005 IV R 13/04)

### **2.1.10. Passivierung von Rückstellungen für Anliegerbeiträge**

Für die Annahme nachträglicher Anschaffungskosten ist ein bloßer kausaler oder zeitlicher Zusammenhang mit der Anschaffung nicht ausreichend.

Vielmehr kommt es auf die Zweckbestimmung der Aufwendungen (hier: Anliegerbeiträge für ein erschlossenes Betriebsgrundstück) an.  
BFH Urteil vom 3. August 2005 I R 36/04

Erläuterung:

Im Streitfall fehlt es an der erforderlichen Zweckbestimmung der Beitragsleistung im Hinblick auf das erworbene Grundstück.

Die Beitragsschuld ist für den jeweiligen Grundstückseigentümer entstanden, sobald das Grundstück an die Einrichtung angeschlossen werden konnte, aber auch wenn es --wie vorliegend-- bereits an die öffentlichen Wasserversorgungs- und Abwasseranlagen angeschlossen war.

Daraus schließt das FG, dass die Beitragserhebung nicht an die erstmalige Erschließung eines Grundstücks geknüpft gewesen sei und mit einer solchen auch nicht im Zusammenhang gestanden habe.

### **2.1.11. Ausübung des Wahlrecht auf Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich**

Der Steuerpflichtige hat sein Wahlrecht auf Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich erst dann wirksam ausgeübt, wenn er zeitnah eine Eröffnungsbilanz aufstellt, eine ordnungsmäßige kaufmännische Buchführung einrichtet und aufgrund von Bestandsaufnahmen einen Abschluss macht.

(BFH Urteil vom 19. Oktober 2005 XI R 4/04)

### **2.1.12. Schuldzinsenabzug nach § 4 Abs.4 a EStG**

a.) Nach Einführung des § 4 Abs. 4a EStG i.d.F. des StBereinG 1999 vom 22. Dezember 1999 (BGBl I 1999, 2601) ist der Schuldzinsenabzug zweistufig zu prüfen.

- Es ist zunächst zu klären, ob der betreffende Kredit nach den von der Rechtsprechung aufgestellten Grundsätzen (vgl. insbesondere Beschluss des Großen Senats des BFH vom 8. Dezember 1997 GrS 1-2/95, BFHE 184, 7, BStBl II 1998, 193) eine betriebliche oder private Schuld ist.
- Sodann ist zu prüfen, ob und in welchem Umfang die betrieblich veranlassten Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG i.d.F. des StBereinG 1999 abziehbar sind.

b.) Private Verbindlichkeiten, deren Zinsen nach § 4 Abs. 4 EStG nicht betrieblich veranlasst sind, sind bei der Ermittlung der Entnahmen i.S. des § 4 Abs. 4a EStG nicht zu berücksichtigen (vgl. BMF-Schreiben vom 22. Mai 2000 IV C 2 -S 2144- 60/00, BStBl I 2000, 588 Tz. 6 und 7).

c.) Werden eingehende Betriebseinnahmen zur Tilgung eines Sollsaldos verwendet, der aufgrund privater Zahlungsvorgänge entstanden ist oder sich dadurch erhöht hat, liegt hierin im Zeitpunkt der Gutschrift eine Entnahme, die bei der Ermittlung der Überentnahmen, i.S. des § 4 Abs. 4a EStG i.d.F. des StBereinG 1999, zu berücksichtigen ist.

Urteil vom 21. September 2005 X R 46/04

### **2.1.13. Nichtabziehbare Schuldzinsen**

Bei der Ermittlung der nicht abziehbaren Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a Satz 4 EStG i.d.F. des StBereinG 1999 sind --jedenfalls in den Veranlagungszeiträumen 1999 und 2000-- auch Unterentnahmen aus Wirtschaftsjahren, die vor dem 1. Januar 1999 geendet haben, zu berücksichtigen (gegen BMF-Schreiben vom 22. Mai 2000 IV C 2 - S 2144- 60/00, BStBl I 2000, 588 Tz. 36).

Urteil vom 21. September 2005 X R 47/03

### **2.1.14. Auflösung der Ansparrücklage**

Erklärt der Steuerpflichtige, eine Ansparrücklage gemäß § 7g Abs. 3 EStG vorzeitig --d.h. bereits mit Wirkung für das Folgejahr ihrer Bildung-- auflösen zu wollen, so dokumentiert er damit eindeutig, dass er von der geplanten Investition Abstand genommen hat.

Damit entzieht er einer nur teilweisen Fortführung der Rücklage bis zum Ablauf der Zwei-Jahres-Frist des § 7g Abs. 3 Satz 2 und Abs. 4 Satz 2 EStG die rechtliche Grundlage.

Das Recht zur vorzeitigen Auflösung der Ansparrücklage kann längstens bis zum Eintritt der Bestandskraft derjenigen Steuerfestsetzung ausgeübt werden, auf welche sich die Auflösung auswirken soll.

BFH Urteil vom 21. September 2005 X R 32/03

### **2.1.15. Verlustfreie Bewertung bei halbfertigen Bauten**

Das Verbot der Rückstellungen für drohende Verluste (§ 5 Abs. 4a EStG) begrenzt eine mögliche Teilwertabschreibung nicht.

Die Teilwertabschreibung auf teilfertige Bauten auf fremdem Grund und Boden ist nicht nur hinsichtlich des, dem jeweiligen Stand der Fertigstellung entsprechenden, auf die Bauten entfallenden Anteils der vereinbarten Vergütung, sondern hinsichtlich des gesamten Verlustes aus dem noch nicht abgewickelten Bauauftrag zulässig.

BFH Urteil vom 7. September 2005 VIII R 1/03

## **2.2. Aktuelle Verwaltungsanweisungen zum Bilanzsteuerrecht**

### **2.2.1. Steuerliche Behandlung von VIP-Logen**

Unter Aufwendung für VIP-Logen in Sportstätten werden solche Aufwendungen eines Steuerpflichtigen verstanden, die dieser für bestimmte sportliche Veranstaltung trägt und für die er vom Empfänger dieser Leistung bestimmte Gegenleistungen mit Werbecharakter erhält.

Neben den üblichen Werbeleistungen werden dem sponsernden Unternehmen auch Eintrittskarten für VIP-Logen überlassen, die neben dem Besuch der Veranstaltung auch die Bewirtung des Steuerpflichtigen und Dritter beinhaltet.

Aufwendungen im Zusammenhang für VIP-Logen für Sportstätten können betrieblich veranlasst und in den steuerlichen Gewinnermittlungen entsprechend der Art der Aufwendungen einzeln zu berücksichtigen sein, das neue BMF-Schreiben vom 22.08.2005, Bundessteuerblatt I 2005 Seite 845, nimmt hierzu ausführlich Stellung.

#### **2.2.1.1. Aufwendungen für Werbeleistungen**

Die in dem vertraglich abgeschlossenen Gesamtpaket neben den Eintrittskarten mit Bewirtung und den Raumkosten, erfassten Aufwendungen für Werbeleistungen sind grundsätzlich als Betriebsausgaben abziehbar.

#### **2.2.1.2. Aufwendungen für besondere Raumnutzung**

Wird im Einzelfall glaubhaft gemacht, das auf der Grundlage einer vertraglichen Vereinbarung, Räumlichkeiten in der Sportstätte für betriebliche Veranstaltungen, wie Besprechungen und Konferenzen, außerhalb der Tage an denen Sportereignisse stattfinden, genutzt werden, stellen die angemessenen, auf diese Raumnutzung entfallenen Aufwendungen ebenfalls abziehbare Betriebsausgaben dar.

### **2.2.1.3 Aufwendungen für VIP-Maßnahmen gegenüber Geschäftsfreunden**

Die übrigen Aufwendungen, wie die Eintrittskarten für Sportveranstaltungen sowie die Bewirtungsleistungen fallen hierunter.

#### **a) Geschenke**

Wenn der Steuerpflichtige seinen Geschäftsfreunden unentgeltlich Leistungen, wie z. B. Eintrittskarten zur Verfügung stellt, auch um geschäftliche Kontakte vorzubereiten und zu begünstigen oder sich geschäftsfördernd präsentieren zu können, kann es sich um Geschenke nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG handeln, die nur abziehbar sind, wenn die Anschaffungskosten, wenn die dem Empfänger im Wirtschaftsjahr zugewendeten Gegenstände oder Leistungen insgesamt 35,00 € nicht übersteigen. Erfolgt die Zuwendung dagegen als Gegenleistung für eine bestimmte in engem sachlichen oder sonstigen unmittelbaren Zusammenhang mit den entgegenstehenden Leistungen des Empfängers, fehlt es an der für ein Geschenk notwendigen unentgeltlichen Zuwendung. Die Aufwendungen sind dann grundsätzlich unbeschränkt als Betriebsausgabe abziehbar.

#### **b) Bewirtung**

Aufwendungen für die Bewirtung von Geschäftsfreunden aus geschäftlichem Anlass sind gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG ohne die dort genannten Voraussetzung beschränkt abzugsfähig (z. Zt. bei 70 %).

#### **c) Behandlung bei dem Empfänger**

Bei den Empfängern der Geschenke ist der geldwerte Vorteil wegen der betrieblichen Veranlassung als Betriebseinnahme zu versteuern und zwar auch dann, wenn die Zuwendungen unter der Abzugsverbotes nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG fallen. Vorteile aus der Bewirtung hingegen werden aus Vereinfachungsgründen nicht als Betriebseinnahme erfasst.

### **2.2.1.4. Aufwendungen für VIP-Maßnahmen zugunsten von Arbeitnehmern**

Auch Arbeitnehmer können im Rahmen der VIP-Maßnahmen in den Genuss der Geschenke bzw. der Bewirtungsleistungen kommen.

#### **a) Geschenke an Arbeitnehmer**

Aufwendungen für Geschenke an Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen sind vom Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG ausgeschlossen und somit in voller Höhe als Betriebsausgaben abziehbar.

#### **b) Bewirtung**

Bewirtung die der Steuerpflichtige seinem Arbeitnehmer gewährt, gelten als betrieblich veranlasst und unterliegen nicht der Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG. Hiervon zu unterscheiden sind aber die Bewirtungen, die aufgrund eines geschäftlichen Anlasses erfolgen, bei dem der Arbeitnehmer nur aus überwiegend betrieblichem Anlass teilnimmt.

#### **c) Behandlung beim Arbeitnehmer**

Die Zuwendung stellt für den Arbeitnehmer einen zum steuerpflichtigen Arbeitslohn gehörenden geldwerten Vorteil dar, wenn der für die Annahme von Arbeitslohn erforderliche Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis gegeben ist. Die Bewertung des geldwerten Vorteil erfolgt nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG. Die Freigrenze für Sachbezüge in Höhe von 44,00 € im Kalendermonat ist zu beachten.

Die Freigrenzen kommt nur dann zur Anwendung, wenn es sich hier nicht um Zuwendungen handelt, die der Arbeitgeber im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse erbringt. Hierunter fallen Zuwendungen in Rahmen einer üblichen Betriebsveranstaltung oder Zuwendungen aus geschäftlichem Anlass.

#### *Beispiel:*

*Der Unternehmer lädt anlässlich eines Geschäftsabschlusses die Geschäftspartner und seine leitenden Angestellten ein.*

### **2.2.1.5. Nachweispflicht**

Der Betriebsausgabenabzug für Aufwendungen im Rahmen von VIP-Maßnahmen ist zu versagen, wenn keine Nachweise dafür vorgelegt worden sind, welchem konkreten Zweck der getätigte Aufwand diene, d. h. welchem Personenkreis aus welchem Grund die Leistung zugewandt wurde.

Dagegen ist der Betriebsausgabenabzug nicht bereits aus dem Grund zu versagen, dass der Nutzungsvertrag für die VIP-Loge keine Aufgliederung des vereinbarten Nutzungsentgeltes enthält. Wenn bereits die vertragliche Vereinbarung keine Aufschlüsselung der Pauschalpreise in die einzelnen Arten der Ausgaben enthält (Werbung, Geschenke, Bewirtung), führt dies nicht zu einem generellen Abzugsverbot. In diesem Fall ist eine sachgerechte Schätzung mittels Fremdvergleichs vorzunehmen.

### **2.2.1.6 Vereinfachungsregelung**

Die Vereinfachungsregelung soll zum einen eine Pauschalierung des Betriebsausgabenabzugs ermöglichen, und zum anderen die Empfängerbesteuerung durch Gewinnzurechnung beim Einladenden vermeiden.

a) Pauschale Aufteilung des Gesamtbetrages der VIP-Loge in Sportstätten

Aus Vereinfachungsgründen wird nicht beanstandet, wenn die betrieblich veranlassten Aufwendungen wie folgt aufgeteilt werden:

- Anteil für die Werbung 40 % des Gesamtbetrages
- Anteil für die Bewirtung 30 % des Gesamtbetrages
- Anteil für Geschenke 30 % des Gesamtbetrages

Sofern nicht eine andere Zuordnung nachgewiesen wird, ist davon auszugehen, dass die Aufwendungen je zur Hälfte auf Geschäftsfreunde und auf eigene Arbeitnehmer entfallen.

## b) Besteuerung von Geschenken

Geschenke an Geschäftsfreunde die den Betrag von 35,00 € pro Empfänger übersteigen sind gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG nicht als Betriebsausgabe abziehbar.

Um eine Empfängerbesteuerung zu vermeiden, kann zur Abgeltung eine auf eine Besteuerung von pauschal 60 % des auf den Geschäftsfreund entfallenden Anteils am Gesamtbetrag, durch den Geber zurückgegriffen werden.

Bei den Geschenken an Arbeitnehmer kann der Arbeitgeber diese voll als Betriebsausgabe abziehen und den auf den Arbeitnehmer entfallenden Anteil von 30 % pauschal der Lohnsteuer unterwerfen.

## c) Pauschale Ermittlung der Raumkosten

In den Fällen, in denen die besondere Raumnutzung mindestens einmal wöchentlich stattfindet, kann der auf die Raumnutzung entfallende Anteil vorab pauschal mit 15 % des Gesamtbetrages ermittelt und als Betriebsausgaben abgezogen werden.

### 3. Lohnsteuer

#### 3.1. Aktuelle Rechtsprechung im Lohnsteuerrecht

##### 3.1.1. Neue Rechtsprechung zur Einsatzwechseltätigkeit

Der BFH hat in mehreren Entscheidungen zur lohnsteuerrechtlichen Behandlung von Einsatzwechseltätigkeit Stellung genommen. Gegenüber der bisherigen Praxis ergeben sich eine Reihe von Änderungen.

##### 3.1.1.1. Begriff der regelmäßigen Arbeitsstätte

Der Begriff der regelmäßigen Arbeitsstätte hat zum einen für die Abgrenzung zwischen Entfernungspauschale und die für Dienstreisen geltenden Kilometersätzen Bedeutung, außerdem entscheidet sich nach der Abwesenheitsdauer von der regelmäßigen Arbeitsstätte die Höhe der lohnsteuerrechtlichen Verpflegungsaufwendungspauschale.

Rechtsprechung und Verwaltung verstehen unter der regelmäßigen Arbeitsstätte den überwiegenden ortsgebundenen Mittelpunkt des Arbeitnehmers, der auf Dauer angelegten beruflichen Tätigkeit.

Bei der Einsatzwechseltätigkeit war bisher der berufliche Mittelpunkt am Ort des Betriebssitzes angenommen worden, wenn aufgrund der Häufigkeit der Arbeitnehmer immer wieder an diesen Ort zurückkehrt und vom zeitlichen Ablauf her einen wesentlichen Teil seiner Arbeitsleistung dort erbringt.

Der BFH hält nicht mehr am Kriterium des zeitlichen Umfang der verrichteten Arbeiten fest, Nunmehr ist es ausreichend dass der Arbeitnehmer den Betrieb ausschließlich regelmäßig morgens und abends aufsucht, um dort Aufträge entgegen zu nehmen oder im Anschluss an die Auswärtstätigkeit die Aufträge abschließend zu erledigen.

### **3.1.1.2. Ansatz der Entfernungspauschale für Fahrten zum Betrieb**

Fahrten des Arbeitnehmers zwischen Wohnung und dem Betrieb bzw. dem Firmensitz als regelmäßige Arbeitsstätte, sind als Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu behandeln und mit den Entfernungspauschale zu berechnen.

Für die sich daran anschließende Fahrten an die wechselnde Einsatztätigkeit sind nunmehr Dienstreisegrundsätze anzuwenden, mit der Folge, dass pro gefahrenem Kilometer ein Satz von 0,30 € anzusetzen ist.

### **3.1.1.3. Neue Berechnung der Verpflegungspauschale bei Einsatzwechseltätigkeit**

Für alle Reisekostenarten, somit auch für die Einsatzwechseltätigkeit gilt die Abwesenheit am einzelnen Kalendertag. Die Verpflegungssätze von 12,00 € und 6,00 € für eintägige Auswärtstätigkeiten sind deshalb auch im Rahmen einer Tätigkeit an wechselnden Einsatzstellen zu beachten.

Die Berechnung der Einsatzwechseltätigkeit hat sich gegenüber der Dienstreise dahingehend unterschieden, dass bei einer Einsatzwechseltätigkeit die Dienstreise mit Beginn des Verlassens der Wohnung schon angewandt wurde, hingegen die Dienstreise erst bei Verlassen des Unternehmens. Dieses wurde nunmehr angepasst. In beiden Fällen ist aber auf die 3-Monats-Regelung für Dienstreisen am selben Arbeitsort abzustellen.

### **3.1.1.4. Wegfall der doppelten Haushaltsführung bei Einsatzwechseltätigkeit**

Arbeitnehmer die im Rahmen einer Einsatzwechseltätigkeit auswärts übernachten, hatten bisher ein Wahlrecht. Sie konnten zwischen den Rechtsfolgen der doppelten Haushaltsführung und der Einsatzwechseltätigkeit wählen.

Entschied sich der Arbeitnehmer für die doppelte Haushaltsführung, konnte er neben den Verpflegungspauschalen und den Unterbringungskosten, eine wöchentliche Heimfahrt als Werbungskosten berücksichtigen.

Unternehm der Arbeitnehmer mehr als eine wöchentliche Heimfahrt, konnte der Verzicht auf die Unterbringungskosten sinnvoll sein. In dem Fall konnten alle Fahrten geltend gemacht werden.

Der BFH hat diese Rechtsprechung nunmehr aufgegeben und hält eine einheitliche Behandlung, auch für Übernachtungsfälle, für geboten. Danach darf der Arbeitnehmer die nachgewiesenen Unterkunftskosten, sowie im Rahmen der 3-Monats-Frist, die Verpflegungspauschalen, sämtliche Heimfahrten und Fahrten zur jeweiligen Einsatzstelle in seiner Einkommensteuererklärung ansetzen.

Die Anwendung der für Dienstreisen geltenden Kilometersätze auf die Fahrten von der auswärtigen Unterkunft zur Einsatzstelle ist unabhängig von der jeweiligen Entfernung wie Dienstreisen anzusetzen.

Der Bundesfinanzhof hat die Anwendung der 30-Kilometer-Grenze, die bei eintägigen Einsatzwechseltätigkeiten wegen der Vergleichbarkeit zu anderen Arbeitnehmern zu beachten ist, für Übernachtungsfälle ausdrücklich nicht angewendet.

#### **3.1.1.5. 30 km Zone bei eintägigen Einsatzwechseltätigkeiten**

Ausdrücklich offen gelassen hat der Bundesfinanzhof aber den Wegfall der 30-Kilometer-Zone zugunsten der Reisekostenregelung auch bei eintägigen Einsatzwechseltätigkeiten, also Fahrten von der Wohnung zum jeweiligen Einsatzort.

Bis zu einer ausdrücklichen Entscheidung wird die Verwaltung in diesem Bereich die alte Regelung in den Lohnsteuerrichtlinien weiterhin anwenden und die Entfernungspauschalen im Rahmen der Fahrtkosten als zulässig erachten.

#### **3.1.1.6. Nachteile bei der Firmenwagenbesteuerung**

Bei Arbeitnehmern, die unter die Reisekostenart Einsatzwechseltätigkeit fallen, war bisher die Verwaltung bei der Firmenwagenbesteuerungen der Auffassung, für die Fahrten zur Firma keinen geldwerten Vorteil anzusetzen. Im Rahmen der 1%-Regelung unterblieb der 0,03 %ige Zuschlag für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Da nun der Bundesfinanzhof in seiner neuesten Rechtsprechung den regelmäßigen Arbeitsstättenbegriff ausgedehnt hat, ist dieses auch bei der Firmenwagenbesteuerung zu berücksichtigen.

Danach sind auch bei Einsatzwechseltätigkeit, die jeweiligen Fahrten zum Betrieb als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu behandeln, für die im Rahmen der Firmenwagenbesteuerung neben der 1%-Regelung zusätzlich noch die 0,03 % als geldwerter Vorteil anzusetzen ist.

Bei der Fahrtenbuchmethode berechnet sich der Zuschlag auf die aufgezeichneten Fahrten zur Firma nachdem durch Einzelnachweis der Fahrzeugkosten ermittelten Kilometersatz.

Nicht betroffen sind die Fahrten im Rahmen der Sammelbeförderung. Diese bleiben weiterhin steuerfrei.

### **3.1.1.7. Unentgeltliche Sammelbeförderung bei Einsatzwechseltätigkeit**

Beginnt die unentgeltliche Sammelbeförderung nicht am Wohnsitz des Arbeitnehmers, sondern fährt dieser bei einer Einsatzwechseltätigkeit zunächst mit dem eigenen PKW zu einem Treffpunkt, so sind die Fahrten zum Treffpunkt unabhängig davon, ob sie weniger oder mehr als 30 Kilometer betragen immer als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu behandeln, für die die Entfernungspauschale angesetzt werden muss.

Bei den Fahrten zwischen dem Treffpunkt und der Einsatzwechseltätigkeit geht die Finanzverwaltung davon aus, dass in den ersten drei Monaten der Sammelbeförderung die Reisekostengrundsätze anzuwenden sind und verneint einen Werbungskostenabzug mangels eigener Aufwendungen.

### **3.1.2. Kosten einer unechten doppelten Haushaltsführung sind nicht abziehbar**

Der Bundesfinanzhof hat eine sog. „unechte,, doppelte Haushaltsführung für den Fall angenommen, dass ein lediger, Steuerpflichtiger in einem Zimmer bei seinen Eltern noch den Mittelpunkt seines Lebensinteresse hat, ihm aber wegen einer nur kurzfristigen auswärtigen Beschäftigung, Aufwendung für die dort unterhaltene Wohnung entstanden.

Voraussetzung hierfür war das der Steuerpflichtige nach der Beendigung der auswärtigen Tätigkeit wieder in die alte Wohnung zurück kehrt. In diesem Fall war die Aufgabe des bisherigen Lebensmittelpunkts, nicht zumutbar, selbst wenn der Steuerpflichtige für das Zimmer bei seinen Eltern keine Aufwendungen getragen hat.

Durch das Steueränderungsgesetz 2003, hatte der Gesetzgeber nunmehr die doppelte Haushaltsführung neu geregelt. Eine doppelte Haushaltsführung liegt jetzt nur noch vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes, in dem er einen eigenen Hausstand unterhält, beschäftigt ist und auch am Beschäftigungsort wohnt.

In der Einzelbegründung des Finanzausschusses des deutschen Bundestages wurde vorgetragen das die bisherige Billigkeitsregelung für Arbeitnehmer ohne eigenen Hausstand nicht mehr fortgeführt werden kann weil hier die Voraussetzungen für das Vorliegen von zwei Haushalten nicht erfüllt sind.

(BFH Urteil, vom 16.12.2004, VI R 8/04, DStRE 2005, Seite 489 ff., so auch Finanzgericht Saarland, Urteil vom 04.03.2004, 2 K 299/03, DStRE 2005, Seite 637 ff. Revision eingelegt)

### **3.1.3. Keine Entfernungspauschale für Fahrten mit Arbeitgebersammeltransporten**

„Die Fahrten von der regelmäßigen Arbeitsstätte zu wechselnden Baustellen fallen nicht unter die Regelung der Entfernungspauschale wenn der Arbeitnehmer eine vom Arbeitgeber organisierten und bezahlten Sammeltransport benutzt.“

(Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 28.04.2004, 7 K 528/03, DStRE 2005, Seite 691 ff., Revision eingelegt).

### **3.1.4. Arbeitstag bezogene Günstigerprüfung zwischen Entfernungspauschale und Kosten öffentlicher Verkehrsmittel**

„Ein Arbeitnehmer kann für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die höheren Aufwendungen für die an einzelnen Tagen benutzten öffentlichen Verkehrsmittel auch dann in voller Höhe als Werbungskosten abziehen, wenn er für die übrigen Arbeitstage, die Entfernungspauschale geltend macht.“  
(BFH Urteil vom 11.05.2005, VI R 40/04, DStRE, Seite 923, ff.).

Der Bundesfinanzhof schließt sich in seiner Entscheidung der Auffassung, der Vorinstanz des Finanzgerichts München, (Urteil vom 09.07.2004) an.

Dieses hatte ausgeführt, dass gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG Werbungskosten, auch Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind.

Nach § 9 Abs. 2 Satz 1 EStG sind durch die Entfernungspauschalen, sämtliche Aufwendungen abgegolten, die durch die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte veranlasst sind. Aus dem Wortlaut des Gesetzes ergibt sich, dass es sich nicht um eine Pauschale, sondern gegebenen Falls, um eine Vielzahl von Einzelpauschalen handelt.

Nach § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG können die Aufwendungen für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel angesetzt werden, soweit sie, den als Entfernungspauschalen abziehbaren Betrag übersteigen.

### **3.1.5. Aus betrieblichen Gründen übernommene Verwarnungsgelder sind kein Arbeitslohn**

„Übernimmt der Arbeitgeber, der einen Paketzustelldienst betreibt, aus ganz überwiegenden, eigenbetrieblichen Interessen die Zahlung von Verwarnungsgeldern die gegen die bei ihm angestellten Fahrer, wegen Verletzung des Halteverbotes, verhängt worden sind, so handelt es sich hierbei nicht um Arbeitslohn.“

(BFH Urteil vom 07.07.2004, VI R 29/00, DB 2005, Seite 536 ff.).

Der Senat sah in dem vorliegenden Fall die Besonderheit, dass die Übernahme der Verwarnungsgelder im ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers erfolgte.

Dieses ergibt sich zunächst aus der Anlass der Zahlung. Die Verwarnungsgelder sind zwar durch das individuelle Fehlverhalten der betroffenen Fahrer veranlasst worden, diese hatten aber tatsächlich eine konkrete betriebliche Entscheidung des Arbeitgebers als Hintergrund.

Im vorliegenden Fall ging es in erster Linie darum eine zügige Paketzustellung zu gewährleisten. Hier wurden vom Arbeitgeber Verwarnungsgelder billigend in Kauf genommen.

### **3.1.6. Aufwendungen aus Anlass einer Betriebsveranstaltung**

Aufwendungen des Arbeitgebers aus Anlass einer Betriebsveranstaltung erlangen beim Überschreiten einer Freigrenze (im Urteilsfall für die Jahre 1996 und 1997 200 DM je teilnehmendem Arbeitnehmer), ein derartiges Eigengewicht, dass sie in vollem Umfang als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu werten sind (Bestätigung der Rechtsprechung).

BFH Urteil vom 16. November 2005 VI R 151/00

### **3.1.7. Aufwendungen für eine zweitägige Betriebsveranstaltung**

Aufwendungen des Arbeitgebers führen bei einer zweitägigen Betriebsveranstaltung nicht zu Arbeitslohn, sofern die Freigrenze von 200 DM (110 €) eingehalten wird (Änderung der Rechtsprechung).  
BFH Urteil vom 16. November 2005 VI R 151/99

### **3.1.8. Wohnungsüberlassung nach Mietspiegel**

Überlässt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer eine Wohnung zu einem Mietpreis, der innerhalb der Mietpreisspanne des Mietspiegels der Gemeinde liegt, scheidet regelmäßig die Annahme eines geldwerten Vorteils durch verbilligte Wohnraumüberlassung aus.  
BFH Urteil vom 17. August 2005 IX R 10/05

### **3.1.9. Schadenersatz bei Aufhebung von Arbeitsverhältnissen**

Schadenersatz, der einem Steuerpflichtigen infolge einer schuldhaft verweigerten Wiedereinstellung zufließt, ist eine Entschädigung i.S. des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG, die bei zusammengeballtem Zufluss tarifbegünstigt zu besteuern ist.

BFH Urteil vom 6. Juli 2005 XI R 46/04

### **3.1.10. Zuschläge für Wechselschichtarbeit sind keine steuerfreien Zuschläge**

Zuschläge für Wechselschichtarbeit, die der Arbeitnehmer für seine Wechselschichttätigkeit regelmäßig und fortlaufend bezieht, sind dem steuerpflichtigen Grundlohn zugehörig; sie sind auch während der durch § 3b EStG begünstigten Nachtzeit nicht steuerbefreit.

Urteil vom 7. Juli 2005 IX R 81/98

### **3.1.11. Übernahme von Schutzbrief und Autobahnvignette ist geldwerter Vorteil**

Übernimmt der Arbeitgeber die Straßenbenutzungsgebühren (Vignetten, Mautgebühren) für die mit einem Firmenwagen unternommenen Privatfahrten seines Arbeitnehmers, liegt darin die Zuwendung eines geldwerten Vorteils, der nicht von der Abgeltungswirkung der 1 v.H.-Regelung erfasst wird.

Urteil vom 14. September 2005 VI R 37/03

### **3.1.12. Sonderzahlung anlässlich einer Mitarbeiterversorgung beim Wechsel der Zusatzversorgungskasse ist kein Arbeitslohn**

Leistet der Arbeitgeber beim Wechsel zu einer anderen umlagefinanzierten Zusatzversorgungskasse Sonderzahlungen, fließt den Arbeitnehmern kein Arbeitslohn zu.

BFH Urteil vom 14.9.2005, VI R 148/98

- 51 -

### 3.1.13. Aufteilung einer gemischt veranlassten Reise

„Eine Aufteilung von Sachzuwendungen an den Arbeitnehmer in Arbeitslohn und Zuwendung im betrieblichen Eigeninteresse ist grundsätzlich möglich, wenn die Zuwendung bei Würdigung aller Umstände des Einzelfalles gemischt veranlasst sind. „

„Bei gemischt veranlassten Reisen sind für die Aufteilung zunächst die Kostenbestandteile der Reise abzutrennen die sich leicht und eindeutig dem betriebsfunktionalen Bereich und dem Bereich der sich als geldwerter Vorteil darstellt zu zuordnen lassen.

Die danach verbleibenden Kosten sind grundsätzlich im Wege der sachgerechten Schätzung ( § 162 AO 1977) aufzuteilen. Als Aufteilungsmaßstab ist dabei in der Regel das Verhältnis der Zeitanteile heranzuziehen in dem Reisebestandteile mit Vorteilscharakter zu den aus betriebsfunktionalen Gründen durchgeführten Reisebestandteilen bestehen. “

„Der Wert einer dem Arbeitnehmer durch Arbeitgeber zugewandten Reise kann grundsätzlich anhand der Kosten geschätzt werden die der Arbeitgeber für die Reise aufgewendet hat. Sofern sich ein Beteiligter, auf eine abweichende Wertbestimmung beruft, muss er konkret darlegen, dass eine Schätzung des üblichen Endpreises am Abgabeort, nach den aufgewandten Kosten den objektiven Wert der Reise nicht entspricht. “

„Macht der Arbeitgeber in schwierigen Fällen in dem ihm bei Anwendung gebotener Sorgfalt, Zweifel über die Rechtslage kommen müssten, von der Möglichkeit der Anrufungsauskunft (§ § 42 e EStG) keinen Gebrauch, so ist ein auf diese Unterlassung beruhender Rechtsirrtum grundsätzlich nicht entschuldbar und steht der Inanspruchnahme des Arbeitgebers im Wege der Haftung nicht entgegen.

( BFH Urteil vom 18.8.2005, VI R 32/03, veröffentlicht am 19.10.2005 im Internet unter [WWW.Bundesfinanzhof.de](http://WWW.Bundesfinanzhof.de))

Nach bisheriger Rechtsprechung des Senats war die Zuwendung einer Reise im Rahmen der durchzuführenden Gesamtwürdigung, grundsätzlich einheitlich in dem Sinne zu beurteilen, dass die Zuwendungen entweder Arbeitslohn darstellen oder im betrieblichen Eigeninteresse erfolgt ist.

Soweit nach der bisherigen Rechtsprechung die Zuwendungen einer Reise grundsätzlich nur einheitlich, entweder als Arbeitslohn angesehen, oder im ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse vorgenommen beurteilt wurde, hält der erkennende Senat an dieser Rechtsprechung nicht mehr fest.

Anders als die vorgenannten grundsätzlich einheitlich zu beurteilenden Reisen, kann eine Reise, aber auch gemischt veranlasst sein.

Das ist dann der Fall, wenn die Reise sowohl Elemente beinhaltet bei denen die betriebliche Zielsetzung des Arbeitgebers ganz im Vordergrund steht, als auch Bestandteile umfasst deren Zuwendungen sich als geldwerter Vorteil darstellen.

Eine Vorschrift nach der die Aufteilung gemischt veranlasster Zuwendungen ausgeschlossen ist, kennt das Einkommenssteuergesetz nicht.

## **4. Umsatzsteuer**

### **4.1. Aktuelle Rechtsprechung im Umsatzsteuerrecht**

#### **4.1.1. Geschäftsführungsleistung eines GmbH-Geschäftsführers**

Geschäftsführungsleistung eines GmbH-Geschäftsführers können als selbstständige Leistungen zu beurteilen sein, BFH-Urteil vom 10.03.2005, V VR 29/03, BFH-NV 2005 Seite 1.204

Der Bundesfinanzhof hat die in der vorliegenden Entscheidung, die im Rahmen der Geschäftsführertätigkeit durch die Grundsatzentscheidung des BFH vom 06.06.2002 entschiedenen Steuerpflicht für Geschäftsführertätigkeiten auch auf Geschäftsführer ausgeweitet.

Wenn die Voraussetzungen für die Unternehmereigenschaft vorliegen, so steht auch eine Organstellung des GmbH-Geschäftsführers dieser Rechtsprechung nicht entgegen.

Der BMF nimmt im Schreiben vom 21.09.2005, IV A 5 S 7.104/1905, hierzu wie folgt Stellung:

Die Fragen der Selbständigkeit natürlicher Personen sind für die Umsatzsteuer, Einkommensteuer und Gewerbesteuer nach denselben Grundsätzen zu beurteilen.

Für die Beurteilung, ob die Tätigkeit als geschäftsführendes Organ einer Kapitalgesellschaft nicht selbständig ausgeübt wird, ist auf das Gesamtbild der Verhältnisse abzustellen. Die Grundsätze des BFH-Urteils vom 10.03.2005 stehen den Ausführungen nicht entgegen.

Vielmehr sind diese Regelungen im Hinblick auf den Abschnitt 17 Abs. 2 Satz 1 UStR 2005 dahingehend zu verstehen, dass die nach den selben Grundsätzen zu beurteilende Frage der Selbständigkeit oder Nichtselbständigkeit natürlicher Personen bei zutreffender rechtlicher Würdigung ertragsteuerlich und umsatzsteuerlich zu gleichen Ergebnissen führen muss.

Dies gilt jedoch nicht, wenn Vergütungen für nichtselbständige Tätigkeit in ertragsteuerlichen Hinsicht aufgrund derselben Sonderregelung zu Gewinneinkünften umqualifiziert werden.

#### **4.1.2. Privat-PKW-Nutzung und umsatzsteuerliche Behandlung**

Der Bundesfinanzhof hat im Urteil vom 27.08.2004, IV B 7 S 7.300/7004, Bundessteuerblatt 2004 I Seite 864, wie folgt ausgeführt:

Zur Ermittlung der Kosten, die auf die nicht unternehmerische Nutzung eines dem Unternehmen zugeordneten Fahrzeugs entfallen, hat der Unternehmer die Wahl zwischen drei Methoden.

##### **1. Anwendung der 1%-Regelung**

Ermittelt der Unternehmer zu ertragsteuerlichen Zwecken den Wert der Nutzungsentnahme nach der sogenannten 1%-Regelung, kann er von diesem Wert aus Vereinfachungsgründen bei der Bemessungsgrundlage für die Besteuerung der nichtunternehmerischen Nutzung ausgehen. Für die nicht mit Vorsteuer belasteten Kosten kann er einen pauschalen Abschlag von 20 % vornehmen. Der so ermittelte Betrag ist der sogenannte Nettowert, auf den die Umsatzsteuer mit dem allgemeinen Steuersatz aufgeschlagen wird.

##### **2. Fahrtenbuchregelung**

Setzt der Unternehmer für ertragsteuerliche Zwecke die private Nutzung mit dem auf die Privatfahrten entfallenden Aufwendungen an, indem er für das Fahrzeug, mit einem ordnungsgemäßen Fahrtenbuch, die Fahrten nachweist, ist von diesem Wert auch bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer auszugehen. Aus den Gesamtaufwendungen sind für Umsatzsteuerzwecke die nicht mit Vorsteuer belasteten Kosten in der belegmäßig nachgewiesenen Höhe auszuscheiden.

##### **3. Schätzung des nicht unternehmerischen Nutzungsanteils**

Macht der Unternehmer von der 1%-Regelung für umsatzsteuerliche Zwecke keinen Gebrauch, kann der Teil der nicht unternehmerischen Nutzung nach sachgerechter Schätzung ermittelt werden. Liegen geeignete Unterlagen für eine Schätzung nicht vor, ist der private Nutzungsanteil mit mindestens 50 % zu schätzen, soweit sich aus dem gesonderten Verhältnis den Einzelfall nichts Gegenteiliges ergibt.

Aus den Gesamtaufwendungen sind die nicht mit Vorsteuer belasteten Kosten in der belegmäßig nachgewiesenen Höhe auszuschalten. Konnte der Unternehmer bei der Anschaffung eines dem Unternehmen zugeordneten Fahrzeug keine Vorsteuer vornehmen, sind nur die vorsteuerbelasteten Unterhaltskosten zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage heranzuziehen.

#### **4.1.3. Aufteilung von Gegenständen die teils unternehmerisch und teils nichtunternehmerisch genutzt werden**

Mit Urteil vom 31.01.2002, Bundessteuerblatt 2003, II Seite 813, hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass ein Unternehmer, der einen Gegenstand nur teils unternehmerisch und teils nichtunternehmerisch nutzt, den Gegenstand umsatzsteuer-rechtlich insgesamt seinem Unternehmen zuordnen kann.

Der BMF hat mit Schreiben vom 30.03.2004, IV B 7 S 7.324/04, Bundessteuerblatt 2004, Seite 451, folgendes dargestellt:  
Die Zuordnung eines Gegenstandes zum Unternehmen erfordert eine durch Beweisanzeichen gestützte Zuordnungsentscheidung des Unternehmens bei Anschaffung, Herstellung oder Einlage eines Gegenstandes. Der Leistungsbezug muss in einem objektiven und erkennbar wirtschaftlichen Zusammenhang mit der gewerblichen und beruflichen Tätigkeit des Unternehmers stehen.

Kein Wahlrecht hinsichtlich der Zuordnung zum Unternehmen besteht bei Gegenständen, die ausschließlich für unternehmerische oder nichtunternehmerische Zwecke genutzt werden.

Ein Unternehmer, der einen Gegenstand anschafft oder herstellt, den er teilweise unternehmerisch und teilweise nichtunternehmerisch nutzt, darf diesen Gegenstand insgesamt seinem Unternehmen zuordnen, wenn er ihn zu mindestens 10 % für unternehmerische Zwecke nutzt.

Die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges ist regelmäßig ein gewichtiges Indiz für die Zuordnung zum Betrieb. Hingegen stellt die Unterlassung des Vorsteuerabzuges ein ebenso gewichtiges Indiz gegen die Zuordnung zum Unternehmen dar.

Ist ein Vorsteuerabzug nicht möglich, müssen andere Beweisanzeichen herangezogen werden.

Die Frage ob und in welchem Umfang ein Unternehmer im Einzelfall Gegenstände für Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeit erworben hat, ist eine Tatfrage, die unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten des Sachverhalts zu beurteilen sind.

Hierbei kann zur berücksichtigen sein, ob der Unternehmer bei An- und Verkauf des gemischt genutzten Gegenstandes unter seinem Firmennamen auftritt oder ob der Gegenstand betrieblich oder privat versichert wurde.

Unter Umständen kann auch die bilanzielle und ertragsteuerliche Behandlung ein Indiz für die umsatzsteuerrechtliche Behandlung sein.

Zwar ist die Wahrnehmung der Bilanzierungspflichten für die umsatzsteuerrechtliche Zuordnung nicht maßgeblich, jedoch kann z. B. der Umstand, dass der Unternehmer einen Gegenstand nicht als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt hat, obwohl die Voraussetzung dafür gegeben sind, ein Indiz dafür sein, dass er es umsatzsteuerlich nicht seinem Unternehmen zuordnen wollte.

Gibt es keine derartigen Beweisanzeichen für eine Zuordnung des Gegenstandes zum Unternehmen, kann dieses nicht unterstellt werden.

Die vorsehenden Grundsätze sind allgemein auf alle Gegenstände anzuwenden, deren Anschaffung, Einlage oder Herstellung nach dem 30.06.2004 erfolgten.

#### **4.1.4. Bewirtungskosten Vorsteuerabzug bei nicht abziehbaren Aufwendungen möglich**

Nach dem BFH-Urteil vom 10.02.2005, Aktenzeichen: V R 76/03, ist der Steuerpflichtige berechtigt, abweichend von § 15 Abs. 1 a Nr. 1 UStG den Vorsteuerabzug aus betrieblich veranlassten Bewirtungskosten geltend zu machen und zwar auch aus dem Teilbetrag der einkommenssteuerlich nicht als nicht abziehbare Betriebsausgabe anzusetzen ist.

Mit Schreiben des Bundesfinanzhofs vom 23.06.2005, Aktenzeichen: IV A 5 S 7.303 A 1805, wurden die Finanzämter angewiesen, diese Regelung zu beachten und bei Vorliegen der Voraussetzung des § 15 UStG, d. h. bei Vorliegen einer korrekten Rechnung mit gesondertem Umsatzsteuerausweis, den Vorsteuerabzug aus der gesamten Bewirtungsaufwendung zu gewähren.

Ein Vorsteuerabzug steht den Bewirtungsaufwendungen nur insoweit zu, als diese als angemessen zu beurteilen sind.

Die Frage, was als angemessen anzusehen ist, richtet sich nach der allgemeinen Verkehrsauffassung und damit nach den Umständen des Einzelfalls. Dabei spielen die Größe des Unternehmens, Art und Umfang der beabsichtigten Geschäftsbeziehung, Stellung des Geschäftsfreundes und andere Umstände eine Rolle. Feste Grenzen lassen sich daher nicht nennen. Im Einzelfall sind die Bewirtungskosten auf das angemessene Maß zu kürzen.

Es empfiehlt sich umsatzsteuerrechtlich grundsätzlich besonders auf die formellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs zu achten.

Um einen Vorsteuerabzug geltend zu machen, ist neben den allgemeinen Voraussetzungen des § 15 UStG auch auf die Steuernummer sowie auf eine fortlaufende Rechnungsnummer zu achten.

Diese Voraussetzungen werden in der Praxis bei den Bewirtungsaufwendungen, insbesondere wenn die Bewirtung die Kleinbetragsregelung von 110,00 € übersteigt, sehr häufig nicht beachtet.

#### **4.1.5. Vorsteuerabzug bei Wohngebäuden im Eigentum von Ehegatten**

Ehegatten, die auf einem in ihrem Miteigentum stehenden Grundstück ein Wohngebäude errichten, sind als Empfänger der Bauleistungen anzusehen, wenn die Ehegattengemeinschaft ohne eigene Rechtspersönlichkeit handelt und als solche keine unternehmerische Tätigkeit ausübt.

Ist bei einer solchen Ehegattengemeinschaft nur ein Ehegatte unternehmerisch tätig und verwendet dieser einen Teil des Gebäudes ausschließlich für seine unternehmerischen Zwecke (z.B. als Arbeitszimmer), so steht ihm das Vorsteuerabzugsrecht aus den bezogenen Bauleistungen anteilig zu, soweit der seinem Unternehmen zugeordnete Anteil am Gebäude seinen Miteigentumsanteil nicht übersteigt.

Nach den Vorschriften der § 15 Abs. 1 und § 14 UStG 1991/ 1993 reicht für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug des unternehmerisch tätigen Ehegatten eine an beide Ehegatten ausgestellte Rechnung aus, auch wenn sie keine Angaben zu den Anteilen der Ehegatten und keine entsprechenden Teilbeträge ausweist, wenn nach den Umständen des Falles keine Gefahr besteht, dass es zu Steuerhinterziehung oder Missbrauch kommt.

Urteil vom 6. Oktober 2005 V R 40/01

#### **4.1.6. Regelbesteuersatz bei Lieferung fertig, zubereiteter Speisen**

Das Finanzgericht Baden-Württemberg hat in seinem Urteil vom 14.09.2004, (I K 341/02, DStRE 2005, Seite 727, Revision eingelegt) entschieden, dass die Auslieferung portionierter Speisen, eine sonstige Leistung darstellt und damit dem Regelsteuersatz unterliegt.

Der Senat führt aus, dass die Abgabe von Speisen die zum sofortigen Verzehr zubereitet und dargereicht werden, von der Überlassung von Nahrungsmitteln zum Mitnehmen zu unterscheiden ist.

- Die Abgabe der Speisen zum sofortigen Verzehr an Ort und Stelle ist als Regelbesteuerung eine sonstige Leistung nach § 3 Nr. 9, Satz 4 u. 5, UStG.
- Die Abgabe von Nahrungsmitteln zum Mitnehmen ist demnach nach § 12 Nr. 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG zu beurteilen und somit mit dem halben Steuersatz anzusetzen.

In dem vorliegenden Fall haben die Dienstleistungen eines Mahlzeitendienstes einen restaurantartigen Charakter und sind somit als sonstige Leistungen zu beurteilen. Die Ausgabe der Mahlzeiten erfolgt in einer Art und Weise wie es für einen Restaurant typisch ist und die in ihrer Gesamtheit deutlich über die bloße Handel- und Verteilerfunktion der Lebensmittel hinaus geht.

#### **4.1.7. Aufhebung des pauschalen Vorsteuerabzugs bei Reisekosten**

„ Die Aufhebung des § 36 UStDV 1993 durch Art. 8 Nr. 1 StEntlG 1999/2000/2002 mit Wirkung zum 01.04.1999 und der damit verbundenen Abschaffung des pauschalen Vorsteuerabzug auf Reisekosten steht nicht im Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht.“

(BFH Urteil Bundesfinanzhof vom 07.07.2005, V R 4/03).

Der Bundesfinanzhof führt hierzu aus, dass Einschränkungen des Vorsteuerabzugs durch Aufhebung des § 36 – 38 UStDV durch den Gesetzgeber, richtliniengemäß erfolgt ist, weil das Gemeinschaftsrecht einen Vorsteuerabzug ohne Rechnung nicht zulässt.

#### **4.1.8. Vorsteuerabzug bei Angabe des Lieferdatums**

Die Finanzverwaltung hat mit BMF Erlass vom BMF-Schreiben - IV B 7 - S 7280 a - 145/04 -

Gemäß § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 UStG ist in der Rechnung der Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung anzugeben.

Im Fall des § 14 Abs. 5 Satz 1 UStG ist der Tag der Vereinnahmung des Entgelts oder eines Teils des Entgelts anzugeben, sofern dieser Zeitpunkt feststeht und nicht mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung identisch ist.

Gemäß § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 7 UStG muss in der Rechnung u.a. auch jede im Voraus vereinbarte Minderung des Entgelts, soweit sie nicht bereits im Entgelt enthalten ist, angegeben werden.

## **5. Körperschaftsteuerrecht**

### **5.1. Aktuelle Rechtsprechung im Körperschaftsteuerrecht**

#### **5.1.1. Abgeltungszahlung für nicht genommenen Urlaub**

Dem BFH-Urteil vom 28.01.2004, BFH-NV 2004 Seite 737, stellen Abgeltungszahlungen für nicht in Anspruch genommenen Urlaub an den Gesellschaftergeschäftsführer einer GmbH oder an eine, diesem nahe stehende Person, auch bei Fehlen von Vereinbarungen zu den Voraussetzungen der Zahlung und trotz des gesetzlichen Verbotes der Abgeltung von Urlaubsansprüchen nach § 7 Abs. 4 BUrlG keine verdeckte Gewinnausschüttung dar, wenn betriebliche Gründe der Inanspruchnahme des Urlaubsanspruchs entgegen stehen.

Nach der BFH-Rechtsprechung ist es aus der steuerrechtlichen Sicht nicht zu beanstanden, wenn dem GmbH-Geschäftsführer ein ihm zustehender vertraglicher Urlaubsanspruch in Geld abgegolten wird, weil aufgrund betrieblicher Gegebenheiten eine Gewährung des Freizeitanspruches nicht möglich war.

Konnte der Urlaub somit aus betrieblichen Gründen nicht in Anspruch genommen werden, wandelt sich der Anspruch auf Urlaub in Geldleistungsansprüche um.

Die Finanzverwaltung hat auf Bundesebene entschieden, dass die Abgeltung von Urlaubsansprüchen längstens bis zum 31.12. des Folgejahres möglich ist. Wird der Urlaubsanspruch später abgegolten, stellen diese Zahlungen verdeckte Gewinnausschüttungen dar. Körperschaftsteuer.

#### **5.1.2. Abfindung der Pensionsanwartschaft eines Gesellschaftergeschäftsführers**

„Gibt der Gesellschaftergeschäftsführer einer GmbH seine Geschäftsführertätigkeit auf und steht er weiterhin als Arbeitnehmer im Dienst der Gesellschaft, können die Parteien den Zeitraum der Unternehmereigenschaft in die vertraglich bestimmte Unverfallbarkeitsfrist einbeziehen. „

„Die Einschränkung der Vertragsfreiheit durch das gesetzliche Abfindungsverbot des § 3 Abs. 1 BetrAVG bezieht sich nur auf gesetzliche, unverfallbare Anwartschaften. Eine Abfindung ist damit möglich, wenn die Anwartschaft auf Grund einer vertraglichen Vereinbarung für unverfallbar erklärt worden ist.“

„Basiert die Abfindungszahlung auf einem wirksamen, klaren und im Voraus abgeschlossenen Abfindungsvertrag und erhält der Gesellschafter nicht mehr als er auf Grund der erworbenen Pensionsanwartschaften beanspruchen kann, liegt kein Verstoß gegen das Nachzahlungsverbot vor. „

„Die Beendigung des Dienstverhältnisses des Gesellschafter-Geschäftsführer im Zusammenhang mit den gesellschaftsrechtlichen Veränderungen wie Liquidation, Umwandlung oder Veräußerung der Anteile stellt einen beachtlichen betrieblichen Anlass für die Abfindung einer Pensionsanwartschaft dar.“

(Finanzgerichts Köln, Urteil vom 17.03.2005, 13 K 1531/03, DStRE 2005 Seite 708, ff. Revision eingelegt).

### **5.1.3. Pensionszusage für einen 63-jährigen Gesellschafter als verdeckte Gewinnausschüttung**

„ Die einem 63 Jahre alten Gesellschaftergeschäftsführer einer GmbH erteilte Pensionszusage beinhaltet eine verdeckte Gewinnausschüttung. Eine eventuelle Bandbreite für die Erdienbarkeit der Versorgungsansprüche ist jedenfalls dann unerheblich, wenn im Zeitpunkt der Pensionszusage ein weiterer, jüngerer und bewährter Geschäftsführer zur Verfügung steht.“  
(Finanzgericht München, Urteil vom 26.07.2004, 6 K 3566/02, DStRE 2005, Seite 653 ff. Revision eingelegt).

Der Senat führt aus, dass die Zuführung zu einer Rückstellung die im Hinblick auf die einem, Gesellschaftergeschäftsführer einer GmbH erteilte Pensionszusage gebildet worden ist, nach der BFH-Rechtsprechung als verdeckte Gewinnausschüttung zu beurteilen ist, wenn die begünstigte Person den Versorgungsanspruch während der voraussichtlich verbleibenden Dienstzeit nicht mehr verdienen kann.

Die Erdienbarkeit kann nach Ansicht des Bundesfinanzhofs bei beherrschenden Gesellschaftern nur bejaht werden, wenn der Zeitraum zwischen dem Zeitpunkt der Zusage der Pension und dem vorhergesehenen Zeitpunkt des Eintritts in den Ruhestand mindestens 10 Jahre beträgt. Beim nicht beherrschenden Gesellschaftergeschäftsführer ist nach Meinung des Bundesfinanzhofs, der Erdienbarkeits- Zeitraum zugrunde zu legen, der für die Unverfallbarkeit von Versorgungszusagen maßgeblich ist.

Sowohl bei beherrschenden, als auch bei nicht beherrschenden Gesellschaftergeschäftsführern, scheidet nach bisheriger Bundesfinanzhofrechtsprechung die Anerkennung einer Pensionszusage aus, wenn der Geschäftsführer zum Zusagezeitpunkt bereits das 60. Lebensjahr vollendet hat.

#### **5.1.4. Angemessenheit der Vergütung eines für zwei Gesellschaften tätigen Geschäftsführers**

„Setzt ein GmbH-Geschäftsführer seine Arbeitskraft nur zu 50 % für eine GmbH ein, weil er zusätzlich noch für eine andere GmbH tätig ist, so ist bei der Angemessenheitsprüfung auf das Zahlenmaterial von Vergütungsstudien ein Abschlag von 50 % vorzunehmen. „

(Niedersächsisches Finanzgerichts Urteil vom 29.01.2004, 6 K 865/01, DStRE 2005, Seite 159 ff. Revision eingelegt).

Der Senat führt aus das bei Überprüfung der Angemessenheit der Vergütung zu berücksichtigen ist, dass die in den Studien angegebene Vergütung jeweils als Vollzeitvergütung zu sehen ist.

Da in der vorliegenden Entscheidung der Geschäftsführer nach eigenen Aussagen nur 50 % seiner gesamten Arbeitskraft dem Unternehmen zur Verfügung gestellt hat, sind demnach auch nur 50 % des angemessenen Gehaltes anzusetzen.

### **5.1.5. Private Kfz-Nutzung durch den Gesellschafter-Geschäftsführer als verdeckte Gewinnausschüttung bei fehlender vertraglicher Regelung**

„Ist in einem Dienstvertrag dem Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH nur gestattet, den dienstlichen Pkw für private Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benutzen, sind die darüber hinausgehenden privaten Nutzungsanteile als verdeckte Gewinnausschüttung zu erfassen.

Der gesellschaftsrechtlich veranlasste Vorteil ist nach der 1 v.H.-Regel zu berechnen, wenn das Fahrtenbuch keine Angaben zum Reiseziel und den aufgesuchten Personen enthält.“

(Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 09.12.2003, 6 K 138/02, DStRE 2005, Seite 161 ff. Revision eingelegt).

Der Senat führt aus, dass die private Pkw-Nutzung in diesem Fall als verdeckte Gewinnausschüttung zu behandeln ist.

Nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG ist die private Nutzung eines Kfzs für jeden Kalendermonat mit einem Prozent von Hundert des inländischen Listenpreises in Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattung einschließlich der Umsatzsteuer anzusetzen. Davon abweichend kann die private Nutzung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 mit den auf die Privatfahrten entfallenen tatsächlich entfallenen Aufwendungen angesetzt werden, wenn die für das Fahrzeug insgesamt entstehenden Aufwendungen durch Belege und das Verhältnis der privaten und der übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen werden.

### **5.1.6. Aufwendungen für Auslandsreisen des Gesellschafter-Geschäftsführer als verdeckte Gewinnausschüttung**

„Trägt eine Kapitalgesellschaft Aufwendungen für Reisen ihres Gesellschafter-Geschäftsführers so liegt darin eine verdeckte Gewinnausschüttung, wenn die Reise durch private Interessen des Gesellschafter-Geschäftsführers veranlasst oder in nicht nur untergeordneter Maße mitveranlasst ist.

Eine schädliche, private Mitveranlassung liegt regelmäßig vor, wenn bei einer entsprechenden Reise eines Einzelunternehmers oder eines Personengeschafters das Aufteilungs- und Abzugsverbots des § 12 Nr. 1 EStG eingreifen würde.“

(BFH Urteil vom 06.04.2005, I R 86/04, DStRE 2005, Seite 984).

### **5.1.7. Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit bei Gesellschaftergeschäftsführern**

(Verfügung der Oberfinanzdirektion Düsseldorf vom 07.07.2005, S 2343,A-ST 22 ,  
Verfügung der OFD Münster vom 7.7.2005, DB 2005, Seite 1489).

„Zuschläge die eine GmbH ihrem Gesellschaftergeschäftsführer für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit zahlt sind unvereinbar mit dem Aufgabenbild des Gesellschaftergeschäftsführers und daher regelmäßig als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen.

Daraus folgt das für diese Zuschläge die Steuerfreiheit nach § 3 b EStG nicht in Betracht kommt, denn dafür wäre Voraussetzung, das die Zuschläge ohne diese Vorschrift den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit zuzurechnen sind. “

„Dieser Grundsatz gilt gleichermaßen für beherrschende und nicht beherrschende Gesellschaftergeschäftsführer und auch dann, wenn sowohl in den betreffenden Branchen als auch in den einzelnen Betrieben regelmäßig in der Nacht, sowie an Sonn- und Feiertagen gearbeitet werden muss und gesellschaftsfremde Arbeitnehmer, typischerweise solche Zuschläge erhalten. “

„Unbeachtlich ist auch das den Gesellschaftergeschäftsführer keine Gewinnantieme zusteht und er für seine Sonntags-Feiertags- und Nachtarbeit ausschließlich die einem festen Grundlohn berechneten Zuschläge erhält. „

„Arbeitslohn und damit keine verdeckte Gewinnausschüttung kann ausnahmsweise dann vorliegen, wenn im Einzelfall entsprechende Vereinbarung über die Zahlung von Sonntags-Feiertags- und Nachtzuschlägen nicht nur mit dem Gesellschaftergeschäftsführer, sondern auch mit vergleichbaren gesellschaftsfremden Arbeitnehmern abgeschlossen wurden. Eine solche Gestaltung weist im Rahmen des betriebsinternen Fremdvergleiches darauf hin, das die Vereinbarung speziell in dem betreffenden Unternehmen auf betrieblichen Gründen beruht.“

„Für die Frage der Vergleichbarkeit kommt es darauf an, dass die gesellschaftsfremden Arbeitnehmer, eine mit dem Geschäftsführer vergleichbare Leitungsfunktion haben und eine Vergütung erhalten die sich in der selben Größenordnung bewegt wie die Gesamtbezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers.“

#### **5.1.8. Verdeckte Gewinnausschüttung trotz späterer Rückzahlungsverpflichtung**

Betreibt ein Dritter mit Einwilligung des Gesellschafter-Geschäftsführers unter dem Namen einer GmbH ein eigenes Gewerbe, sind Einnahmen und Ausgaben dem Dritten zuzurechnen. Werden Zahlungen an Arbeitnehmer von Konten der GmbH geleistet und leitet der Gesellschafter-Geschäftsführer Rückzahlungen nicht an die GmbH weiter sind die Erstattung als verdeckte Gewinnausschüttung zu behandeln.

Spätere Vereinbarungen zwischen der GmbH und dem Gesellschafter-Geschäftsführer über die Rückzahlungsverpflichtung, können den Zufluss der verdeckten Gewinnausschüttung nicht rückgängig machen. Bei den späteren Rückzahlungen in einem anderen Veranlagungszeitraum handelt es sich um eine Einlage.

(FG Münster Urteil vom 24.11.2004, 1 K 3741/01 E rkr, DStRE 2005 S. 825)

### **5.1.9. Verdeckte Gewinnausschüttung bei nur Pensionszusagen**

Erteilt eine GmbH ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer eine sog. Nur-Pensionszusage, ohne dass dem eine Umwandlung anderweitig vereinbarten Barlohns zugrunde liegt, zieht die Zusage der Versorgungsanwartschaft eine sog. Überversorgung nach sich (Anschluss an Senatsurteil vom 17. Mai 1995 I R 147/93, BFHE 178, 203, BStBl II 1996, 204).

Urteil vom 9. November 2005 I R 89/04

## **5.2. Aktuelle Verwaltungsanweisungen zur Körperschaftsteuer**

### **5.2.1. Arbeitszeitkonten bei Gesellschaftergeschäftsführern**

Bei Finanzierung eines vorgezogenen Ruhestandes werden zunehmend auch für Gesellschaftergeschäftsführer Lebensarbeitszeitkonten angelegt. In der Regel werden folgenden Vereinbarung getroffen:

1. Für die Dauer der Vereinbarung verzichtet der Arbeitnehmer gegen über dem Arbeitgeber auf die Auszahlung eines frei bestimmbaren Teils seines Gehaltes. Dieses kann in einem Prozentsatz vom Brutto-Arbeitslohn oder in einem festen Geldbetrag erfolgen.
2. Der Arbeitgeber oder ein von ihm beauftragter Unternehmer erfasst die Mehrarbeitszeit auf dem Arbeitszeitkonto und schreibt diese dem Arbeitnehmer gut. Die Gutschrift wird in einen Geldbetrag umgerechnet, sie entspricht dem Gehaltsverzichtetes des Arbeitnehmers.
3. Der Arbeitnehmer beansprucht sein Zeitwertguthaben. Unter Fortzahlung der Bezüge wird er von den Arbeitsleistungen freigestellt. Im Maße der während der Freistellung gezahlten Brutto-Bezüge vermindert sich das Arbeitszeitwertkonto des Arbeitnehmers, bis es komplett aufgebraucht ist. Einen Anspruch auf Barauszahlung des in Geldeinheiten geführten Zeitwertkontos hat der Arbeitnehmer nicht. Ausnahmen können vorgesehen werden z.B. in Fällen der Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses, des Erreichens der Altersgrenze oder Auszahlung an Erben im Todesfall.

4. Zur Absicherung des Arbeitnehmers verpflichtet sich der Arbeitgeber, in Höhe des für den Arbeitnehmer geführten Zeitwertkontos eine Sicherheit zu hinterlegen. Dieses kann z. B. in Form eines Vermögensverwaltungsdepot geschehen. Die Kosten für die Anlage solcher Sicherheiten wird je nach Vereinbarung vom Arbeitnehmer oder vom Arbeitgeber getragen.

Ansprüche aus Rechten an den Sicherheiten stehen ausschließlich dem Arbeitgeber zu. Auch stehen die Zinsen des Vermögensverwaltungsdepots dem Arbeitgeber zu. In diesem Falle ist aber das Konto zugunsten des Arbeitnehmers zu verpfänden. Für den Fall der Insolvenz des Arbeitgebers wird das Depotkonto an einen Treuhänder abgetreten.

Die Körperschaftsteuerreferatsleiter haben im Juni 2005 in einer Sitzung entschieden, dass die reinen Arbeitszeitkontenmodelle aus ertragsteuerlicher Sicht bei Gesellschaftergeschäftsführern nicht anerkannt werden können. In diesen Fällen würde die Anerkennung einen Umgehungstatbestand schaffen, der es ermöglichen würde das Überstunden steuerlich berücksichtigt werden könnten.

**Möglich ist aber ein solches Modell für Gesellschaftergeschäftsführer in Form einer Gehalts- und Entgeltumwandlung.**

Bei diesem Modell verzichtet der Gesellschaftergeschäftsführer auf einen Teil seiner Bezüge und lässt diese über seine Gesellschaft für seine Altersvorsorge entsprechend anlegen. Das so entstandene Wertguthaben kann dann z. B. für die Vorruhestand bzw. für ein Altersteilzeitmodell genutzt werden.

Die Referatsleiter Lohnsteuer haben insoweit grundsätzlich entschieden, dass hier kein Zufluss von Arbeitslohn zu sehen ist, d. h. es kann unter bestimmten Voraussetzungen erst zu einem späteren Zeitpunkt zu einer nachgelagerten Besteuerung führen, siehe hierzu BMF-Schreiben vom 05.08.2002, Bundessteuerblatt I, Seite 767.

Für die Frage der Angemessenheit der Gesamtbezüge des Gesellschaftergeschäftsführers ist auf das Gehalt vor der Entgeltumwandlung abzustellen. Auf die übrigen Vorschriften bezüglich der Pensionszusage ist zu verweisen.

### **5.2.2. Abfindungsklausel in Versorgungszusagen**

Mit BMF-Schreiben vom 06.04.2005, Bundessteuerblatt I, Seite 619, nimmt die Finanzverwaltung zur Frage Stellung, in welcher Höhe Abfindungen von Versorgungszusagen steuerlich unschädlich sind. Hierzu nimmt das Verfahren zur Ermittlung der Abfindungshöhe und dessen schriftliche Fixierung einen breiten Raum ein.

Aus Vertrauensschutzgründen hat die Finanzverwaltung bei schädlichen Abfindungsklauseln bis zum 31.12.2005 eine schriftliche Anpassung zugelassen.

Die BFH-Rechtsprechung stellt die dem Arbeitgeber vorbehaltene Möglichkeit Pensionsverpflichtungen jederzeit mit dem Teilwert abzufinden, einen schädlichen Vorbehalt im Sinne des § 6 a Abs. 1 Nr. 2 EStG dar und verhindert somit eine Passivierung derartiger Verpflichtungen.

Enthält die Pensionsvereinbarung bisher keine Abfindungsklausel muss eine solche nicht aufgenommen werden. Betroffen sind also nur Fälle, in denen die Pensionszusage bisher eine schädliche Abfindungsklausel im o. g. Sinn enthält.

Wird hingegen eine steuerschädliche Abfindungsklausel aufgenommen, so ist diese nach Auffassung der Finanzverwaltung in Baden-Württemberg als verdeckte Einlage zu werten. Somit kann die bewusste Aufnahme einer schädlichen Abfindungsklausel nicht dazu genutzt werden, um eine Pensionsrückstellung ohne Zufluss vom Gesellschaftergeschäftsführer aufzulösen.

### **5.2.3. Fremdfinanzierung der GmbH durch rückgriffs- berechtigte Dritte**

#### Sonderfälle zur Regelung des § 8 a KStG

Im BMF-Schreiben vom 15.07.2004, Bundessteuerblatt 2004 I, Seite 593, haben sich die Finanzbehörden des Bundes und der Länder auf eine radikale Entschärfung der Rückgriffsfälle im Sinne des § 8 a KStG entschieden.

Vergütungen die die Kapitalgesellschaft an einen Dritten zahlt, gelten unter Voraussetzung des § 8 a KStG als verdeckte Gewinnausschüttung, soweit der Dritte auf den Anteilseigner oder eine diesem nahe stehenden Person zurückgreifen kann, weil ein rechtlicher Anspruch oder dienliche Sicherheit besteht.

Vergütungen die die Gesellschaft an einen Dritten zahlt, gelten unter den Voraussetzungen des § 8 a KStG als verdeckte Gewinnausschüttung, soweit der Dritte z. B. als Sicherungsnehmer auf den Anteilseigner oder einem diesem nahe stehende Person zurückgreifen kann, weil ein rechtlicher Anspruch z. B. eine Garantieerklärung, Patonatserklärung, eine Bürgschaft oder eine dingliche Sicherheit besteht.

#### **Diese bisherige Regelung ist nunmehr aufgehoben worden.**

Nunmehr soll nach § 8 a Abs. 1 Satz 2 Alternative 2 KStG grundsätzlich nur bei solchen Sachverhalten eine Rückgriffsregelung bestehen, bei denen der Anteilseigner oder eine diesem nahe stehende Person eine Kapitalforderung besitzt und über diese aus Anlass der Darlehensgewährung eine Verfügungsbeschränkung zugunsten des rückgriffsberechtigten Darlehensgebers getroffen wird.

Der § 8 a Abs. 1 Satz 2 KStG findet damit grundsätzlich nur auf folgende Sachverhalte Anwendung:

1. Zugunsten des rückgriffsberechtigten Darlehensgebers besteht eine dienliche Sicherheit an den Kapitalforderungen.
2. Der Darlehensgeber hat einen schuldrechtlichen Anspruch gegen den Anteilseigner oder eine diesem nahe stehende Person, verbunden mit einer Verfügungsbeschränkung hinsichtlich der Kapitalforderung oder einer Unterwerfung oder sonstige

Zwangsvollstreckung durch den Anteilseigner oder die nahe stehende Person.

Die Beweislast dafür, dass kein Fall des § 8 a Abs. 1 Satz 2 Alternative 2 KStG vorliegt, liegt beim Steuerpflichtigen.

Für die Beweisführung ist erforderlich, dass eine Bescheinigung des rückgriffsberechtigten Darlehensgebers vorgelegt wird, in der Auskunft über die infolge der Darlehensausreichung an die Kapitalgesellschaft gewährten Sicherheiten erteilt wird.

Demnach ist der Fall, dass der Anteilseigner ein Darlehen an die Kapitalgesellschaft durch eine persönliche Bürgschaft abgesichert hat herausgenommen worden.

Diese Fälle finden nunmehr keine Anwendung im § 8 a KStG.

## **6. Abgabenordnung**

### **6.1 Aktuelle Rechtsprechung zur Abgabenordnung**

#### **6.1.1. Durchführung der digitalen Betriebsprüfung ist ermessensgerecht**

„ Der Steuerpflichtige, der eine EDV-Buchführung eingerichtet hat, kann gegen die Anordnung des Datenzugriffs durch die Betriebsprüfung ( § 147 Abs.6 AO), für die Zeiträume ab 2002 in aller Regel nicht einwenden, dass auch eine Prüfung auf Papier möglich ist. „

„Die organisatorische Maßnahme zur Absicherung nicht steuerrelevanter Daten gegen Einsichtnahme durch die Betriebsprüfung bei Durchführung des Datenzugriffs ist Sache des Steuerpflichtigen.“

(Finanzgericht Rheinland-Pfalz Urteil vom 20.01.2005 (4 K 2167/04, rkr, DStRE 2005, Seite 417 ff.)

Das Finanzgericht führt die drei Varianten für den Datenzugriff auf:

- entweder unmittelbarer Datenzugriff d. h. Einsicht in die gespeicherten Daten,
- oder mittelbaren Datenzugriff d.h. von dem Steuerpflichtigen oder einer von ihm beauftragten Person wird verlangt, dass die Daten nach Vorgabe der Finanzverwaltung maschinell ausgewertet werden.
- zur Verfügung Stellung von gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen von einem maschinell verwertbaren Datenträger.

Die Finanzverwaltung kann eine dieser drei Varianten wählen. .

### **6.1.2. Die Rechtmäßigkeit einer Prüfungsanordnung bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit**

„Bei hohen Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit kann die Anordnung einer Außenprüfung ermessensgerecht sein.“

„Ob eine Prüfungsanordnung erlassen wird, stellt eine Ermessensentscheidung des Finanzamtes dar, die vom Finanzgericht nur eingeschränkt, im Hinblick auf Ermessensfehler überprüft werden kann.

(FG Düsseldorf, Urteil vom 23.07.2004, 1 K 2437/02, AO DStRE ,Seite 783 ff. Revision eingelegt).

Interessant in diesem Zusammenhang waren die Ausführungen des Finanzgerichts Düsseldorf, zu der Begründung warum die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit als Besteuerungssachverhalt aufklärungsbedürftig seien.

Ein solches Bedürfnis ist anzunehmen wenn Anhaltspunkte dafür bestehen, dass der Steuerpflichtige seine Erklärungen nicht, nicht vollständig oder mit unrichtigen Inhalten abgegeben hat. Hierfür genügt bereits, das es sich um Anhaltspunkte handelt die nach den Erfahrungen der Finanzverwaltung, es als möglich erscheinen lassen, dass die Steuererklärung den genannten Anforderungen nicht entspreche.

Konkrete Anhaltspunkte, die aus den besonderen Umständen im jeweiligen Einzelfall ergeben, sind nicht erforderlich. Ausreichend für die Durchführung der Betriebsaußenprüfung nach 193 Abs. 2 Nr. 2 AO ist das Aufklärungsbedürfnis der für die Besteuerung erhebliche Verhältnisse.

Hier wie dort hat die Finanzverwaltung, die für die Besteuerung bedeutenden Verhältnisse zu ermitteln, wenn insoweit vorhandene Lücken im Sachverhalt zu schließen sind. Sie darf aber nicht ins Blaue hinein tätig werden.

Das Aufklärungsbedürfnis sieht der Senat daraus, das der Kläger in dem für die Prüfung vorgesehenen Veranlagungszeitraum über außergewöhnlich hohe Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit verfügt hatte, sodass noch ein erheblicher Betrag verblieben sein müsse, der ihm zu Anlagezwecken zur Verfügung gestanden hätte.

Da nur geringe Kapitaleinkünfte angegeben wurden, bestand für die Finanzverwaltung auf Grund ihrer Erfahrung ein hinreichender Anlass, der Frage nachzugehen, ob der Kläger in der fraglichen Zeit weitere, steuerlich, relevante Geldanlagen getätigt hat.

### **6.1.3. Beweislast für den Zugang einer Einspruchsentscheidung**

„ Erfolgt die Bekanntgabe mittels einfachen Briefs, trägt die Behörde die Beweislast für den Zugang des Verwaltungsaktes. “

„ Führt der empfangsbevollmächtigte Vertreter des Steuerpflichtigen, kein Fristenkontrollbuch, löst dies keine Umkehr der Beweislast aus, weil Fristenkontrollbücher zum Überwachen von Rechtsbehelfsfristen dienen und nicht dazu die Finanzbehörde davon zu entlasten, den Zugangsbeweis zu erbringen.“

(Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 18.05.2004, 6 K 2695/02 , DStRE 2005, Seite 779 ff. Revision eingelegt).

### **6.1.4. Bekanntgabe von Bescheiden bei Briefeinwurf am Sonnabend**

*„ Ein nach Ablauf der Drei-Tages-Fiktion an einem Sonnabend in den Geschäftsbriefkasten geworfener Bescheid, gelangt regelmäßig erst am darauf folgenden Montag derart in den Machtbereich des Bekanntgabeadressaten, dass ihm die Kenntnisnahme möglich ist. Erst dann gilt der Bescheid als bekannt gegeben im Sinne des § 122 Abs. 2 AO. “*

*(Finanzgericht des Landes Brandenburg, Urteil vom 07.09.2004, 6 K 2047/ 02 DStRE 2005, Seite 780 ff. Revision eingelegt).*

### **Aufgehoben durch BFH Entscheidung 6.1.6**

### **6.1.5. Darlegungslast des Finanzamtes bei Abgabe eines Steuerbescheides zur Post**

„Bei verjährungsbedrohten Steuerfestsetzungen haben die Finanzbehörden den Tag der Aufgabe zur Post in geeigneter Weise festzuhalten um ihre Darlegungsfrist zu genügen. Die Abgabenordnung kennt weder eine Abgangsvermutung, noch greifen die Grundsätze des Anscheinsbeweises unter Berufung auf den allgemein organisierten, behördlichen Verfahrensablauf.“

(Finanzgericht Baden. Württemberg Urteil vom 05.04.2005, 1 K 231/04 DStRE 2005, Seite 848 ff. NZB eingelegt)

Das Gericht hat ausgeführt, dass nach § 169 Abs. 1 AO, die Festsetzungsfrist als gewahrt gilt, wenn der maßgebliche Steuerbescheid vor Ablauf der Festsetzungsfrist den Bereich der zuständigen Finanzbehörde verlassen und die Finanzbehörde alle Voraussetzungen eingehalten hatte die für den Erlass eines wirksamen Steuerbescheides vorgeschrieben sind. Zu diesem Zweck hat die Finanzbehörde den Abgangszeitpunkt gesondert festzuhalten.

### **6.1.6 Zugang von Steuerbescheiden**

Wird ein Steuerbescheid mit der Post übermittelt und wird die betreffende Postsendung später als drei Tage nach Absendung in den Hausbriefkasten des Empfängers geworfen, so beginnt die Einspruchsfrist am Tag des Einwurfs. Das gilt auch dann, wenn der Empfänger ein Unternehmer ist und der Einwurf an einem Samstag erfolgt.

BFH Urteil vom 9. November 2005 IR 111/04

### **6.1.7. Festsetzungsfrist bei unwirksamer Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung**

„ Benennt der Steuerpflichtige für die Entgegennahme von Verwaltungsakten einen Empfangsbevollmächtigten, liegt eine wirksame Bekanntgabe nur vor, wenn der Verwaltungsakt dem Bevollmächtigten zugeht.“

„Eine nicht wirksame bekannt gegebene Prüfungsanordnung löst keine Ablaufhemmung aus.“

„ Die Unwirksamkeit der Bekanntgabe wird auch nicht dadurch geheilt, dass der Steuerpflichtige selbst Kenntnis von dem Verwaltungsakt erhält.“

„ Das Finanzamt trägt die Feststellungslast über den Zugang der Prüfungsanordnung“.

(Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 11.02.2005, 8 K 2373/04 BB, rkr, DStRE 2005, Seite 1098 ff. ).