



humm+schlimpert
Steuerberatungsgesellschaft mbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mbH

STEUERN – AKTUELL

Steueränderungen 2007

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

...

Inhaltsangabe

Abkürzungsverzeichnis

Vorwort

I. Gesetzesänderungen

1. Steuerrechtliche Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2007

A. Einkommensteuer

- 1.1. Die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens bei verdeckten Gewinnausschüttungen auf Gesellschaftsebene (§ 3 Nr. 40 EStG)
- 1.2. Steuerfreie Zahlungen des Arbeitgebers in ein Umlage finanziertes Versorgungssystem § 3 Nr. 56 EStG
- 1.3. Zuschläge wegen fehlender Aufzeichnungen bei Auslandsbezugs (§ 4 Abs.1 Nr.12.EStG)
- 1.4. Korrektur des Werbungskostenabzug der Entfernungspauschale für Flugkosten und Sammelbeförderung
- 1.5. Erweiterung des Kreises der Einrichtungen an die eine steuerwirksame Versorgungsaufwendung gezahlt werden kann (§ 10 Abs.2 Nr.2 EStG)
- 1.6. Anpassung der Günstigerprüfung nach § 10 Abs. 4 a EStG
- 1.7. Zeitlich unbegrenzte Nachholung von Verlustfeststellungen (§ 10 d Abs. 4 Satz 6 EStG)
- 1.8. Verteilung von Damnum und Disagio
- 1.9. Einschränkung der Abfärbetheorie
- 1.10. Zuwendungen an betriebliche Altersversorgungssysteme sind Arbeitslohn
- 1.11. Vorverlegung von Daten des Rentenbezugs (§ 22 a EStG)
- 1.12. Verlustfeststellung für private Veräußerungsgeschäfte
- 1.13. Vergütung für mehrjährige Tätigkeit (§ 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG)
- 1.14. Ausschluss von Förderung CO2 Gebäudesanierungsprogrammen und Abzug der Handwerkerrechnungen (§ 35 a Abs. 2 Satz 2 EStG)
- 1.15. Pauschalierung von betrieblich veranlassten Zuwendungen (§ 37b EStG)
- 1.16. Gesonderte Anmeldung der pauschalen Lohnsteuer
- 1.17. Verkürzte Vorsorgepauschale im Lohnsteuerabzugsverfahren
- 1.18. Pflichtveranlagung nur bei positiver Summe der Einkünfte

B. Lohnsteuer

1.19. Aufteilung und Mitteilungspflichten bei betrieblichen Altersvorsorgeaufwendungen

C. Körperschaftsteuer

1.20. Verdeckte Einlagen (§ 8 Abs. 3 Satz 3 bis 6 – neu –)

1.21. Steuerfreiheit von Beteiligungserträgen bei verdeckten Gewinnausschüttungen

1.22. Verlängerung der Festsetzungsfrist bei verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen

D. Gewerbesteuer

1.23. Berücksichtigung von Aufwendungen bei Schachtelbeteiligungen

E. Umsatzsteuer

1.24. Abschaffung des Reverse-Charge Verfahren bei Messen und Ausstellungen

1.25. Anpassung des Vorsteuerabzugs für Bewirtungs- und Umzugskosten an die EU-Rechtsprechung

1.26. Anpassung des § 15 Abs.2 Nr.3 UStG an die EU Rechtsprechung

1.27. Zusammenfassende Meldung auf elektronischem Weg (§ 18 Abs.1 UStG)

F. Abgabeordnung

1.28. Gebührenpflichtige Auskünfte nach § 89 Abs. 3-5 AO

1.29. Verschlechterung für Scheckzahler (§ 224 Abs. 2 Nr. 1 AO).

1.30. Einführung einer Teileinspruchsentscheidung (§ 367 Abs. 2a AO)

1.31. Zurückweisung von Anträgen auf Änderung durch Allgemeinverfügung

1.32. Gebührenpflicht bei Vorabverständigungsverfahren zu Verrechnungspreisen (§ 178a AO)

G. Bewertungsgesetz

1.33. Grundbesitzbewertung nach den tatsächlichen Verhältnissen

1.34. Für unbebaute Grundstücke gelten die von den Gutachterausschüssen ermittelten Werte

1.35. Bewertung nach der vereinbarten Jahresmiete (§ 146 Abs. 2 BewG)

1.36. Bewertung von Erbbaurechten

1.37. Gesonderte Feststellung für die Erbschaftsteuer und Grunderwerbsteuer

2. Steuerrechtliche Änderungen durch das Steueränderungsgesetz 2007

...

(vom 19. Juli 2006, BGBl. I 2006 S. 1652, BStBl I S. 432)

A. Einkommensteuer

- 2.1. Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte
- 2.2. Einschränkung der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer
- 2.3. Anpassung der Kinderbetreuungskosten bei behinderten Kindern § 4 f Satz 1 EStG
- 2.4. Anpassung Fahrtkosten Wohnung – Arbeitsstätte bei Gewinneinkünften
(§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 – neu – EStG)
- 2.5. Einschränkung der Aufwendungen für Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte
(§ 9 Abs.1 Satz 3 EStG)
- 2.6. Herabsetzung des Sparerfreibetrages (§ 20 Abs.4 Satz 1-3)
- 2.7. Anhebung des Spitzensteuersatzes (§ 32a Abs. 1 EStG/ § 32 c EStG)
- 2.8. Reduzierung der Bergmannprämie

3. Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer Steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG)

A. Umwandlungssteuerrecht

- 3.1. Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personenunternehmung
- 3.2. Einbringung von begünstigten Vermögen in eine Kapitalgesellschaft
- 3.3. Verschmelzung von Kapitalgesellschaften

4. Investitionszulagegesetz

5. Referentenentwurf für ein Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements

6. Entwurf der Unternehmensteuerreform 2008

7. Entwurf eines Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge

...

II. Aktuelles aus Verwaltung und Rechtsprechung

A. Aktuelles zur Umsatzsteuersatzänderung zum 1. Januar 2007

- 1.1. Auswirkungen der Anhebung des allgemeinen Umsatzsteuersatzes von 16 % auf 19 % zum 1.01.2007
- 1.2. Behandlung bei Istbesteuerung
- 1.3. Umsatzbesteuerung und Vorsteuerabzug bei der Abrechnung von Teilentgelten, die vor dem 1. Januar 2007 für nach dem 31. Dezember 2006 ausgeführte Leistungen vereinnahmt werden
- 1.4. Umsatzbesteuerung und Vorsteuerabzug bei der Erteilung von Vorausrechnungen für nach dem 31. Dezember 2006 ausgeführte Leistungen
- 1.5. Steuerausweis und Berücksichtigung der umsatzsteuerlichen Mehrbelastung bei langfristigen Verträgen (Altverträgen)
- 1.6. Umsatzsteuerberechnung, Berechnung der Bemessungsgrundlagen und Entgeltminderungen
- 1.7. Übergangsregelungen
- 1.8. Dauerleistungen
- 1.9. Kleinbeträge für Rechnungen

B. Aktuelles aus der Rechtsprechung

1. Aktuelle Rechtsprechung zum Einkommensteuerrecht

1. Fall: Schadenersatz bei gescheitertem Mietobjektkauf
2. Fall: Aufteilung gemischt genutzter Reisen
3. Fall: Gleichheit des privaten Abzugs von Telefonkosten
4. Fall: Europäische Schulen werden den gesetzlich anerkannten Schulen gleichgestellt.
5. Fall: Durchführung einer Amtsveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG, wenn die positive oder die negative Summe der einkommensteuerpflichtigen Einkünfte, die nicht dem Steuerabzug vom Arbeitslohn zu unterwerfen waren, jeweils mehr als 800 DM (410 EUR) beträgt.
6. Fall: Wählt ein, zur Einkommensteuer zu veranlagender Ehegatte, die getrennte Veranlagung, ist auch für den anderen Ehegatten zwingend eine getrennte Veranlagung durchzuführen
7. Fall: Verfassungsmäßigkeit der steuerfreien Abgeordnetenpauschale
8. Fall: Vorlage der Mindeststeuerregelung an das BVerfG wegen Verletzung des Grundsatzes der Normenklarheit
9. Fall: Aufwendungen für ein Erststudium
10. Fall: Spendenabzug bei Zuwendung eines Mitglieds an den eigenen Verein; Spendenbescheinigung und Vertrauensschutz

...

2. Aktuelle Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht

1. Fall: Rückstellung wegen möglicher vertraglicher Schadenersatzverpflichtungen
2. Fall: Inanspruchnahme einer Sonderabschreibung
3. Fall: Rückstellung in der Steuerbilanz
4. Fall: Wertminderung von Dauer bei Teilwertabschreibung
5. Fall: Übertragung eines Grundstücks im Betriebsvermögens
6. Fall: Beteiligungserwerb durch Zuzahlung des Veräußerers
7. Fall: Berechtigung und Berechnung von Recyclingkosten
8. Fall: Wiederholte Bildung einer 7g-Rücklage für dasselbe Wirtschaftsgut eingeschränkt; Angabe des Investitionszeitpunktes in der Buchführung ist entbehrlich
9. Fall: Rückabwicklung eines Anschaffungsgeschäfts ist kein steuerpflichtiges Veräußerungsgeschäft i.S. des § 23 EStG

3. Aktuelle Rechtsprechung zum Körperschaftsteuerrecht

1. Fall: Verdeckte Gewinnausschüttung durch fehlerhafte Bilanzierung
2. Fall: Fehlbeträge bei einer Gaststätten GmbH
3. Fall: Einnahmen des Geschäftsführers bei Zahlung einer, dem Geschäftsführer der GmbH auferlegten Geldbuße gem. § 153a StPO, durch die GmbH
4. Fall: Einkünfte eines GmbH-Geschäftsführers können lohnsteuerfrei sein
5. Fall: Formelle Verfassungsmäßigkeit der Änderung von § 8 Abs. 4 KStG 1996/1999
6. Fall: Pensionsrückstellung zugunsten eines Kommanditisten und Geschäftsführers der Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG; Festhalten an den Grundsätzen des formellen Bilanzenzusammenhangs
7. Fall: Änderung von Steuerbescheiden aufgrund irriger Beurteilung desselben Sachverhalts; Verlust der wirtschaftlichen Identität
8. Fall: Kürzung Vorwegabzug bei beherrschenden GmbH Geschäftsführern

...

4. Aktuelle Rechtsprechung zum Lohnsteuerrecht

1. Fall: Berufskleidung
2. Fall: Arbeitslohn bei fehlerhafter Überweisung
3. Fall: Steuerfreie Erstattung nur bei Aufwendungen mit Werbungskostenabzug
4. Fall: Zur Anwendung des 1 v.H.-Regelung bei Überlassung eines Firmenfahrzeugs
5. Fall: Keine Pauschalierung der Lohnsteuer gemäß § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG, für im Rahmen einer Betriebsveranstaltung an alle Arbeitnehmer überreichte Goldmünzen
6. Fall: Zur Bewertung geldwerter Vorteile bei sog. Jahreswagen
7. Fall: Zur Verfassungsmäßigkeit der durch das StEntlG 1999/2000/2002 rückwirkend angeordneten Ersetzung des halben Steuersatzes des § 34 Abs. 1 EStG durch die sog. Fünftelregelung
8. Fall: Berücksichtigung des Freibetrags nach § 3 Nr. 9 EStG bei der ersten Teilzahlung einer Entschädigungszahlung; Keine Tarifbegünstigung einer, auf zwei Veranlagungszeiträume verteilten Entschädigungsleistung
9. Fall: Vorab entstandene Werbungskosten bei einem häuslichen Arbeitszimmer, Aufwendungen für das Einrichten eines Telearbeitsplatzes
10. Fall: Verfassungswidrigkeit der Ausschlussfrist in § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG
11. Fall: Zinsverbilligtes Arbeitgeberdarlehen
12. Fall: Erforderliche Angaben eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs
13. Fall: Keine Saldierung positiver und negativer Fahrzeitveränderungen bei der Prüfung von Umzugskosten bei Ehegatten
14. Fall: Aufwendungen für eine zweitägige Betriebsveranstaltung; bei Einhaltung der Freigrenze kein Arbeitslohn
15. Fall: Anrufungsauskunft und Pauschalierung der Lohnsteuer
16. Fall: Computerdatei als ordnungsgemäßes Fahrtenbuch
17. Fall: Arbeitslohn bei mehr als zwei Betriebsveranstaltungen pro Kalenderjahr
18. Fall: Zur Anwendung des 1 v.H.-Regelung bei Überlassung eines Firmenfahrzeugs

...

5. Aktuelle Rechtsprechung zum Umsatzsteuerrecht

1. Fall: Umsatzsteuerpflicht bei Parkplatzweitervermietung
2. Fall: Uneinbringlichkeit einer Entgeltforderung
3. Fall: Reiserücktrittsversicherung kann eine selbständige eigene Leistung sein
4. Fall: Keine Entgeltminderung bei Ausgabe von Parkchips
5. Fall: Steuersatz für die Abgabe von Speisen an Schulen
6. Fall: Umsatzsteuersatz für Leistungen eines Mahlzeitendienstes
7. Fall: Keine abgeltende Bewertung der Nutzungsentnahme zur Erzielung anderweitiger außerbetrieblicher Einkünfte nach der 1 v.H.Regelung
8. Fall: Minderung des durch die Vermittlung von Reisen erzielten Entgelts durch Preisnachlässe gegenüber Reisenden
9. Fall: Leistungsempfänger bei der Lieferung von Waren gegen Vorlage eines Warengutscheins
10. Fall: Zur Nachholbarkeit des Belegnachweises bei innergemeinschaftlichen Lieferungen
11. Fall: Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes auf Speisen eines Imbisswagens
12. Fall: Umfang des Vorsteuerabzugs bei Erwerb und erheblichem Umbau eines Gebäudes, das anschließend vom Erwerber für steuerpflichtige und steuerfreie Verwendungsumsätze vorgesehen ist
13. Fall: Steuerbefreiung bei Ausfuhren in ein Drittland im Billigkeitsweg
14. Fall: Anforderungen an den Nachweis einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung

6. Aktuelle Rechtsprechung zur Abgabenordnung und Betriebsprüfung

1. Fall: Reines Vorlageverlangen i.S. des § 97 AO
2. Fall: Keine Aussetzung des Verfahrens wegen möglicher Gesetzesänderung ; Veranlagung von Amts wegen nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG
3. Fall: Auskunftsbeglehen an Dritte
4. Fall: Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs unter Einbeziehung verjährter Veranlagungszeiträume
5. Fall: Wiedereinsetzung in den vorigen Stand bei Unkenntnis der Antragsfrist nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG
6. Fall: Festsetzungsverjährung bei zusammen zu veranlagenden Ehegatten; Wirkung der Ablaufhemmung des § 171 Abs. 4 AO; Anordnung einer Außenprüfung bei Ehegatten; Bindung an Klagebegehren bei Rechtswidrigkeit des Steuerbescheids
7. Fall: Erlass von Säumniszuschlägen
8. Fall: Untätigkeitsklage, Aussetzung des Verfahrens
9. Fall: Rechtsbehelfsbelehrung; Fristbeginn; Bekanntgabefiktion
10. Fall: Rechtsmissbräuchliche Gestaltungen werden auch im Umsatzsteuerrecht nicht anerkannt
11. Fall: Änderung der Besteuerung nach einer Außenprüfung wenn der Vorbehalt der Nachprüfung nicht aufgehoben wird

...

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 2007 wieder mit einer Reihe von Gesetzesinitiativen und Änderungen konfrontiert.

Das gilt um so mehr, als 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 2007 umgesetzt, wie das „Jahressteueränderungsgesetz 2007“, das Jahressteuergesetz 2007 und die Änderung zum Investitionszulagegesetz.

Weiterhin liegen die Entwürfe eines „Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge“ und sowie die Eckpunkte zur Unternehmenssteuerreform 01.01.2008 vor.

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 und nicht zuletzt in ihr Kalkül einzubeziehen.

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 interessante und bedeutende Verwaltungsanweisungen der Finanzverwaltung besprochen und deren Anwendung für die tägliche Praxis aufgezeigt.

Koblenz im Januar 2007
Der Verfasser

...

I. Gesetzesänderungen

1. Steuerechtliche Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2007

A. Einkommensteuer

1.1. Die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens bei verdeckten Gewinnausschüttungen auf Gesellschaftsebene (§ 3 Nr. 40 EStG)

Durch eine Ergänzung in § 3 Nr. 40d EStG soll gewährleistet werden, dass auf Bezüge des Gesellschafters auch dann das Halbeinkünfteverfahren angewendet werden kann, wenn auf Gesellschaftsebene erst im Nachhinein eine verdeckte Gewinnausschüttung festgestellt wird. Dies war bislang bei bestandskräftigen Einkommensteuerbescheiden nicht mehr möglich, sodass es beispielsweise bei der vollen Erfassung von unangemessenen Arbeitslöhnen oder Darlehenszinsen blieb, auch wenn die GmbH diese Aufwendungen nicht mehr mindernd berücksichtigen durfte.

Beispiel:

Das ist z. B. der Fall, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer einen überhöhten Arbeitslohn bezogen hat, der bei der Kapitalgesellschaft bestandskräftig als Betriebsausgabe abgezogen worden ist. Bei der Veranlagung des Gesellschafter-Geschäftsführers findet aber auf den Betrag (also der die Angemessenheit übersteigende Betrag), der als verdeckte Gewinnausschüttung zu beurteilen ist, das Halbeinkünfteverfahren keine Anwendung. Der Betrag unterliegt in voller Höhe der Einkommensteuer.

Auch der umgekehrte Sachverhalt wird nun geregelt. So kommt das Halbeinkünfteverfahren beim Anteilseigner nur unter der Voraussetzung zur Anwendung, dass die verdeckte Gewinnausschüttung auf Ebene der Kapitalgesellschaft das Einkommen nicht gemindert hat. Das Halbeinkünfteverfahren kommt auch dann zur Anwendung, wenn bei einem Gesellschafter eine verdeckte Gewinnausschüttung eines nahen Angehörigen zu erfassen ist, bei dem sich das Einkommen erhöht hat und der § 32 a EStG (Inland) nicht angewendet werden kann.

1.2 Steuerfreie Zahlungen des Arbeitgebers in ein Umlage finanziertes Versorgungssystem § 3 Nr. 56 EStG

Durch die Einführung der betragsmäßig begrenzten Steuerfreiheit für Zuwendungen des Arbeitgebers nach § 19 Abs.1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 EStG, wird einer 2001, im Zusammenhang mit dem Gesetz zur Reform der gesetzlichen Rentenversicherung und zur Förderung eines kapitalgedeckten Altersvorsorgevermögens (Altersvermögensgesetz), sowie 2004 im Rahmen der Anhörungen und Beratungen des Gesetzes zur Neuregelung der einkommensteuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen (Alterseinkünftegesetz), immer wieder erhobenen Forderung nach Einführung der sogenannten nachgelagerten Besteuerung auch für die umlagefinanzierten Versorgungssysteme, und damit nach Gleichbehandlung mit der kapitalgedeckten betrieblichen Altersversorgung im Rahmen der sogenannten versicherungsförmigen Durchführungswege, aufgegriffen und umgesetzt.

Die Regelung des § 3 Nr. 56 EStG entspricht im Grundsatz der für die kapitalgedeckte betriebliche Altersversorgung mit Wirkung der vom 1. Januar 2002 eingeführten Regelung des § 3 Nr. 63 EStG (Steuerfreiheit der Beitragszahlungen an Pensionsfonds, Pensionskassen und – ab 1. Januar 2005 – an Direktversicherungen in der Ansparphase).

...

Allerdings beträgt die Steuerfreiheit zunächst maximal 1 % der Beitragsbemessungsgrenze in der allgemeinen Rentenversicherung (West) und wird bis zum Jahr 2025 stufenweise auf maximal 4 % – vergleichbar der Regelung in § 3 Nr. 63 EStG – angehoben. Ein zusätzlicher Höchstbetrag in Höhe von 1.800 Euro wurde nicht vorgesehen, da für mögliche übersteigende Zuwendungen des Arbeitgebers – anders als bei der kapitalgedeckten betrieblichen Altersversorgung an einen Pensionsfonds, eine Pensionskasse oder eine Direktversicherung – weiterhin die Anwendung der Pauschalbesteuerung nach § 40b Abs. 1 und 2 EStG möglich ist.

Durch die Einführung der betragsmäßig begrenzten Steuerfreiheit wird zudem zumindest teilweise der Wegfall der Nichtsteuerbarkeit der sogenannten Sanierungsgelder kompensiert, wenn die betriebliche Altersversorgung weiterhin ganz oder teilweise im Wege des sogenannten Abschnittdeckungsverfahrens (Umlageverfahrens) aufgebaut wird. Die durch steuerfreie Zuwendungen nach § 3 Nr. 56 EStG erworbenen Versorgungsleistungen, werden dann – wie bei der kapitalgedeckten betrieblichen Altersversorgung – gemäß § 22 Nr. 5 EStG vollständig besteuert. Die Regelung ist nach dem neuen § 52 Abs. 5 EStG erstmals auf Zuwendungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2007 geleistet werden.

1.3. Zuschläge wegen fehlender Aufzeichnungen bei Auslandsbezugs (§ 4 Abs.1 Nr.12. EStG)

Werden Aufzeichnungen über Vorgänge mit Auslandsbezug (§ 90 Abs. 3 AO- Verrechnungspreise) nicht oder nicht rechtzeitig vorgelegt, kann die Finanzverwaltung für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2003 beginnen, Zuschläge nach § 162 Abs. 4 AO festsetzen.

Zuschläge nach § 162 Abs. 4 AO haben Sanktionscharakter und sollen den steuerpflichtigen Gewinn nicht mindern. Sie sind daher in den Katalog der nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten (§ 9 Abs. 5 EStG) aufzunehmen. Die Änderung ist nach der allgemeinen Anwendungsregelung in § 52 Abs. 1 EStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007 erstmals für den Veranlagungszeitraum 2007 anzuwenden.

1.4. Korrektur des Werbungskostenabzug der Entfernungspauschale für Flugkosten und Sammelbeförderung

Durch das Steueränderungsgesetz 2007 wurde mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2007 die Entfernungspauschale auf Strecken ab dem 21. ten km beschränkt. Die tatsächlichen Aufwendungen für Fahrten Wohnung und Arbeitsstätte wurden ausgeschlossen. Das gilt auch für Flugstrecken und Sammelbeförderung die weiterhin von der Anwendung der Entfernungspauschale ausgeschlossen sind. Dies wird hiermit korrigiert.

Aufwendungen für Flugstrecken sind wie Werbungskosten absetzbar. Die ersten 20 km werden bei den Flugstrecken nicht herausgerechnet, hier unterstellt man das diese bereits bei der An- und Abfahrtstrecke zum Flughafen erfasst sind.

Bei Sammelbeförderung sind die auf die Strecken ab dem 21. Entfernungskilometer entfallenen Aufwendungen wie Werbungskosten zu berücksichtigen.

...

1.5. Erweiterung des Kreises der Einrichtungen an die eine steuerwirksame Versorgungsaufwendung gezahlt werden kann (§ 10 Abs.2 Nr.2 EStG)

§ 10 Abs. 2 Nr. 2 EStG bestimmt den Kreis derjenigen Einrichtungen, an die Vorsorgeaufwendungen im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 2 und 3 EStG geleistet werden können. Hierzu gehören bisher bestimmte Versicherungsunternehmen, berufsständische Versorgungseinrichtungen und Sozialversicherungsträger.

Im Rahmen des Alterseinkünftegesetzes wurde der Kreis der begünstigten Altersvorsorgeprodukte um eine an die gesetzliche Rentenversicherung angelehnte private Rentenversicherung (Basisrente) ergänzt.

Beiträge zugunsten einer den Vorgaben des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b EStG entsprechenden **Basisrente** sind allerdings nur begünstigt, wenn sie an ein Versicherungsunternehmen geleistet werden. Um den Kreis der möglichen Produkthanbieter zu erweitern, werden „Anbieter“ im Sinne des § 80 EStG mit in den Kreis der Beitragsempfänger aufgenommen. § 80 EStG definiert den Anbieterbegriff unter Verweis auf § 82 Abs. 2 EStG (bestimmte betriebliche Versorgungseinrichtungen) und auf § 1 Abs. 2 AltZertG (**Anbieter zertifizierter privater Altersvorsorgeprodukte**). Hierbei handelt es sich um diejenigen Einrichtungen, die bereits die nach § 10a / Abschnitt XI EStG begünstigten Altersvorsorgeprodukte anbieten können. Der Verweis auf § 80 EStG führt somit zu einer Vereinheitlichung des Kreises derjenigen Anbieter, die steuerlich geförderte Altersvorsorgeprodukte anbieten können.

Durch die Ausweitung des Anbieterbegriffs und einer damit verbundenen umfangreicheren **Produktauswahl** kann somit – ohne die Produktvoraussetzungen für das Vorliegen einer Basisrente auszudehnen – eine **stärkere Akzeptanz dieser Altersvorsorgeprodukte** in der Bevölkerung erreicht werden.

Die Änderungen traten mit Wirkung vom 1. Januar 2006 in Kraft, damit bereits im Beitragsjahr 2006 von anderen Anbietern entsprechende Altersversorgungsprodukte angeboten werden können.

1.6. Anpassung der Günstigerprüfung nach § 10 Abs. 4 a EStG

Bei der Günstigerprüfung (bis 2019) wird ermittelt, ob das sich für die Vorsorgeaufwendung ergebende Abzugsvolumen nach § 10 Abs. 3 EStG und § 10 Abs. 4 EStG (Abzugsvolumen nach neuem Recht) für den Steuerpflichtigen günstiger ist als das Abzugsvolumen, welches sich unter Anwendung des § 10 Abs. 3 EStG in der bis zum 31. Dezember 2004 geltenden Fassung mit den in § 10 Abs. 4a Satz 1 EStG genannten Höchstbeträgen für den Vorwegabzug (Abzugsvolumen altes Recht) ergibt. Der höhere Betrag wird bei der Ermittlung der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage berücksichtigt. Dieses Verfahren führt bei bestimmten Personengruppen (z. B. bei ledigen Selbstständigen, die nicht in einer berufsständischen Versorgungseinrichtung pflichtversichert sind) in besonders gelagerten Fällen dazu, dass eine zusätzliche Beitragszahlung zugunsten einer Rentenversicherung im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b EStG (Basisrente) die als Sonderausgaben zu berücksichtigenden Beträge nicht erhöht.

Um auch in diesen Fällen den Anreiz für eine zusätzliche Altersabsicherung in Form einer Basisrente zu erhöhen, ist eine Anpassung der bestehenden Günstigerprüfung geboten. Mit der Neuregelung wird sichergestellt, dass zusätzliche Beiträge für eine Basisrente immer mit mindestens dem sich nach § 10 Abs. 3 Satz 4 und Satz 6 EStG ergebenden Prozentsatz als Vorsorgeaufwendungen bei der Ermittlung der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden. Dies erfolgt entweder durch den Ansatz der entsprechenden Beiträge im Rahmen des sich nach dem alten Recht ergebenden Abzugsvolumens oder durch den sogenannten Erhöhungsbetrag.

...

Der Erhöhungsbetrag kommt insbesondere zur Anwendung, wenn das Abzugsvolumen nach altem Recht für die Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a EStG und § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG höher ist als das Abzugsvolumen nach neuem Recht für die Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a und Buchstabe b EStG sowie § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG. In diesem Fall erhöht sich der anzusetzende Betrag um den Erhöhungsbetrag.

Bemessungsgrundlage für den Erhöhungsbetrag nach Satz 3 sind die Beiträge nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b EStG. Diese werden allerdings nur insoweit in die Bemessungsgrundlage einbezogen als sie im Rahmen des Höchstbetrages nach § 10 Abs. 3 EStG angesetzt worden wären. Die Begrenzung wird dadurch erreicht, dass in die Bemessungsgrundlage die Beiträge zu einer Basisrente, nur insoweit einbezogen werden, wie sie den um die Beiträge nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a EStG und den nach § 3 Nr. 62 EStG steuerfreien Arbeitgeberanteil zur gesetzlichen Rentenversicherung und einen um diesem gleichgestellten steuerfreien Zuschuss verminderten Höchstbetrag nicht überschreiten. Wird der Höchstbetrag nach § 10 Abs. 3 Satz 3 EStG gekürzt, dann ist auch nur der gekürzte Höchstbetrag bei der Berechnung des Abzugsvolumens für den Erhöhungsbetrag zu berücksichtigen. Durch diese Regelung wird sichergestellt, dass das bestehende Abzugsvolumen für Altersvorsorgeaufwendungen nicht ausgedehnt wird.

Mit dem Erhöhungsbetrag wirken sich die vom Steuerpflichtigen geleisteten Beiträge nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b EStG mindestens mit dem nach § 10 Abs. 3 Satz 4 und Satz 6 EStG ergebenden Prozentsatz als Sonderausgaben aus, sofern für die geleisteten Beiträge noch ein entsprechendes Abzugsvolumen vorhanden ist.

Die Einführung des Erhöhungsbetrages führt insbesondere bei Selbstständigen aber auch bei anderen Personengruppen zu einer verbesserten Berücksichtigung von Beiträgen im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b EStG.

Der neu angefügte Satz 2 in § 10 Abs. 4a EStG stellt darüber hinaus sicher, dass die Neuregelung nicht zu Schlechterstellungen führt, da im Rahmen der Günstigerprüfung mindestens derjenige Betrag als Sonderausgabe anzusetzen ist, der sich ergeben würde, wenn die Günstigerprüfung nach dem bis zum 31. Dezember 2005 geltenden Recht durchgeführt worden wäre.

Die Änderungen treten mit Wirkung vom 1. Januar 2006 in Kraft, damit bereits im Beitragsjahr 2006 ein zusätzlicher Anreiz zum Abschluss entsprechender Basisrenten und damit zum Aufbau einer ergänzenden Altersversorgung gesetzt wird. Es handelt sich darüber hinaus um eine begünstigende Regelung. Schlechterstellungen treten nicht auf.

1.7. Zeitlich unbegrenzte Nachholung von Verlustfeststellungen (§ 10 d Abs. 4 Satz 6 EStG)

Mit der Änderung wird sichergestellt, dass bei der Feststellung des Verlustvortrags eine Feststellungsverjährung eintritt.

Der am Schluss eines jeden Veranlagungszeitraums verbleibende Verlustvortrag wird durch einen Feststellungsbescheid festgestellt, § 10d Abs. 4 Satz 1 EStG. In diesem Verlustfeststellungsbescheid wird bindend über die Höhe des zu diesem Zeitpunkt verbleibenden Verlustvortrags entschieden.

Soweit der Verlust in dem nachfolgenden Veranlagungszeitraum nicht abgezogen werden kann, wird er – gegebenenfalls zusammen mit neu entstehenden Verlusten dieses Veranlagungszeitraums – in dem darauf folgenden Verlustfeststellungsbescheid erneut festgestellt.

...

Dieses Verfahren setzt sich in weiteren Perioden fort, bis der Verlust aufgezehrt worden ist. Ein **Verlustfeststellungsbescheid** stellt daher einen **Grundlagenbescheid** entweder für die nachfolgende Steuerfestsetzung oder für einen nachfolgenden Verlustfeststellungsbescheid dar, R 10d Abs. 8 Satz 4 EStR 2005.

Das Verlustfeststellungsverfahren wurde durch das Steuerreformgesetz 1990 mit Wirkung vom Veranlagungszeitraum 1990 an eingeführt, um eine **zeitnahe verbindliche Entscheidung über die Höhe des in zukünftigen Veranlagungszeiträumen abzuziehenden Verlustes** herbeizuführen und damit der Steuervereinfachung und dem Rechtsfrieden zu dienen (BGBl. 1988 I S. 1093, BStBl 1988 I S. 224, BT-Drs. 11/2536, S. 78). In dem Gesetz wurde die Begrenzung des Verlustvortrags auf einen Zeitraum von fünf Jahren aufgehoben. Vorher war über die Höhe des Verlustvortrags erst im Steuerfestsetzungsverfahren für denjenigen – späteren – Veranlagungszeitraum entschieden worden, in dem der Abzug durchzuführen war. Die Beibehaltung dieses Verfahren hätte zu praktischen Schwierigkeiten geführt, weil sich der zeitliche Abstand zwischen dem Verlustentstehungsjahr und dem Abzugsjahr nach der Aufhebung der 5-Jahresfrist unabsehbar weit ausdehnen konnte.

Die Feststellung des Verlustvortrags unterliegt gemäß § 181 Abs. 1 AO i. V. m. §§ 169, 170 AO der Feststellungsverjährung. Nach den Urteilen des Bundesfinanzhofs vom 1. März 2006 XI R 33/04 und vom 12. Juni 2002 XI R 26/01, BStBl 2002 II S. 681 ist auf die Feststellung des Verlustvortrags § 181 Abs. 5 AO anzuwenden. Nach dieser Vorschrift kann eine Feststellung auch nach Ablauf der für sie geltenden Feststellungsfrist erfolgen, wenn sie für eine Steuerfestsetzung von Bedeutung ist, für die die Festsetzungsfrist im Zeitpunkt der Feststellung noch nicht abgelaufen ist. Entsprechendes gilt, wenn die Feststellung einen Grundlagenbescheid für einen anderen Feststellungsbescheid darstellt. Diese Voraussetzungen liegen nach den Entscheidungen des Bundesfinanzhofs bei der Feststellung des Verlustvortrags vor. Entweder werden die Verluste im unmittelbar darauf nachfolgenden Veranlagungszeitraum abgezogen und haben somit einen Einfluss auf die Steuerfestsetzung oder sie wirken sich auf die nachfolgende Verlustfeststellung aus. Diese Rechtsprechung führt letztlich dazu, dass bei der Verlustfeststellung des § 10d Abs. 4 EStG die Feststellungsfrist nicht endet, also grundsätzlich keine Feststellungsverjährung eintritt.

Eine Verlustfeststellung nach § 10d Abs. 4 Satz 4 und 5 EStG ist nur durchzuführen, soweit sich die für den Verlustvortrag maßgeblichen Beträge ändern und der entsprechende Einkommensteuerbescheid noch zu erlassen, aufzuheben oder zu korrigieren ist, oder diese Folgerungen mangels steuerlicher Auswirkungen unterbleiben. Der Bundesfinanzhof geht in dem Urteil vom 1. März 2006 XI R 33/04 davon aus, dass diese Vorschriften nur eingreifen, wenn sich die Bezugsgröße für die Bemessung des Verlustvortrags – also der Betrag der negativen Einkünfte – ändert. Nach dem Urteil soll § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG Widersprüche zwischen der Steuerfestsetzung und dem Feststellungsbescheid verhindern. Liegt für das Verlustentstehungsjahr kein Einkommensteuerbescheid vor, und kann dieser auch nicht mehr erlassen werden, weil die für Steuerbescheide geltende Festsetzungsverjährung eingetreten ist, können solche Widersprüche nicht entstehen.

Entsprechendes gilt, wenn der Einkommensteuerbescheid nicht mehr ergehen kann, weil die zweijährige Ausschlussfrist des § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG abgelaufen ist. Innerhalb dieser Frist können Arbeitnehmer, die dem Lohnsteuerabzug unterliegen und nicht zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet sind, eine Einkommensteuererklärung beantragen.

...

Wird in derartigen Fällen später erstmals die Feststellung eines verbleibenden Verlustes geltend gemacht, bleibt nach den genannten Entscheidungen des Bundesfinanzhofs die Verpflichtung zum Erlass eines Verlustfeststellungsbescheids zeitlich unbegrenzt bestehen, da die Feststellungsfrist wegen § 181 Abs. 5 AO nicht endet und die Regeln des § 10d Abs. 4 Satz 4 und 5 EStG nicht eingreifen.

Dieses Ergebnis ist mit dem, bei der Einführung der Verlustfeststellung, verfolgten Ziel einer zeitnahen Entscheidung über die Höhe des Verlustabzugs nicht vereinbar.

Infolgedessen wird § 181 Abs. 5 AO in § 10d Abs. 4 EStG ausdrücklich ausgeschlossen. Damit können Verlustfeststellungsbescheide grundsätzlich nur innerhalb der auch für Einkommensteuerbescheide geltenden allgemeinen Verjährungsfrist ergehen (regelmäßig 7 Jahre, § 181 Abs. 1 AO i. V.m. §§ 169, 170 AO).

§ 181 Abs. 5 AO bleibt allerdings anwendbar, wenn das Finanzamt keinen Verlustfeststellungsbescheid erlassen hat, obwohl ihm dies möglich gewesen wäre, weil ihm die Verluste aus einer Steuererklärung bekannt waren. **Die Verlustfeststellung ist von Amts wegen vorzunehmen.** Damit wird verhindert, dass den Steuerpflichtigen die Folgen einer pflichtwidrigen Unterlassung treffen. Das Finanzamt kann praktischen Schwierigkeiten wegen des zunehmenden Zeitablaufs jederzeit dadurch entgehen, dass es die pflichtgemäße Feststellung nachholt, BFH vom 12. Juni 2002 XI R 26/01, BStBl II 2002 S. 681.

1.8. Verteilung von Damnum und Disagio

Durch die ergänzende Klarstellung im Gesetz wird die geltende Verwaltungsregelung aus dem BMF-Schreiben vom 20. Oktober 2003 (BStBl I S. 546) in das Gesetz übernommen. In dieser Anweisung wird die Ausnahme zum Damnum/Disagio von der Regel festgelegt. Nach § 11 Abs. 2 Satz 4 EStG wird festgelegt, dass für mehr als fünf Jahre im Voraus geleistete Ausgaben für eine Nutzungsüberlassung diese insgesamt auf den Zeitraum gleichmäßig zu verteilen sind, für den die Vorauszahlung geleistet wird.

Die Aufwendungen für ein Damnum oder Disagio sind danach wie bisher in Höhe des vom jeweiligen Darlehensnehmer an das Kreditinstitut gezahlten Betrages als Werbungskosten abziehbar, soweit unter Berücksichtigung der jährlichen Zinsbelastung die marktüblichen Beträge nicht überschritten werden. Der über die marktüblichen Beträge hinausgehende Teil ist auf den Zinsfestschreibungszeitraum oder bei dessen Fehlen auf die Laufzeit des Darlehens zu verteilen. Eine Zinsvorauszahlung ist regelmäßig anzunehmen, wenn der Nominalzins ungewöhnlich niedrig und das Damnum entsprechend hoch bemessen ist. Aus Vereinfachungsgründen kann von der Marktüblichkeit ausgegangen werden, wenn für ein Darlehen mit einem Zinsfestschreibungszeitraum von mindestens 5 Jahren ein Damnum in Höhe von bis zu 5 % vereinbart worden ist.

Die Änderung soll für die gesamte Geltungsdauer des bereits durch das Richtlinien-Umsetzungsgesetz geänderten § 11 Abs. 2 EStG gelten und zum gleichen Zeitpunkt in Kraft treten. Eine unzulässige Rückwirkung liegt nicht vor, da die bisherige Verwaltungsregelung unverändert in das Gesetz übernommen wird.

...

1.9. Einschränkung der Abfärbetheorie

Nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG **gilt als Gewerbebetrieb in vollem Umfang** die mit **Einkunftserzielungsabsicht** unternommene Tätigkeit einer Offenen Handelsgesellschaft (OHG), einer Kommanditgesellschaft (KG) oder eine **andere Personengesellschaft, wenn die Gesellschaft auch eine Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ausübt.**

Mit Urteil vom 6. Oktober 2004 - IX R 53/01 - hat der BFH entschieden, dass es **zu keiner** solchen „**Abfärbung**“ kommt, **wenn sich eine vermögensverwaltende Personengesellschaft (Obergesellschaft) mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung an einer gewerblich tätigen anderen Personengesellschaft (Untergesellschaft) beteiligt.**

Der BFH ist damit sowohl von dem BFH-Urteil vom 8. Dezember 1994 (BStBl 1996 II S. 264) als auch von den Aussagen in R 15.8 Abs. 5 Satz 4 der Einkommensteuerrichtlinien 2005 abgewichen.

Mit der vorgeschlagenen Gesetzesänderung soll die bisherige Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung wiederhergestellt und gesetzlich abgesichert werden, wonach eine land- und forstwirtschaftlich, freiberuflich oder vermögensverwaltend tätige Personengesellschaft, zu deren Gesamthandsvermögen eine Beteiligung an einer gewerblich tätigen Gesellschaft gehört, in vollem Umfang gewerbliche Einkünfte bezieht.

Im Einzelnen sind hierfür folgende Erwägungen maßgeblich:

Erstens lässt sich die, allein am Wortlaut des § 15 Abs. 3 Nr. 1, orientierte Auffassung des BFH nicht mit dem Sinn und Zweck des § 15 Abs. 3 Nr. 1 vereinbaren, der die gesamte Tätigkeit einer Personengesellschaft als Gewerbebetrieb behandeln will, wenn die Gesellschaft auch eine Tätigkeit im Sinne von § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG, also einen Gewerbebetrieb ausübt.

Selbst wenn man der neuen Auffassung des BFH folgen wollte, dass die Obergesellschaft im Streitfall eine gewerbliche Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG nicht entfaltet, weil sie lediglich gewerbliche Beteiligungseinkünfte bezieht, so sollte die Vorschrift des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG jedenfalls doch verhindern, dass bei einer Personengesellschaft neben gewerblichen Einkünften solche weitere Einkunftsarten entstehen.

Dieses Ziel würde aber verfehlt, wenn die Obergesellschaft neben ihren gewerblichen Einkünften als Mitunternehmerin noch Einkünfte aus einer anderen Einkunftsart erzielen würde. Hinzu kommt, **dass auch die Beteiligung an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft eine Beteiligung an einem gewerblichen Unternehmen im Sinne der § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG und § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG darstellt.** § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG hat insoweit nur deklaratorische Bedeutung. Dieses bereits durch Auslegung gefundene Ergebnis wird jetzt aus Gründen der Rechtsklarheit gesetzlich abgesichert.

Zweitens hätte eine Aufgabe der bisherigen Rechtsprechung und Verwaltungspraxis weit reichende Folgewirkungen mit schwierigen Übergangsfragen. Nach der bisherigen Betrachtung hat die Obergesellschaft ausschließlich Betriebsvermögen mit der regulären Folge, dass die Veräußerung oder Entnahme von Wirtschaftsgütern als laufende betriebliche Geschäftsvorfälle der Besteuerung unterliegen. Bei einer Aufgabe der bisherigen Auffassung des BFH und der Finanzverwaltung würde aber das Gesellschaftsvermögen der Obergesellschaft in Wahrheit Privatvermögen darstellen, obwohl alle Beteiligten – auch die Steuerpflichtigen – bisher davon ausgegangen sind, dass ausschließlich Betriebsvermögen vorliegt.

...

Die Annahme von Betriebsvermögen würde sich also rückwirkend als unrichtig erweisen. Wurden etwa in der Vergangenheit aus einem Betriebsvermögen einzelne Wirtschaftsgüter auf eine – vermeintlich selbst gewerblich tätige – Obergesellschaft übertragen, würde demnach eine – von den Steuerpflichtigen regelmäßig nicht beabsichtigte – steuerpflichtige Entnahme im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG vorliegen.

Dieser Situation müsste die Finanzverwaltung mit einer im Detail sehr komplizierten und umfangreichen Vertrauensschutzregelung/Übergangsregelung begegnen, vergleichbar etwa der Vertrauensschutzregelung im BMF-Schreiben vom 18. Juli 2000 (BStBl I S. 1198), nämlich einer Umwandlung, der vermeintlich selbst gewerblich tätigen Gesellschaft, in eine GmbH & Co KG innerhalb einer Übergangsfrist.

Eine derartige Vertrauensschutzregelung würde in der Folge auch noch schwierige verfahrensrechtliche Fragen aufwerfen, insbesondere die Frage der Änderung bereits bestandskräftiger Steuerbescheide nach § 174 Abs. 3 AO in den Fällen, in denen der Steuerpflichtige die angebotene Vertrauensschutzregelung nicht in Anspruch nimmt. (vgl. zu dieser Problematik das BMF-Schreiben vom 28. August 2001 - BStBl I S. 614). Der Erlass komplizierter Übergangsregelungen wird durch die gesetzliche Festschreibung der bisherigen Auffassung von Rechtsprechung und Verwaltung vermieden.

Die Änderung ist nach dem neuen § 52 Abs. 32a EStG **auch schon für Veranlagungszeiträume vor 2005 anzuwenden !**

1.10. Zuwendungen an betriebliche Altersversorgungssysteme sind Arbeitslohn (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 – neu –)

Zu Satz 1 In § 19 Abs. 1 EStG ist geregelt, welche Leistungen zu den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit eines Steuerpflichtigen gehören. Ergänzend dazu ist in § 2 Abs. 2 Nr. 3 LStDV bestimmt, dass zum Arbeitslohn grundsätzlich auch Ausgaben gehören, die ein Arbeitgeber leistet, um einen Arbeitnehmer oder eine diesem nahe stehende Personen für den Fall der Krankheit, des Unfalls, der Invalidität, des Alters oder des Todes abzusichern (sogenannte Zukunftssicherungsleistungen).

In § 19 Abs.1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 EStG wird nunmehr klarstellend geregelt, dass alle Beiträge und Zuwendungen des Arbeitgebers in Form von laufenden Leistungen an einen Pensionsfonds, eine Pensionskasse oder eine Direktversicherung für die betriebliche Altersversorgung seiner Arbeitnehmer bei diesen zu den Einnahmen aus nichtselbständiger Tätigkeit gehören. Dies umfasst vor allem diejenigen Arbeitgeberzahlungen, durch die die Arbeitnehmer eigene Rechtsansprüche auf Leistungen gegen die genannten Versorgungseinrichtungen erwerben.

Zu diesen Zuwendungen zählen nicht zuletzt die Umlagen, die der Arbeitgeber an eine Versorgungseinrichtung für eine ganz oder teilweise umlagefinanzierte betriebliche Altersversorgung zahlt.

Durch § 19 Abs.1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 EStG werden insbesondere für den Bereich der ganz oder teilweise im Wege des Umlageverfahrens finanzierten betrieblichen Altersversorgung zusätzlich nun aber auch diejenigen Arbeitgeberzahlungen als Arbeitslohn definiert, durch die diese Zukunftssicherungsansprüche ganz bzw. teilweise ausfinanziert und somit abgesichert werden. Denn der Vorteil und das Interesse der Arbeitnehmer ist nicht nur auf den Erwerb, sondern auch auf die Sicherung der erworbenen Zukunftssicherungsleistungen gerichtet und insoweit für den Arbeitnehmer von erheblicher Bedeutung.

...

Die in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 EStG genannten Sonderzahlungen des Arbeitgebers einschließlich der sogenannten Gegenwertzahlungen und Sanierungsgelder stellen im Übrigen, wirtschaftlich betrachtet, eine Art Schlusszahlung in das sogenannte Umlageverfahren dar. Sie treten letztlich – anders als z. B. bei den Kapitalzuführungen eines Arbeitgebers an eine Pensionskasse zur Erfüllung von Solidaritätsanforderungen nach § 53c VAG –

an die Stelle der bei regulärem Verlauf, also z. B. ohne die ganz oder teilweise Umstellung auf Kapitaldeckung, das Ausscheiden des Arbeitgebers oder die Systemumstellung, weiter zu entrichtenden und dann auch steuerpflichtigen laufenden Zuwendungen zur Finanzierung des nicht kapitalgedeckten Versorgungssystems. Diese Zahlungen sichern damit – und zwar im Rahmen des bestehenden Arbeits- und Dienstverhältnisses – die Versorgung aller dort versicherten Arbeitnehmer des jeweiligen Arbeitgebers (einschließlich deren Hinterbliebenen) und stellen somit für diese auch einen Vorteil dar, der gerade in Zeiten des demographischen Wandels mehr und mehr an Bedeutung erlangt.

Der BFH hat in seinen Entscheidungen vom 14. September 2005 (VI 32/02 und VI R 148/98) sowie vom 15. Februar 2006 (VI R 92/04 und IV R 64/05) – entgegen der bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung – entschieden, dass die Sonderzahlungen des Arbeitgebers, die er anlässlich der Systemumstellung auf das Kapitaldeckungsverfahren, der Überführung einer Mitarbeiterversorgung auf eine andere Zusatzversorgungskasse (ohne Umstellung des Finanzierungssystems) oder anlässlich seines Ausscheidens aus einer Zusatzversorgungskasse (sogenannte Gegenwertzahlung) leistet, nicht zu steuerpflichtigem Arbeitslohn führen. Er sah in diesen Sonder- und Gegenwertzahlungen in der Hauptsache lediglich eine Erfüllung einer „eigenen Verpflichtung des Arbeitgebers“.

Bei dem von vielen Zusatzversorgungseinrichtungen einschließlich der Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder (VBL) auch heute noch überwiegend praktizierten sogenannten Umlageverfahren wurden und werden bisher die Arbeitgeber- und/oder Arbeitnehmerbeträge während der Ansparphase (laufende Umlagezahlungen) besteuert (pauschale oder individuelle Besteuerung – sogenannte vorgelagerte Besteuerung). Die späteren Rentenleistungen werden in der Auszahlungsphase dann nur noch mit dem Ertragsanteil besteuert (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb EStG).

Um zu verhindern, dass in Folge der BFH-Rechtsprechung Finanzierungsbeiträge, die vom Arbeitgeber zur Sicherung der Altersversorgung seiner Arbeitnehmer geleistet werden, in großem Umfang vollständig unbesteuert bleiben und die sogenannte vorgelagerte Besteuerung im Bereich der umlagefinanzierten Versorgungssysteme für diesen Teil der erworbenen Versorgungsansprüche grundsätzlich aufrecht zu erhalten, wird der Begriff des „Arbeitslohns“ nun gesetzlich um diese Arbeitgeberzahlungen per Legaldefinition erweitert. Hierdurch wird der Rechtsprechung des BFH entgegen gewirkt, im Sinne der Besteuerung aller Finanzierungsleistungen in der Ansparphase und Ertragsanteilsbesteuerung der Versorgungsleistungen in der Auszahlphase, bei den nicht kapitalgedeckten Versorgungssystemen.

Als nichtsteuerbare Arbeitgeberleistungen wurden bisher die sogenannten Sanierungsgelder behandelt. Dabei handelt es sich – als Ergebnis des Tarifabschlusses zur Reform der Zusatzversorgung des öffentlichen Dienstes – um Zahlungen, die zur Deckung des finanziellen Fehlbedarfs bei der VBL und anderen Zusatzversorgungseinrichtungen des öffentlichen Dienstes geleistet werden, die sich in Folge der Schließung des alten Gesamtversorgungssystems und des Wechsels zu einem neuen Betriebsrentensystem ergeben. Nicht steuerbare Sanierungsgelder sind nur die Zahlungen des Arbeitgebers, die über die seinerzeitigen Umlagen (mindestens 4 %) hinausgehen.

...

Infolge des Gleichbehandlungsgrundsatzes werden nun allerdings auch diese Leistungen des Arbeitgebers in § 19 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG als „Arbeitslohn“ definiert und wie die vom BFH entschiedenen Fälle der Sonderzahlungen der Besteuerung unterworfen.

Art. 3 Abs. 1 GG enthält ein auch den Gesetzgeber bindendes Willkürverbot.

Das bedeutet, dass bei der Auswahl der Tatbestände, für die eine gesetzliche Regelung getroffen wird, sachgemäß, d.h. nach Gesichtspunkten, die sich aus der Eigenart des zu regelnden Sachverhalts ergeben, in diesem Sinne also nicht „willkürlich“, zu verfahren ist (BVerfGE 80, 109 [118]; 75, 108 [157]; 52, 264 [273]). Der Gleichheitssatz verlangt, dass eine vom Gesetz vorgenommene unterschiedliche Behandlung sich – sachbereichsbezogen – auf einen vernünftigen oder sonst wie einleuchtenden Grund zurückführen lässt (BVerfGE 78, 249 [287]; 75, 108 [157]; 42, 374 [388]). Dabei genügt es zur Rechtfertigung einer vom Gesetzgeber vorgenommenen verschiedenen Behandlung zweier Sachverhalte nicht, auf die eine oder andere Verschiedenheit zwischen ihnen hinzuweisen. Es muss vielmehr ein innerer Zusammenhang zwischen den vorgefundenen Verschiedenheiten und der differenzierenden Regelung bestehen (BVerfGE 42, 374).

Des Weiteren sind steuerrechtliche Regelungen so auszugestalten, **dass Gleichheit im Belastungserfolg für alle Steuerpflichtigen hergestellt werden kann.** Der Gleichheitssatz fordert nicht, eine immer mehr individualisierende und spezialisierende Gesetzgebung, die letztlich die Gleichmäßigkeit des Gesetzesvollzuges gefährdet, sondern die **Regelung eines allgemein verständlichen und möglichst unausweichlichen Belastungsgrundes.** Deshalb darf der Gesetzgeber einen steuererheblichen Vorgang um der materiellen Gleichheit willen im typischen Lebensvorgang erfassen und individuell gestaltbare Besonderheiten unberücksichtigt lassen (BVerfGE 101, 297 [309 f.]; 96, 1 [6 f.]

Durch den neuen Satz 3 (§ 19 Abs.1 Satz 1 Nr. 3 Satz 3 EStG) wird sichergestellt, dass bei der laufenden oder wiederkehrenden Zahlung der Zuwendungen und Sonderzahlungen in einem Betrag eine Abgrenzung dieser beiden, unter anderem gemäß § 40b Abs. 1 und Abs. 5 EStG – neu – unterschiedlich zu steuernden Leistungen des Arbeitgebers, möglich ist.

Um diese Abgrenzung möglichst einfach und handhabbar für die Praxis zu gestalten, wurde dabei festgelegt, dass von einer **Sonderzahlung** nur ausgegangen werden kann, **soweit die neue Bemessung der Zahlungsverpflichtungen des Arbeitgebers nach Wechsel bzw. Systemumstellung die Bemessung zum Zeitpunkt des die Sonderzahlung auslösenden Ereignisses (Wechsel, Systemumstellung) übersteigt.** Lag beispielsweise der vom Arbeitgeber zum Zeitpunkt der Umstellung zu tragende Umlagesatz bereits bei 6 % des Arbeitsentgelts und hat der Arbeitgeber nunmehr insgesamt 7,5 % des Arbeitsentgelts an die Versorgungseinrichtung zu entrichten, kann nur der über die ursprüngliche Zuwendung (Umlage von 6 %) hinausgehende Teil von 1,5 % des Arbeitsentgelts eine Sonderzahlung darstellen.

Wiederkehrend sind Sonderzahlungen, die wiederholt mit einer gewissen Regelmäßigkeit erbracht werden, wie etwa auf Grund einer Systemumstellung nach dem periodischen Bedarf bemessene Jahressonderzahlungen oder Jahresschlusszahlungen im Anschluss an laufende Abschlagszahlungen. Unberücksichtigt bleiben etwaige daneben von Beschäftigten zu tragende Beiträge und Umlageanteile (vgl. etwa § 37 Abs. 1 des Tarifvertrages Altersversorgung vom 1. März 2002 für die Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder). **Für Sonderzahlungen besteht eine Pauschalbesteuerungspflicht mit einem Steuersatz von 15 %. Die Regelung gilt für alle Sonderzahlungen nach dem Kabinettschluss vom 23.8.2006.**

...

1.11. Vorverlegung von Daten des Rentenbezugs (§ 22 a EStG)

Der bisherige Satz 1 sieht vor, dass die Mitteilungspflichtigen, die Daten der im Vorjahr an den Steuerpflichtigen ausgezahlten Renten und die entsprechenden sonstigen Leistungen, der zentralen Stelle bis zum 31. Mai eines Jahres zu übermitteln haben (**Rentenbezugsmitteilung**).

Die zentrale Stelle sammelt die Daten, wertet sie aus und leitet sie an die zuständigen Landesfinanzbehörden weiter (§ 5 Abs. 1 Nr. 18 Finanzverwaltungsgesetz – FVG).

Hierdurch wird den Finanzbehörden ein nachträglicher Datenabgleich ermöglicht.

Das Rentenbezugsmitteilungsverfahren dient einer – nach Maßgabe des verfassungsrechtlichen Verifikationsprinzips – zutreffenden steuerlichen Erfassung von Alterseinkünften.

Die **Datenübermittlung zum 31. Mai** führt allerdings dazu, dass zu diesem Zeitpunkt die betreffenden Einkommensteuerveranlagungen zu einem großen Teil bereits durchgeführt wurden. Abweichungen zwischen den übermittelten und den in der Einkommensteuerveranlagung berücksichtigten Daten führen in diesen Fällen zu einer zusätzlichen verfahrenstechnischen Belastung auf Seiten der Finanzämter wie auch auf Seiten des Steuerpflichtigen. Das Finanzamt muss ggf. den Steuerpflichtigen anschreiben, Antworten auswerten und erforderlichenfalls einen gesonderten Änderungsbescheid erstellen – was zusätzlichen Verwaltungsaufwand darstellt – und der Steuerpflichtige muss sich auf Grund der Anfrage des Finanzamts und dem ggf. erforderlichen Änderungsbescheid erneut mit dem Thema befassen.

Damit die Daten bereits in der ursprünglichen Veranlagung zutreffend berücksichtigt werden können und es für den Steuerpflichtigen nicht zu Verzögerungen bei der Durchführung seiner Einkommensteuerveranlagung kommt, wird der Termin zur Übermittlung der Daten von den Mitteilungspflichtigen an die zentrale Stelle **auf den 1. März vorverlegt**. Für die Datenübermittlung wird ein vollautomatisches Verfahren genutzt.

Für die Durchführung des Rentenbezugsmitteilungsverfahrens ist die Vergabe der **Identifikationsnummer nach § 139b AO als einheitliches Zuordnungskriterium** erforderlich, deren **Vergabe im Laufe des Jahres 2007** erfolgen soll.

Vor diesem Termin ist nicht mit der verwaltungspraktischen Umsetzung des Rentenbezugsmitteilungsverfahrens zu rechnen. Aus diesem Grunde haben die Mitteilungspflichtigen ausreichend Zeit sich auf die geänderten zeitlichen Rahmenbedingungen vorzubereiten.

Nach § 52 Abs. 38a EStG wird das Bundeszentralamt für Steuern den Zeitpunkt für die erstmalige Übermittlung der Rentenbezugsmitteilungen für die Veranlagungszeiträume ab 2005 durch ein im Bundessteuerblatt zu veröffentlichendes Schreiben mitteilen.

1.12. Verlustfeststellung für private Veräußerungsgeschäfte

Der BFH hat entschieden, dass über die Verrechenbarkeit von Verlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften nicht im Verlustentstehungsjahr, sondern im Verlustabzugsjahr zu entscheiden ist. Die Finanzverwaltung übernimmt ihre Verwaltungsauffassung in das Gesetz, dass eine gesonderte Feststellung nach § 10 d EStG durchzuführen ist. Diese Regelung gilt für alle Fälle bei denen die Feststellungsfrist am 01.01.2007 noch nicht abgelaufen ist.

1.13. Vergütung für mehrjährige Tätigkeit (§ 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG)

Der **Bundesfinanzhof** hat mit seinem Urteil vom 14. Oktober 2004 (BStBl 2005 II S. 289) entschieden, dass eine Tätigkeit, die sich über zwei Veranlagungszeiträume erstreckt, **auch dann „mehrjährig“** im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG a. F. (jetzt § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG) ist, **wenn** sie einen **Zeitraum von weniger als zwölf Monaten** umfasst.

...

Diese Auslegung entspricht nicht dem Sinn und Zweck der Regelung, wonach die steuerliche Belastung bei Einkünften, die dem Steuerpflichtigen für die Tätigkeit mehrerer Jahre zufließen, nicht höher sein soll, als wenn ihm in jedem Jahr ein Anteil zugeflossen wäre. Vielmehr führt sie dazu, dass auch Zahlungen, die einen Zeitraum von weniger als zwölf Monaten umfassen, begünstigt werden. Da die bisherige Regelung einen Zwölf-Monatszeitraum nicht ausdrücklich vorsieht, muss der Gesetzeswortlaut daher dahingehend geändert werden, dass Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten von § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG nur erfasst sind, soweit sie für eine Tätigkeit gezahlt werden, die sich über mindestens zwei Veranlagungszeiträume erstreckt und einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten umfasst.

Die Änderung ist nach der allgemeinen Anwendungsregelung in § 52 Abs. 1 EStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007 erstmals für den Veranlagungszeitraum 2007 anzuwenden.

1.14. Ausschluss von Förderung CO2 Gebäudesanierungsprogrammen und Abzug der Handwerkerrechnungen (§ 35 a Abs. 2 Satz 2 EStG)

Um Maßnahmen nicht doppelt zu fördern, werden Maßnahmen, die nach dem CO2Gebäudesanierungsprogramm der KfW-Förderbank gefördert werden, von der steuerlichen Förderung ausgeschlossen. Der Ausschluss der steuerlichen Förderung gilt sowohl bei Inanspruchnahme eines zinsverbilligten Darlehens als auch bei Erhalt eines Zuschusses.

In diesem Fall ist die Förderung von Handwerkerleistungen durch Ermäßigung der tariflichen Einkommensteuer ausgeschlossen. Ab Veranlagungszeitraum 2006.

1.15. Pauschalierung von betrieblich veranlassten Zuwendungen (§ 37b EStG)

Zahlreiche Steuerpflichtige tätigen **aus betrieblicher Veranlassung Sachzuwendungen an Arbeitnehmer sowie an Personen, die zu ihnen nicht in einem Dienstverhältnis stehen** (z. B. Geschäftspartner und deren Arbeitnehmer). Für den Empfänger handelt es sich bei der Zuwendung regelmäßig um einen steuerpflichtigen geldwerten Vorteil, dessen Wert für ihn häufig schwer zu ermitteln ist.

Zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens wird eine **Pauschalierungsmöglichkeit** eingeführt, **die es dem zuwendenden Steuerpflichtigen ermöglicht, die Einkommensteuer pauschal zu erheben und zu entrichten.**

Diese Pauschalsteuer gilt die steuerliche Erfassung des geldwerten Vorteils beim Zuwendungsempfänger ab. Der Zuwendende übernimmt die Steuer und unterrichtet den Zuwendungsempfänger darüber. Damit wird für alle Beteiligten Rechtssicherheit geschaffen. Die Regelung **betrifft nur Sachzuwendungen.** Bei Barzuwendungen ist eine weitere Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens durch eine besondere Pauschalierung der Einkommensteuer nicht erforderlich.

...

1.15.1. Allgemeine Regelung zur Anwendung der Pauschalsteuer für Sachzuwendungen

Die Vorschrift des § 37b EStG i. d. F. des Jahressteuergesetzes 2007 enthält im Wesentlichen folgende Regelungen:

Steuerpflichtige können die Einkommensteuer

- einheitlich für alle innerhalb eines Wirtschaftsjahres gewährten
- betrieblich veranlassten Zuwendungen, die
- zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung erbracht werden, und
- Geschenke i. S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG,
- die nicht in Geld bestehen,

mit einem **Pauschsteuersatz von 30 %** erheben (§ 37b Abs. 1 Satz 1 EStG).

Bemessungsgrundlage der pauschalen Einkommensteuer sind die Aufwendungen des Steuerpflichtigen einschließlich der Umsatzsteuer (§ 37b Abs. 1 Satz 2, 1. Halbsatz EStG).

1.15.2. Keine Anwendung der Pauschbeträge für hohe Sachzuwendungen

Um **bei hohen Sachzuwendungen** eine Besteuerung mit dem individuellen Steuersatz des Empfängers der Zuwendung zu gewährleisten, wird die **Pauschalierungsmöglichkeit ausgeschlossen**:

- soweit die Aufwendungen je Empfänger und Wirtschaftsjahr
- oder wenn die Aufwendungen für die einzelne Zuwendung
- den Betrag von 10 000 € übersteigen (§ 37b Abs. 1 Satz 3 EStG).

Zur Überprüfung dieser Grenze sind die Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen nach § 4 Abs. 7 Satz 1 EStG heranzuziehen.

Zuwendungen, die aus gesellschaftsrechtlicher Veranlassung gewährt werden (z. B. verdeckte Gewinnausschüttungen), fallen nicht unter die Pauschalierung nach § 37b EStG. Nur betrieblich veranlasste Geschenke und Zuwendungen werden von der Neuregelung erfasst.

Nach § 37b Abs. 2 EStG gilt Absatz 1 der Vorschrift auch für betrieblich veranlasste Zuwendungen an Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen, soweit sie nicht in Geld bestehen und zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden.

Die **Pauschalierung nach § 37b EStG wird ausgeschlossen für Sondertatbestände**, für die es bereits in der Praxis bewährte gesetzliche Bewertungsregelungen gibt. In diesem Bereich bedarf es keiner weiteren Vereinfachungsmaßnahmen. Somit ist die Regelung in den nachfolgenden Fällen ist § 37 b EStG nicht anwendbar, bei:

- Privater Nutzung eines betrieblichen Fahrzeugs für Fahrten Wohnung und Arbeitsstätte und Familienheimfahrten § 8 Abs. 2 Satz 2 bis 8 EStG,
- Sachzuwendungen bei Ansatz des Rabattdreibetrages von 1.080 € (§ 8 Abs. 3 EStG),
- Überlassung von Vermögensbeteiligungen an Arbeitnehmer § 19a sowie
- Sachzuwendungen die eine größere Anzahl von Arbeitnehmern umfassen und auf Antrag individuell versteuert werden (§ 40 Abs.1 EStG)

...

- Sachaufwendungen mit einem Pauschalsteuersatz nach § 40 Abs. 2 EStG:
 1. Arbeitstägliche Mahlzeiten im Betrieb unentgeltlich oder verbilligt abgegeben,
 2. Sachzuwendungen aus Anlass einer Betriebsveranstaltung,
 3. Erholungsbeihilfen,
 4. Vergütung für Verpflegungsmehraufwendungen auf einer Dienstreise (Verdoppelung)
 5. Unentgeltliche oder verbilligte Überlassung von Personalcomputern und Zuschüsse für Internetzugang
 6. Beförderung oder Ersatz von Fahrten Wohnung Arbeitsstätte (ab dem 21 Km mit 15 % Pauschalsteuer).

1.15.3. Pauschalbeträge für Sachzuwendungen

1.15. 3.a. Pauschalierung für Sachzuwendungen als Lohnsteuer bei Arbeitnehmern

Nach dem Gesetz gelten die Pauschalierungsgrundsätze des § 37 b Abs. 1 EStG auch für die Besteuerung von betrieblich veranlassten Sachzuwendungen an eigene Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen. Durch die Geltung des Absatzes 1 auch in diesen Fällen, wird sichergestellt, dass das **Pauschalierungswahlrecht für Sachzuwendungen an eigene Arbeitnehmer und Nichtarbeitnehmer nur einheitlich ausgeübt** werden kann.

Die Pauschalierung wird entsprechend dem Vorbild bei bestimmten Steuerbefreiungen (z. B. § 3 Nr. 33 EStG) oder Pauschalierungsvorschriften (z. B. § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG) nur in den Fällen zugelassen, in denen die Sachzuwendungen zusätzlich zu dem zwischen den Beteiligten ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden. Die Umwandlung von regulär zu steuernden Barvergütungen in pauschal besteuerte Sachzuwendungen zur Erlangung ungerechtfertigter Steuervorteile wird auf diese Weise ausgeschlossen.

Außerdem findet § 37b EStG keine Anwendung, soweit der Arbeitgeber Sachzuwendungen mit einem betriebsindividuellen Pauschalsteuersatz nach § 40 Abs. 1 Satz 1 EStG pauschaliert hat. Hierdurch wird vor dem Hintergrund, dass das Pauschalierungswahlrecht für Sachzuwendungen an eigene Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen und Nichtarbeitnehmer nur einheitlich ausgeübt werden kann, sichergestellt, dass die Pauschalierung nach § 37b EStG auch in den Fällen möglich ist, in denen der Arbeitgeber Sachzuwendungen aus dem Anwendungsbereich des § 37b EStG an eigene Arbeitnehmer bereits nach § 40 Abs. 1 Satz 1 EStG pauschal besteuert hatte, bei einer Außenprüfung jedoch weitere Sachzuwendungen an Nichtarbeitnehmer festgestellt werden.

Die pauschale Einkommensteuer bei Arbeitnehmern gilt als Lohnsteuer (§ 37b Abs. 4 EStG). Der zuwendende Steuerpflichtige hat die Pauschalsteuer gemäß § 37b Abs. 3 i. V. m. § 40 Abs. 3 EStG zu übernehmen; er wird insoweit Steuerschuldner. Auf die Pauschalsteuer sind Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer zu erheben.

Die Zuwendungen und die Pauschalsteuer bleiben bei der Ermittlung der Einkünfte (§ 2 Abs. 2 EStG) des Zuwendungsempfängers außer Ansatz.

Der zuwendende Steuerpflichtige wird durch § 37b Abs. 3 EStG verpflichtet, den Empfänger über die Pauschalierung zu unterrichten. Dies ist erforderlich, damit - andernfalls - der Empfänger seine steuerlichen Pflichten zutreffend erfüllen kann. Die Unterrichtung kann in einfachster, sachgerechter Weise erfolgen. Welche Anforderungen an die Unterrichtung zu stellen sind, wird sich auch nach dem Empfängerkreis richten. Bei eigenen Arbeitnehmern wird etwa ein Aushang am „Schwarzen Brett“/ein Hinweis in der Lohnabrechnung oder Ähnliches genügen, bei Dritten wird eher eine schriftliche Mitteilung (Beleg) erforderlich sein.

...

Die pauschale Einkommensteuer wird im Rahmen des bestehenden Lohnsteuer -
Anmeldungsverfahrens erfasst.

1.15.3.b. Pauschalierung für Sachzuwendungen bei Kunden

Das Gesetz beinhaltet die Pauschalierungsmöglichkeit bei Sachzuwendungen an Nichtarbeitnehmer des Steuerpflichtigen (z. B. Kunden, Geschäftsfreunde, deren Arbeitnehmer), die einkommensteuerlich als Geschenk im Sinn des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG zu beurteilen sind. **Die Regelung lässt die bestehenden Vereinfachungsregelungen unberührt.** Dies sind :

- Bewirtungsaufwendungen,
- Streuwerbeartikel und
- geringwertige Warenproben.

Diese fallen wie bisher nicht unter den Geschenkbegriff des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG.

Die Pauschalierungsmöglichkeit bei Sachzuwendungen kann unabhängig von der Rechtsform von allen Steuerpflichtigen (natürliche Personen, Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften) angewendet werden. Als Sachzuwendungen i. S. d. § 37b EStG kommen auch die dem Empfänger gewährten Vorteile anlässlich des Besuchs von sportlichen, kulturellen oder musikalischen Veranstaltungen in Betracht. § 37b kann auch dann angewendet werden, wenn die Aufwendungen beim Zuwendenden ganz oder teilweise unter das Abzugsverbot des § 160 AO fallen.

Die Übernahme der Pauschalsteuer ist aus Sicht des zuwendenden Steuerpflichtigen ein Geschenk im Sinn des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG und somit nicht abzugsfähig. Die **Pauschalsteuer** ist daher **nur dann als Betriebsausgabe abziehbar, wenn der Empfänger der Zuwendung diese betrieblich veranlasst oder als Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen bekommen hat** (Siehe hierzu Aufsatz van Dülmen, DStR 2007 S. 9 ff).

Die Zuwendungen und die Pauschalsteuer bleiben bei der Ermittlung der Einkünfte (§ 2 Abs. 2 EStG) des Zuwendungsempfängers außer Ansatz. Ist der Zuwendungsempfänger Gewerbetreibender, sind die Zuwendungen daher nach § 7 GewStG nicht in seinem Gewinn und damit nicht in seinem Gewerbeertrag enthalten.

Der zuwendende Steuerpflichtige wird durch § 37b Abs. 3 EStG verpflichtet, den Empfänger über die Pauschalierung zu unterrichten. Dies ist erforderlich, damit - andernfalls - der Empfänger seine steuerlichen Pflichten zutreffend erfüllen kann. Die Unterrichtung kann in einfachster, sachgerechter Weise erfolgen. Welche Anforderungen an die Unterrichtung zu stellen sind, wird sich auch nach dem Empfängerkreis richten.

1.15.4. Ermittlung des Pauschalsteuersatz von 30 %

Die Frage, ob mit § 37b EStG eine angemessene steuerliche Belastung erzielt wird, erfordert eine Bewertung des Zusammenspiels aus Steuersatz, Bemessungsgrundlage und Betriebsausgabenabzug der Aufwendungen. Allgemein sind dabei folgende Erwägungen anzustellen, die offenbar auch bei der Regelung des § 37a EStG (Steuersatz: 2,25 %) sowie der derzeitigen Pauschalbesteuerung nach § 40 Abs. 2 EStG (Steuersatz: 25 %; z. B. anlässlich von Betriebsveranstaltungen gezahlter Arbeitslohn) eine Rolle gespielt haben:

...

Die Höhe des Pauschalsteuersatzes sollte die Steuerbelastung der potenziellen Empfängergruppen unter Einbeziehung der abzugelenden Steuerarten angemessen abbilden. Die Steuerbelastung kann in Abhängigkeit der persönlichen Besteuerungsmerkmale und des Einkommensteuersatzes sehr unterschiedlich sein. Sie kann Null betragen bzw. zwischen 15 % und 42 % liegen (zzgl. Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer).

Typisierend ist zu berücksichtigen, inwieweit auch nicht steuerpflichtige Sachverhalte, wie Zuwendungen an Arbeitnehmer, die im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers erfolgen, erfasst werden bzw. Sachverhalte, die im Falle der individuellen Besteuerung beim Empfänger nicht zu einer Einkommensteuerpflicht führen würden. Die Bemessungsgrundlage ist eine Bruttogröße, da die Empfänger keine Betriebsausgaben oder Werbungskosten geltend machen können.

Die Versagung eines Teils des Betriebsausgabenabzuges kann im Zusammenspiel mit der Pauschalbesteuerung zu einer nicht gerechtfertigten Doppelbesteuerung führen.

Vor diesem Hintergrund war der ursprünglich in § 37b EStG i. d. F. des Entwurfs der Bundesregierung für ein Jahressteuergesetz 2007 vorgesehene Steuersatz von 45 % der Nichtabzugsfähigkeit der Aufwendungen sowie bei Geschenken auch der Pauschalsteuer - deutlich zu hoch.

Hierbei ist zu beachten, dass die Unternehmen in ihrer Kalkulation auch die bei sog. Dienstleistungsentnahmen definitive Belastung mit Umsatzsteuer einbeziehen müssen. Die Absenkung des Steuersatzes auf 30 % trägt den hiergegen geäußerten Bedenken Rechnung.

1.15.5. Bemessungsgrundlage für Pauschalsteuer

Als Bemessungsgrundlage für die Besteuerung der geldwerten Vorteile wird, abweichend von

§ 8 Abs. 2 Satz 1 EStG, auf die tatsächlichen Kosten des Zuwendenden einschließlich Umsatzsteuer abgestellt, da dies in der Rechtspraxis eine nicht gering zu veranschlagende Arbeitserleichterung bedeutet. Der Bundesfinanzhof sieht in den Kosten des Zuwendenden grundsätzlich eine geeignete Grundlage für die Schätzung des üblichen Endpreises am Abgabeort (vgl. zu den Aufwendungen des Arbeitgebers für eine gemischt veranlasste Reise BFH-Urteil vom 18. August 2005 VI R 32/03, BStBl 2006 II S. 30).

Die Einbeziehung der Umsatzsteuer in die Bemessungsgrundlage ist sachgerecht und geboten, da durch die Pauschalierung die Besteuerung auf der Endverbraucherebene abgegolten wird. Innerhalb eines Konzerns ist mindestens der sich Gemäß § 8 Abs.3 Satz 1 EStG ergebene Wert anzusetzen um sicherzustellen, dass Arbeitnehmer gleichbehandelt werden.

Gemäß § 37b Abs. 1 Satz 2 EStG sind somit als Bemessungsgrundlage die Aufwendungen des Zuwendenden einschließlich Umsatzsteuer, also die tatsächlichen Kosten, anzusetzen. Dies stellt gegenüber der bisherigen Bewertung von Sachbezügen eine Arbeitserleichterung dar. Zudem dürften die tatsächlichen Kosten in der Regel mit den nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 und 3 UStG anzusetzenden "Ausgaben" korrespondieren.

...

Die allgemeinen Vorschriften zur Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben bleiben von § 37b EStG jedoch unberührt. Dies bedeutet:

- Betrieblich veranlasste Zuwendungen, die zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung gewährt werden (§ 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG), bleiben abzugsfähig.
- Aufwendungen für Geschenke an Geschäftsfreunde gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG (§ 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) bleiben nicht abzugsfähig.
- Betrieblich veranlasste Zuwendungen an Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen, soweit sie nicht in Geld bestehen und zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden (§ 37b Abs. 2 Satz 1 EStG), bleiben abzugsfähig.

In Bezug auf die **Pauschalsteuer** selbst führt die Begründung zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung aus, dass deren Übernahme **aus Sicht des zuwendenden Steuerpflichtigen ein Geschenk i. S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG** sei. Dies sei daher nur dann als Betriebsausgabe abziehbar, wenn der Empfänger der Zuwendung Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen sei.

Es ist bei diesen Ausführungen aber zu beachten, dass die Regelung des § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG in diesem Gesetzentwurf noch gar nicht enthalten war. In diesem Fall dürfte die **Übernahme der Steuer ebenfalls als betrieblich veranlasste Zuwendung**, die zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung gewährt wird, und somit **als abzugsfähig zu behandeln** sein. Eine diesbezügliche Klarstellung durch die Finanzverwaltung wäre zu begrüßen.

Mit den Vorschriften zur Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs bleiben auch die daraus unmittelbar resultierenden Aufzeichnungspflichten anwendbar :

- Neben den Aufzeichnungsaufwand zur Überwachung der 35 € - Grenze für Geschenke des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG tritt der Aufwand
- zur Überwachung der 10.000 € -Grenze des § 37b Abs. 1 Satz 3 EStG,
- für die Aufzeichnungen nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG" herangezogen werden sollen.
- Weiterhin müssen Aufzeichnungen nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG geführt werden, da Bewirtungsaufwendungen von § 37b EStG gar nicht erfasst, somit allerdings auch nicht besteuert werden (R 4.7 Abs. 3 EStR, R 31 Abs. 8 LStR bleiben anwendbar).

1.15.6. Festlegung der einheitlichen Option zur Pauschalierung für das ganze Wirtschaftsjahr

Im Gesetz ist **eine starre Festlegung auf eine einheitliche Ausübung der Option** zur Pauschalierung für Geschäftsfreunde und Arbeitnehmer für ein gesamtes Wirtschaftsjahr festgelegt worden.

Zur Vermeidung missbräuchlicher Gestaltungen wird sichergestellt, dass der zuwendende Steuerpflichtige sein Wahlrecht zur Pauschalierung für alle Zuwendungen im Wirtschaftsjahr nur einheitlich ausüben kann. Das Wahlrecht wird durch die Anmeldung der Pauschalsteuer ausgeübt. Es kann nicht widerrufen werden (Rechtsschutz des unterrichteten Empfängers).

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die Regelung keine steuerliche Begünstigung darstellt, sondern eine Vereinfachung ermöglichen soll.

...

In diese Regelung werden somit auch Sachzuwendungen mit einbezogen, die im Rahmen der 44 €- Grenze nach § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG außer Ansatz bleiben und somit steuerfrei sind.

Hingegen, werden die Fälle der Anwendung des Rabattfreibetrages nach § 8 Abs. 3 EStG (vgl. § 37b Abs. 2 Satz 2 EStG) von dem Anwendungsbereich des § 37b EStG ausgeschlossen.

Die Finanzverwaltung muss in diesem Zusammenhang noch klarstellen, dass diese Sachzuwendungen - ebenso wie auch **Aufmerksamkeiten im Rahmen der 40 €-Grenze nach R 73 EStR** - nicht durch die Ausübung der Pauschalierungsoption für ein Wirtschaftsjahr steuerpflichtig werden.

1.15. 7. Pauschalierung der Sachzuwendung und die sozialversicherungsrechtliche Erfassung

Die **sozialversicherungsrechtliche Behandlung der Pauschalierung bei Arbeitnehmern ist noch nicht geregelt!** Sozialabgaben sollten, entsprechend der bisherigen Praxis, bei der Lohnsteuerpauschalierung für Leistungen die zusätzlich zum geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden, nicht erhoben werden. Die Arbeitsentgeltverordnung sollte daher um einen konkreten Verweis auf § 37b EStG ergänzt werden.

1.16 Gesonderte Anmeldung der pauschalen Lohnsteuer

Nach geltendem Recht ist die Lohnsteuer in einer Summe anzumelden. Bisher sind die einbehaltene Lohnsteuer, die nach § 41b Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 EStG zu bescheinigen ist, und die pauschale Lohnsteuer, die der Arbeitgeber zu übernehmen hat und nicht bescheinigen darf

(§ 40 Abs. 3 EStG), für die Lohnsteuer-Anmeldung zusammenzurechnen. Für den amtlichen Vordruck der Lohnsteuer-Anmeldung ab 2007 ist dafür jeweils eine gesonderte Zeile vorgesehen. Diese Maßnahme eröffnet der Finanzverwaltung die Möglichkeit, die vom Arbeitgeber insgesamt bescheinigte Lohnsteuer, die in der Veranlagung auf die Einkommensteuer angerechnet wird, mit der von ihm angemeldeten Lohnsteuer abzugleichen. Damit können mögliche Betrugsfälle aufgedeckt und bekämpft werden. Für den Arbeitgeber ist der getrennte Ausweis in der Regel keine Belastung, da ihm die pauschale Lohnsteuersumme ohnehin bekannt ist. Die geringfügige Gesetzesänderung sichert den getrennten Ausweis der Lohnsteuersummen ab; dies ist im Hinblick auf die bisherige gegenteilige Verpflichtung (Anmeldung in einer Summe) aus Gründen der Rechtsklarheit angezeigt.

Diese Änderung ist erstmals für das Kalenderjahr 2007 anzuwenden.

1.17 Verkürzte Vorsorgepauschale im Lohnsteuerabzugsverfahren

Diese Änderung beruht auf einem Vorschlag des Bundesrechnungshofs.

Die Arbeitgeber werden in allen Fällen gesetzlich verpflichtet, bei Berücksichtigung der gekürzten Vorsorgepauschale im Lohnsteuerabzugsverfahren („Besondere Tabelle“ bei der manuellen Berechnung der Lohnsteuer) den Großbuchstaben „ B „ elektronisch zu übermitteln oder zu bescheinigen. Hierdurch kann das Finanzamt im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer erkennen, dass ein Arbeitnehmer zum Personenkreis des § 10c Abs. 3 EStG gehört und der Vorwegabzug nach § 10 Abs. 3 EStG a. F. i. V. m. § 10 Abs. 4a EStG zu kürzen ist.

Für Arbeitgeber bedeutet die generelle Bescheinigung des Großbuchstabens B keinen Mehraufwand, da sie nach § 41 Abs. 1 Satz 4 EStG ohnehin verpflichtet sind, bei Berücksichtigung der gekürzten Vorsorgepauschale den Großbuchstaben B im Lohnkonto aufzuzeichnen. Die durchgängige Bescheinigung wirkt zudem vereinfachend, weil für den Arbeitgeber die gesonderte Prüfung entfällt, ob das Dienstverhältnis vor Ablauf des Kalenderjahres beendet wurde.

...

1.18. Pflichtveranlagung nur bei positiver Summe der Einkünfte

Der BFH vertritt in einem Urteil die Auffassung, auch negative Einkünfte die mehr als 410 E betragen führen zu einer Pflichtveranlagung.

Durch die Gesetzesänderungen gilt dies nur für Positive Einkünfte über 410 €. Auch für Veranlagungszeiträume vor 2006.

B. Lohnsteuer

1.19. Aufteilung und Mitteilungspflichten bei betrieblichen Altersvorsorgeaufwendungen

Allgemein

Die Aufzeichnungs-, Mitteilungs- und Aufbewahrungspflichten des Arbeitgebers haben für die Sicherstellung der zutreffenden steuerlichen Behandlung der Altersvorsorgeaufwendungen und der Altersvorsorgeleistungen eine grundlegende Bedeutung.

Durch den neuen § 5 LStDV sowie den §§ 6 und 19 der Altersvorsorge-Durchführungsverordnung werden die geltenden Regelungen zu den Aufzeichnungs- und Mitteilungspflichten des Arbeitgebers an die durch das Alterseinkünftegesetz geänderten steuerlichen Rahmenbedingungen im Bereich der betrieblichen Altersversorgung angepasst. Infolge der Ausweitung der Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 63 EStG, der Beschränkung der Pauschalbesteuerung nach § 40b EStG in Verbindung mit § 52 Abs. 6 und Abs. 52a EStG werden die Beitragsleistungen zugunsten eines Pensionsfonds, einer Pensionskasse oder einer Direktversicherung ab 1. Januar 2005 vermehrt steuerfrei gestellt und durch § 10a EStG sowie Abschnitt XI EStG gefördert.

Dies hat gleichzeitig zur Folge, dass die auf diesen Beiträgen beruhenden Versorgungsleistungen in der Auszahlungsphase der vollständigen Besteuerung unterliegen (§ 22 Nr. 5 Satz 1 EStG). Die **Mitteilungen des Arbeitgebers über die steuerliche Behandlung der Beitragsleistungen** sind daher für die Versorgungseinrichtungen immer wichtiger, insbesondere um die **Bescheinigungen nach § 22 Nr. 5 Satz 6 EStG** – neu – (§ 22 Nr. 5 Satz 7 EStG – alt –) EStG und die **Rentenbezugsmitteilungen nach § 22a EStG** zutreffend sowie ohne zusätzlichen Ermittlungsaufwand erstellen zu können.

Absatz 1 (**Besondere Aufzeichnungspflichten**)

Für die Anwendung von § 3 Nr. 63 Satz 3 EStG sowie § 40b Abs. 1 und 2 EStG, in der seit dem

31. Dezember 2004 geltenden Fassung, kommt es darauf an, ob die entsprechenden Beiträge auf Grund einer Versorgungszusage geleistet werden, die vor dem 1. Januar 2005 (Altzusage) oder nach dem 31. Dezember 2004 (Neuzusage) erteilt wurde (§ 52 Abs. 6 und 52a EStG). Für die Frage, zu welchem Zeitpunkt eine Versorgungszusage erstmalig erteilt wurde, ist grundsätzlich die zu einem Rechtsanspruch führende arbeitsrechtliche bzw. betriebsrentenrechtliche Verpflichtungserklärung des Arbeitgebers maßgebend (z. B. Einzelvertrag, Betriebsvereinbarung oder Tarifvertrag).

§ 5 Abs. 1 LStDV verpflichtet den Arbeitgeber – ergänzend zu den Aufzeichnungspflichten nach § 4 Abs. 2 Nr. 4 und 8 LStDV – zur Aufzeichnung der dort genannten Informationen gesondert für jede Versorgungszusage und für jeden Arbeitnehmer. Die Finanzbehörden werden dadurch in die Lage versetzt, die zutreffende steuerliche Behandlung der jeweiligen Beiträge zum Aufbau einer betrieblichen Altersversorgung zu prüfen.

...

Absatz 2 (Besondere Mitteilungspflichten)

Die in Absatz 2 enthaltenen Mitteilungspflichten sind bisher in § 6 Abs. 1 Altersvorsorge-Durchführungsverordnung enthalten.

Ohne die betreffenden Informationen können die Versorgungseinrichtungen insbesondere die sich aus § 22 Nr. 5 Satz 6 EStG – neu – (§ 22 Nr. 5 Satz 7 EStG – alt –) sowie § 22a EStG ergebenden Bescheinigungspflichten nicht oder nur mit erheblichem Ermittlungsaufwand nachkommen.

Die Aufgaben können auch durch einen Steuerberater oder eine Besoldungsdienststelle wahrgenommen werden.

Absatz 3 (Ausnahmen von den Mitteilungspflichten nach Absatz 2)

Auf Grund der bis zum 31. Dezember 2004 geltenden Rechtslage wurde ein Großteil der Beitragsleistungen zugunsten der betrieblichen Altersversorgung, insbesondere bei den Direktversicherungen und teilweise auch bei den Pensionskassen pauschal bzw. individuell besteuert. Da in diesen Fällen die späteren Versorgungsleistungen in der Auszahlungsphase nur mit dem Ertragsanteil (§ 22 Nr. 5 Satz 2 EStG) der Besteuerung unterliegen, wurde das Mitteilungsverfahren auf die steuerfreien bzw. nach § 10a / Abschnitt XI des Einkommensteuergesetzes geförderten Beitragsleistungen beschränkt.

Nach den Änderungen durch das Alterseinkünftegesetz (Ausweitung des § 3 Nr. 63 EStG und Abschaffung bzw. Beschränkung der Pauschalbesteuerung) sind die Beitragsleistungen zugunsten dem Pensionsfonds, der Pensionskasse oder der Direktversicherung nun zunächst steuerfrei oder werden durch § 10a EStG / Abschnitt XI EStG gefördert, mit der Folge der nachgelagerten Besteuerung der Versorgungsleistungen.

In Folge der im Bereich der betrieblichen Altersversorgung nun großteils nachgelagerten Besteuerung der Versorgungsleistungen kann eine Mitteilung des Arbeitgebers nur noch dann unterbleiben, wenn die Versorgungseinrichtung die steuerliche Behandlung der Beitragsleistungen bereits kennt und dies dem Arbeitgeber mitgeteilt hat. In allen anderen Fällen hat die Versorgungseinrichtung dagegen bei einer fehlenden Arbeitgebermitteilung die Beiträge dem geförderten Altersvorsorgevermögen zuzurechnen. Um trotzdem die unnötige Übersendung von Daten und Bescheinigungen zu vermeiden, gilt dies nur insoweit, als die betreffenden jährlichen Beitragsleistungen nicht den nach § 3 Nr. 63 EStG begünstigten Höchstbetrag übersteigen (maximal 4 % der Beitragsbemessungsgrenze in der gesetzlichen Rentenversicherung, bei sogenannten Neuzusagen zuzüglich 1.800 Euro).

...

C. Körperschaftsteuer

1.20. Verdeckte Einlagen (§ 8 Abs. 3 Satz 3 bis 6 – neu –)

Verdeckte Einlagen wirken sich nicht auf die Höhe des Einkommens aus (R 40 Abs. 2 KStR 2004). Hat eine gesellschaftsrechtlich veranlasste Zuwendung den Steuerbilanzgewinn erhöht, wird sie bei der Ermittlung des Einkommens regelmäßig wieder abgezogen. Die Änderung verhindert Besteuerungslücken. Sie stellt sicher, dass eine solche Korrektur nicht erfolgt, soweit die verdeckte Einlage das Einkommen des Gesellschafters gemindert hat.

Eine Minderung des Einkommens des Gesellschafters liegt z. B. vor, wenn der der Körperschaft gewährte Vermögensvorteil (z. B. in Form überhöhter Zinszahlungen) zu einem Betriebsausgaben- bzw. Werbungskostenabzug geführt hat oder der Körperschaft ein Wirtschaftsgut unentgeltlich oder verbilligt geliefert wurde.

Diese Grundsätze gelten auch in typischen Dreieckskonstellationen, in denen die verdeckte Einlage auf einer verdeckten Gewinnausschüttung einer nahe stehenden Person beruht. Ist in diesen Fällen beim Gesellschafter im Rahmen der Veranlagung keine verdeckte Einlage berücksichtigt worden, weil z. B. der die verdeckte Gewinnausschüttung begründende Sachverhalt nicht bekannt war, findet auch keine Korrektur des Einkommens bei der Kapitalgesellschaft statt.

Beispiel:

Der Anteilseigner A ist alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer der Kapitalgesellschaft GmbH 1 und GmbH 2. Die GmbH 2 überlässt der GmbH 1 ein Grundstück für eine Jahresmiete von 150.000 €. Angemessen ist eine jährliche Miete von 100.000 €. Bei der GmbH 2 ist der Mietertrag i. H. v. 150.000 € im Steuerbilanzgewinn erfasst. Die Steuerfestsetzungen der GmbH 1 und des Anteilseigners sind nicht mehr änderbar. Die verdeckte Einlage (d. h. die verdeckte Gewinnausschüttung der GmbH 1 an A sowie die Erhöhung der Anschaffungskosten des A für die Beteiligung an der GmbH 2) konnte beim Gesellschafter nicht berücksichtigt werden, sodass nach § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG die verdeckte Einlage bei der Einkommensermittlung der GmbH 2 nicht mehr abgezogen werden kann; insoweit ergeben sich auch keine nachträglichen Anschaffungskosten für die Beteiligung des A an der GmbH 2 (vgl. § 8 Abs. 3 Satz 5 KStG).

1.21. Steuerfreiheit von Beteiligungserträgen bei verdeckten Gewinnausschüttungen

Durch die Beteiligungsertragsbefreiung nach § 8b Abs. 1 KStG wird die wirtschaftliche Doppelbesteuerung von Dividendenausschüttungen zwischen Kapitalgesellschaften vermieden. Dies gilt auch für verdeckte Gewinnausschüttungen. Mit diesen Grundsätzen ist eine Freistellung einer verdeckten Gewinnausschüttung ohne vorhergehende Besteuerung des ausgeschütteten Gewinns auf der Ebene der Kapitalgesellschaft nicht zu vereinbaren. Die Freistellung eines sonstigen Bezuges im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG ist daher beim Anteilseigner künftig von der Voraussetzung abhängig, dass die verdeckte Gewinnausschüttung auf Ebene der leistenden Kapitalgesellschaft das Einkommen gemäß § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG oder bei gebietsfremden Gesellschaften nach entsprechendem ausländischen Recht, nicht gemindert hat. Eine Minderung des Einkommens liegt auch in den Fällen vor, in denen bei der Körperschaft noch keine erstmalige Steuerfestsetzung ergangen ist.

...

1.22. Verlängerung der Festsetzungsfrist bei verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen

Allgemein: Seit der Systemumstellung der Dividendenbesteuerung vom Anrechnungsverfahren auf das Halbeinkünfteverfahren durch das Steuersenkungsgesetz vom 23. Oktober 2000 (BGBl. 2000 I S. 1433) erfolgt die Abmilderung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung bei Bezug von Dividendenerträgen durch die Beteiligungsertragsbefreiung nach § 8b KStG bei Körperschaften und durch hälftige Freistellung der Dividendeneinnahmen gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe d EStG bei allen anderen Steuerpflichtigen.

Wird im Rahmen der Veranlagung oder einer Betriebsprüfung bei einer Kapitalgesellschaft eine verdeckte Gewinnausschüttung festgestellt, ist beim Anteilseigner wegen der Bestandskraft der Bescheide eine korrespondierende Änderung der Einkünfte oder Einkunftsart verbunden mit der Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe d EStG, § 8b KStG) vielfach nicht mehr möglich. Gleiches gilt für den Umkehrfall, in dem der Anteilseigner die Behandlung einer verdeckten Gewinnausschüttung nach den Grundsätzen des Halbeinkünfteverfahrens vorgenommen hat, bei der Kapitalgesellschaft aber keine § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG entsprechende Berücksichtigung der verdeckten Gewinnausschüttung erfolgt ist oder nicht mehr erfolgen kann.

Beide Sachverhaltskonstellationen führen zu, mit den Grundsätzen des Halbeinkünfteverfahrens, nicht zu rechtfertigenden Ergebnissen. Während einerseits die Nichtberücksichtigung der vollen oder hälftigen Steuerbefreiung bei Bestandskraft des Anteilseigners zu ungemilderten wirtschaftlichen Doppelbesteuerung – den Grundsätzen eines klassischen Körperschaftsteuersystems entsprechend – führt, ist im umgekehrten Fall eine ungerechtfertigte Inanspruchnahme des Halbeinkünfteverfahrens gegeben.

Die entsprechende Besteuerung einer verdeckten Gewinnausschüttung beim Anteilseigner nach dem Halbeinkünfteverfahren gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe d EStG, § 8b KStG soll – unabhängig von der Bestandskraft des Steuerbescheids beim Anteilseigner – sichergestellt sein, wenn die verdeckte Gewinnausschüttung bei der Kapitalgesellschaft das Einkommen nicht gemindert hat. Dies wird durch § 32a KStG geregelt (formelle Bestandskraft).

Andererseits soll auf der Ebene des Anteilseigners keine abgemilderte Besteuerung der verdeckten Gewinnausschüttung nach den Grundsätzen des Halbeinkünfteverfahrens erfolgen, wenn die verdeckte Gewinnausschüttung auf Ebene der Gesellschaft das Einkommen – entgegen § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG – gemindert hat. Dies wird durch die Änderungen in § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe d EStG und § 8b KStG sichergestellt (materielle Bestandskraft).

Nach dem neuen § 34 Abs. 13b findet der neue § 32a KStG auch dann Anwendung, wenn im Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses Gesetzes die Festsetzungsfrist beim Anteilseigner bereits abgelaufen ist.

Absatz 1

Satz 1 § 32a Abs. 1 Satz 1 KStG enthält eine eigenständige Änderungsvorschrift für den Erlass, die Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids gegenüber dem Anteilseigner, soweit bei einer Kapitalgesellschaft ein Steuerbescheid mit Feststellungen über eine verdeckte Gewinnausschüttung erlassen, aufgehoben oder geändert wird. Dies gilt unabhängig von einer Steuerpflicht der Kapitalgesellschaft im Inland. Die übrigen Vorschriften in der Abgabenordnung zum Erlass, zur Aufhebung oder zur Änderung bleiben hiervon unberührt.

...

Nach dieser Vorschrift kann auch ein Bescheid gegenüber einer dem Anteilseigner nahe stehenden Person geändert werden. Hierdurch werden die Fälle der typischen Dreieckskonstellation erfasst.

Satz 2 § 32a Abs. 1 Satz 2 KStG enthält gegenüber § 171 AO eine eigenständige Regelung zur Ablaufhemmung. Die Festsetzungsfrist endet nicht vor Ablauf von 1 Jahr nach Unanfechtbarkeit des Steuerbescheids hinsichtlich der Berücksichtigung der verdeckten Gewinnausschüttung gegenüber der Kapitalgesellschaft.

Satz 3 Nach Satz 3 der Vorschrift wird klargestellt, dass die Grundsätze des § 32a KStG auch auf die Fälle mit verdeckten Gewinnausschüttungen vergleichbarer Leistungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 9 und 10 EStG entsprechend anwendbar sind.

Absatz 2

Absatz 2 enthält eine eigenständige Änderungsvorschrift für den Erlass, die Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids gegenüber der Kapitalgesellschaft, soweit bei einem Gesellschafter ein Steuerbescheid mit Feststellungen über eine verdeckte Einlage erlassen, aufgehoben oder geändert wird.

...

D. Gewerbesteuer

1.23. Berücksichtigung von Aufwendungen bei Schachtelbeteiligungen

Nach bisheriger Verwaltungsauffassung umfasst der gewerbesteuerliche Kürzungsbetrag für Schachtelbeteiligungen nach § 9 Nr. 2a, 7 und 8 GewStG den „Gewinn“, also die Nettogröße aus dem Beteiligungsertrag nach Abzug der mit der Beteiligung in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Aufwendungen (Abschn. 61 Abs. 1 Satz 12 und Abschn. 65 Abs. 1 Satz 4 GewStR).

Dem hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 25. Januar 2006 (Az. I R 104/04) widersprochen. Danach sind Gewinne aus Anteilen, um die der Gewinn aus Gewerbebetrieb gemäß § 9 Nr. 2a GewStG zu kürzen ist, nicht um Beteiligungsaufwendungen zu mindern, die mit dem Erwerb der Beteiligungen in unmittelbarem Zusammenhang stehen. Dies ergebe sich aus dem Wortlaut der Vorschriften, die von „Gewinnanteilen“ sprechen.

Der aus § 3c EStG abzuleitende Gedanke der Vermeidung einer Doppelberücksichtigung (Steuerfreiheit von Einnahmen und Abziehbarkeit von Ausgaben) ist auch bei der Ermittlung des Gewerbeertrags zu berücksichtigen. Werden Erträge aus der Beteiligung durch damit unmittelbar zusammenhängende Aufwendungen gemindert, wird eine Doppelberücksichtigung (Steuerfreiheit von Gewinnen aus Anteilen und Abziehbarkeit von Ausgaben) konsequent vermieden. Die bisherige Verwaltungsauffassung trug dem Rechnung.

Würde der Aufwand nicht mindernd beim Kürzungsbetrag berücksichtigt, käme es zu einer doppelten Begünstigung. Eine solche doppelte Begünstigung ist vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt. Mit der Einfügung des § 9 Nr. 2a Satz 3, § 9 Nr. 7 Satz 2 und § 9 Nr. 8 Satz 2 GewStG wird erreicht, dass nur der Nettoertrag aus der Beteiligung der gewerbesteuerlichen Kürzung unterliegt. Soweit Entgelte für Dauerschulden den Kürzungsbetrag § 9 Nr. 2a, 7 und 8 GewStG mindern, unterbleibt eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG.

Mit der Änderung wird sichergestellt, dass keine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG erfolgt, wenn diese Entgelte im Ergebnis den Gewerbeertrag nicht gemindert haben. Die Regelung gilt ab Erhebungszeitraum 2006.

Mit dem neu eingefügten § 9 Nr. 2a Satz 4, § 9 Nr. 7 Satz 3 und § 9 Nr. 8 Satz 3 GewStG wird gesetzlich klargestellt, dass nicht abziehbare Betriebsausgaben im Sinne von § 8b Abs. 5 KStG keine Gewinne aus Anteilen sind und deshalb nicht der Kürzung unterliegen.

Die klarstellende Regelung gilt auch für Erhebungszeiträume vor 2006.

...

E. Umsatzsteuer

1.24. Abschaffung des Reverse-Charge Verfahren bei Messen und Ausstellungen

Veranstaltet ein im Ausland ansässiger Unternehmer Messen, Ausstellungen und Kongresse im Inland und räumt hier Dienstleistungsempfängern die Berechtigung zum Besuch dieser Veranstaltungen ein, ist nach geltendem Recht der Leistungsempfänger Steuerschuldner, wenn er ein Unternehmer oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist.

In der Vergangenheit hat diese Regelung zu nicht unerheblichen Anwendungsschwierigkeiten für die leistenden Unternehmer geführt, wenn die Besucher sowohl Unternehmer als auch Privatpersonen waren.

Nach Feststellungen der Finanzverwaltungen sind die ausländischen Veranstalter in Deutschland für umsatzsteuerliche Zwecke regelmäßig erfasst und geben hier Umsatzsteuer-Voranmeldungen und/oder Erklärungen für das Kalenderjahr ab.

Dagegen müssen sich ausländische Unternehmer und juristische Personen des öffentlichen Rechts als Leistungsempfänger erfassen lassen, wenn ausländische Veranstalter an sie im Inland Umsätze erbringen. Dies führt zu einem Mehraufwand auch für die Verwaltung, die zu keinem Steuermehraufkommen führt, soweit die Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtigt sind.

Durch die Neuregelung kommt es zu einer Verwaltungsvereinfachung, wenn nur einzelne Veranstalter die Steuer für die gesamten Umsätze anmelden, anstatt dass dies durch eine Vielzahl von Messe-, Ausstellungs- oder Kongressteilnehmern als Leistungsempfänger erfolgt.

Im Rahmen von Messen und Ausstellungen werden auch **Gemeinschaftsausstellungen** durchgeführt, z. B. von Ausstellern, die in demselben Staat ansässig sind. Vielfach wird in diesen Fällen zwischen dem Veranstalter und den Ausstellern ein Unternehmen eingeschaltet, das **im eigenen Namen** die Gemeinschaftsausstellung organisiert (sog. **Durchführungsgesellschaft**).

Der Veranstalter erbringt somit Leistungen an die zwischengeschaltete Durchführungsgesellschaft.

Die Durchführungsgesellschaft erbringt ihrerseits sonstige Leistungen an die „Gemeinschaftsausstellung“, d.h. an die an der Gemeinschaftsmesse oder -ausstellung beteiligten Aussteller.

Im Ausland ansässige Durchführungsgesellschaften fallen bislang unter die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (§ 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 2 Satz 1 UStG). Die Aussteller (Leistungsempfänger) sind verpflichtet, die für derartige Umsätze geschuldete Steuer gegenüber dem zuständigen Finanzamt im Rahmen von Umsatzsteuer-Voranmeldungen bzw. Steuererklärungen für das Kalenderjahr anzumelden und zu entrichten.

Diese Regelung hat in der Praxis zu nicht unerheblichen Anwendungsschwierigkeiten und zu einem erheblichen Mehraufwand geführt, wenn die Leistungsempfänger ebenfalls im Ausland ansässig sind. Gleichzeitig werden auch die für die ausländischen Unternehmer nach der Umsatzsteuerzuständigkeitsverordnung zuständigen zentralen Finanzämter belastet.

...

Diese Mehrbelastung wird durch die vorgeschlagene Regelung vermieden. **Nunmehr sind die im Ausland ansässigen Durchführungsgesellschaften für ihre im Inland steuerpflichtigen Leistungen** an die Aussteller **selbst Steuerschuldner**. Nur sie müssen sich hier erfassen lassen. Die im Ausland ansässigen Leistungsempfänger können die in Rechnung gestellte Steuer ggf. im Rahmen des Vorsteuer-Vergütungsverfahrens geltend machen.

Diese Neuregelungen treten am 1. Januar 2007 in Kraft.

1.25. Anpassung des Vorsteuerabzugs für Bewirtungs- und Umzugskosten an die EU-Rechtsprechung

Diese Änderung dient der Steuervereinfachung und der Rechtsbereinigung.

Der BFH hat mit Urteil vom 10. Februar 2005, V R 76/03, BStBl II S. 509, zum Vorsteuerabzug eines Unternehmers aus angemessenen Bewirtungsaufwendungen entschieden, dass sich der Unternehmer auf das ihm günstigere Gemeinschaftsrecht in Artikel 17 Abs. 2 Buchstabe a der 6. EG-Richtlinie berufen kann. Die durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 in § 15 Abs. 1a Nr. 1 UStG – entsprechend dem in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG enthaltenen Abzugsverbot bei den Betriebsausgaben - eingeführte Regelung zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs für 30 % (für Wirtschaftsjahre, die bis zum 31. Dezember 2003 enden, noch 20 %) der angemessenen Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass (Bewirtungsaufwendungen) steht nicht im Einklang mit den Vorschriften der 6. EG-Richtlinie und ist daher aufzuheben. Der **Vorsteuerabzug aus Bewirtungsaufwendungen** ist unter den allgemeinen Voraussetzungen des § 15 UStG zu gewähren, **soweit es sich um angemessene und nachgewiesene Aufwendungen des Unternehmers handelt**. Somit bleiben hinsichtlich der Bewirtungsaufwendungen nur die nach der allgemeinen Verkehrsauffassung unangemessenen Aufwendungen vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

Mit Urteil vom 12. August 2004, V R 49/02, BStBl II S. 1090, hat der BFH entschieden, dass die Einschränkung des Vorsteuerabzugs wegen nicht eingehaltener ertragsteuerlicher Formvorschriften für den Nachweis als Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 7 EStG) mit Art. 17 Abs. 2 der 6. EG-Richtlinie nicht zu vereinbaren ist. Für den Vorsteuerabzug gelten die allgemeinen Voraussetzungen des § 15 UStG; die bisher in § 15 Abs. 1a Nr. 1 UStG enthaltene Einschränkung ist aufzuheben.

Das durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 in § 15 Abs. 1a Nr. 3 UStG eingeführte Verbot des Vorsteuerabzugs aus Umzugskosten ist im Hinblick auf die für den Unternehmer günstigere Regelung des Artikel 17 Abs. 2 der 6. EG-Richtlinie ebenfalls aufzuheben. **Soweit der Unternehmer eine Lieferung oder sonstige Leistung für sein Unternehmen bezieht, ist er unter den allgemeinen Voraussetzungen des § 15 UStG zum Vorsteuerabzug berechtigt.**

Die bisher in § 15 Abs. 1a Nr. 3 UStG enthaltene Einschränkung des Vorsteuerabzugs für Umzugskosten stellt einen Verstoß gegen Artikel 17 Abs. 6 der 6. EG-Richtlinie dar.

...

1.26. Anpassung des § 15 Abs.2 Nr.3 UStG an die EU Rechtsprechung

Mit Urteil vom 11. Dezember 2003, V R 48/02 (BStBl II 2006 S. 384), hat der BFH entschieden, dass sich der Unternehmer bei einer in unternehmerischem Interesse ausgeführten unentgeltlichen Lieferung oder sonstigen Leistung, die steuerfrei wäre, wenn sie gegen Entgelt ausgeführt würde, abweichend von § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 UStG darauf berufen kann, dass ihm der **Vorsteuerabzug nach Artikel 17 Abs. 2 der 6. EG-Richtlinie** zusteht. Der BFH hatte im Streitfall dem Unternehmer das Recht zum Vorsteuerabzug für Eingangsumsätze, die mit einer aus unternehmerischen Gründen zunächst unentgeltlich erfolgten Überlassung zusammenhängen, zugesprochen, weil die ernsthafte Absicht, zum Vorsteuerabzug berechtigte entgeltliche Vermietungsumsätze zu erzielen, nachgewiesen worden war.

Der Vorsteuerabzug ist nach den allgemeinen Grundsätzen des § 15 UStG zu gewähren.

1.27 Zusammenfassende Meldung auf elektronischem Weg (§ 18 Abs.1 UStG)

Die bisher geltende und auf EU-Recht basierende Verpflichtung zur quartalsweisen Abgabe der Zusammenfassenden Meldungen führt dazu, dass die für die Prüfung durch die Finanzämter notwendigen Informationen über getätigte innergemeinschaftliche Lieferungen inländischer Unternehmer nur mit Zeitverzögerung vorliegen. Die Lebensdauer der insbesondere in staatenübergreifende Betrugsfälle eingebundenen Missing Trader ist grundsätzlich auf einen kurzen Zeitraum (3 – 6 Monate) begrenzt, sodass eine frühzeitige Verfügbarkeit der entsprechenden innergemeinschaftlichen Kontrolldaten dringend erforderlich ist. Nach EU-Recht können die EU-Mitgliedstaaten nationale Regelungen für die monatliche Abgabe der Zusammenfassenden Meldungen erlassen. Als eine zielführende Maßnahme für die Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung soll eine **generelle Verpflichtung zur monatlichen Abgabe der Zusammenfassenden Meldungen** eingeführt werden.

Ebenso wie die Lohnsteuer-Anmeldungen und die Umsatzsteuer-Voranmeldungen grundsätzlich auf elektronischem Weg an das Finanzamt zu übermitteln sind, sind **Zusammenfassende Meldungen grundsätzlich auf elektronischem Weg an das Bundeszentralamt für Steuern zu übermitteln**. Zur Vermeidung von Härten kann das Finanzamt auf Antrag gestatten, dass die Zusammenfassende Meldung in herkömmlicher Form abgegeben wird; dies wird insbesondere dann der Fall sein, wenn der Unternehmer nicht über die technischen Voraussetzungen verfügt, die für die Übermittlung nach der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung eingehalten werden müssen. Durch den Verweis auf die Steuerdaten-Übermittlungsverordnung wird die ordnungsgemäße Übermittlung der für das Besteuerungsverfahren erforderlichen Daten sichergestellt.

...

F. Abgabeordnung

1.28 Gebührenpflichtige Auskünfte nach § 89 Abs. 3-5 AO

Unternehmen haben vor bedeutenden Investitionen oder anderen Weichenstellungen ein Interesse daran, eine **Auskunft der Finanzverwaltung über unklare Steuerrechtsfragen** zu erhalten. Mit einer Gesetzesänderungen in 2006 wurde dieses Verfahren im Gesetz eingeführt.

Für die im Gesetz verankerte Möglichkeit eine **verbindliche Auskunft** von der Finanzverwaltung zu erhalten, wird nunmehr Seiten der Finanzverwaltung eine **Gebühr** erhoben.

Die Entscheidung über einen Antrag auf verbindliche Auskunft kann das Finanzamt bis zur Entrichtung der Gebühr zurückstellen. Wird ein Antrag vor Bekanntgabe der Entscheidung zurückgenommen, kann die Gebühr ermäßigt werden. Die Gebühr berechnet sich nach dem vom Steuerpflichtigen darzulegenden Gegenstandswert.

Die Gegenstandswert beträgt mindestens 5.000,00 € = Gebühr von 121,00 €,
30.000,00 € = Gebühr von 340,00 €
1.000.000,00 € = Gebühr von 4.456,00 €.

Ist ein Gegenstandswert nicht durch Schätzung zu ermitteln wird eine Zeitgebühr von 50,00 € je angefangene halbe Stunde berechnet, mindestens 100,00 €.

Daneben gibt es Zweifel über die Abziehbarkeit dieser Auskunftsgebühren als Betriebsausgaben. Es sollen nur solche Gebühren abzugsfähig sein, die bei Steuern entstehen deren Steuerbetrag ebenfalls abziehbar ist.

1.29. Verschlechterung für Scheckzahler (§ 224 Abs. 2 Nr. 1 AO).

Auf Grund der Weiterentwicklung moderner Zahlungsverfahren (3-Tage-Frist bei Überweisungen, Online- Banking, optimierter Lastschriftinzug) hat der Scheck als Zahlungsmittel an Bedeutung verloren. Steuerpflichtige, die sich zur Entrichtung von Steuern eines Schecks bedienen, verfügen immer über ein Girokonto, von dem Steuerzahlungen überwiesen werden können oder von dem das Finanzamt zum Einzug von Steuerforderungen ermächtigt werden kann.

Die Zahlung per Scheck verschafft dem Zahlungspflichtigen erhebliche Zinsvorteile dadurch, dass nach § 224 AO bereits mit der Hinreichung des Schecks die Zahlung als bewirkt gilt, während die tatsächliche Gutschrift auf Konten des Bundes und der Länder in der Regel erst Tage später, also nach Fälligkeit stattfindet. Zu Lasten des Bundes und der Länder verbleiben Zinsnachteile aber auch hoher Verwaltungsaufwand, der in der Bearbeitung der Schecks liegt (Transport zur nächsten Filiale der Bundesbank etc.) Die Kosten, die für alternative moderne Zahlungswege entstehen, sind dagegen unbedeutend.

Vor diesem Hintergrund ist die rechtliche Bevorzugung der Scheckzahlung und entsprechender Zinsvorteile seitens der Steuerpflichtigen nicht mehr hinnehmbar. Daher gilt **jetzt**, dass bei Übergabe eines **Schecks** dieser **erst drei Tage nach dem Eingang als gutgeschrieben** gilt.

...

1.30. Einführung einer Teileinspruchsentscheidung (§ 367 Abs. 2a AO)

Es wird für die Finanzbehörde die Möglichkeit von Teil-Einspruchsentscheidungen eingeführt. In dieser muss bestimmt werden, hinsichtlich welcher Teile Bestandskraft nicht eintreten soll. Damit soll hinsichtlich eines entscheidungsreifen Teils schneller gerichtliche Entscheidung herbeigeführt werden können.

1.31. Zurückweisung von Anträgen auf Änderung durch Allgemeinverfügung

(§ 172 Abs. 3 AO/§ 348 Nr. 6 AO/§ 367 Abs. 2b AO)

Durch Allgemeinverfügung der Finanzministerien können **schlichte Anträge auf Änderung und anhängige Einsprüche**, die eine vom EuGH, vom BVerfG oder vom BFH entschiedene Rechtsfrage betreffen und denen **nach dem Ausgang des Verfahrens** vor diesen Gerichten **nicht entsprochen** werden kann, **durch Allgemeinverfügung insoweit zurückgewiesen** werden.

Die Verfügung ist im BStBl und auf den Internetseiten des BMF zu veröffentlichen, als **Bekanntgabetag gilt der Tag nach Herausgabe des BStBl.**

Gegen sie kann eine **Klage innerhalb eines Jahres nach Bekanntgabe** vorgebracht werden. Dies gilt auch für Zurückweisungen von Anträgen, ein Einspruch ist nicht mehr statthaft.

Die Klage ist **gegen das Finanzamt** (und nicht gegen ein Finanzministerium) zu richten. Wurde auch wegen anderer Fragen Einspruch eingelegt, ist das Einspruchsverfahren insoweit weiterhin anhängig.

Dieses Gesetz gilt auch für Aufhebungs- oder Änderungsanträge oder Einsprüche, die vor dem Tag der Verkündung des Gesetzes gestellt oder eingelegt wurden.

1.32. Gebührenpflicht bei Vorabverständigungsverfahren zu Verrechnungspreisen (§ 178a AO)

Für die **Bearbeitung** eines Antrags auf Durchführung eines Vorabverständigungsverfahrens zur Erteilung einer **Vorabzusage zu Verrechnungspreisen** durch das **Bundeszentralamt für Steuern** wird eine Gebühr eingeführt.

Die **Grundgebühr beträgt 20 000,00 €**, die Gebühr für einen **Antrag auf Verlängerung** der Geltungsdauer einer bereits abgeschlossenen Verständigungsvereinbarung beträgt **15 000,00 €**, für die **Änderung eines Antrag** vor der Entscheidung über den ursprünglichen Antrag wird eine Gebühr von **10 000,00 €** erhoben.

In kleineren Fällen i. S. des § 6 Abs. 2 Satz 1 der

Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung halbieren sich die vorgenannten Beträge.

Die Beträge gelten pro Staat. Das Verfahren wird erst eröffnet, wenn die

Gebührenfestsetzung unanfechtbar geworden ist und die Gebühr entrichtet wurde.

Unanfechtbar festgesetzte Gebühren werden im Fall der Rücknahme oder der Ablehnung des Antrags oder des Scheiterns des Vorabverständigungsverfahrens nicht erstattet.

Diese Vorschrift findet Anwendung am Tag nach der Verkündung des Gesetzes.

...

G. Bewertungsgesetz

1.33. Grundbesitzbewertung nach den tatsächlichen Verhältnissen

(§ 138 BewG)

Absatz 1 Bei der Ermittlung der **Grundbesitzwerte** sollen nicht nur **die tatsächlichen Verhältnisse vom Besteuerungszeitpunkt**, sondern stets **auch die Wertverhältnisse von diesem Zeitpunkt** zugrunde gelegt werden (Satz 1). Aufgegeben wird die Festschreibung von allgemeinen Wertverhältnissen eines bestimmten Stichtags (bisher 1. Januar 1996). Diese ist bei der Bewertung von Grundstücken nicht erforderlich, weil hier **aktuelle Bodenrichtwerte** zur Verfügung stehen und **aktuelle Mieten** schon bisher Grundlage der Wertermittlung sind.

Satz 2 bestimmt, dass die Finanzämter auch für Zwecke dieser Grundbesitzbewertung **örtliche Erhebungen** durchführen können und dass die nach Bundes- oder Landesrecht zuständigen Behörden die Umstände mitzuteilen haben, die für die Feststellung der Grundbesitzwerte von Bedeutung sind.

Absatz 2 Absatz 2 entspricht inhaltlich dem bisherigen § 138 Abs. 2 BewG.

Absatz 3 Absatz 3 entspricht inhaltlich dem bisherigen § 138 Abs. 3 BewG.

Absatz 4 Trotz vorsichtiger Wertermittlung lassen sich wegen der notwendigen Vereinfachung des Bewertungsverfahrens Werte, die über den tatsächlichen Wert eines Grundstücks hinausgehen, nicht in allen Fällen vermeiden. Damit sich die vereinfachte Grundstücksbewertung für den Steuerpflichtigen, insbesondere bei der Erbschaftsteuer, nicht zu seinem Nachteil auswirkt, **kann der Steuerpflichtige** gegenüber dem Finanzamt **nachweisen, dass der tatsächliche Grundstückswert im Besteuerungszeitpunkt niedriger ist als der nach den Bewertungsvorschriften ermittelte Grundbesitzwert.**

In diesem Fall ist der tatsächliche Grundstückswert als steuerlicher Grundstückswert anzusetzen. Der **Nachweis des tatsächlichen Grundstückswerts** soll künftig – unabhängig vom anzuwendenden Bewertungsverfahren – **einheitlich nur für die gesamte zu bewertende wirtschaftliche Einheit** möglich sein. Dies gilt auch in Erbbaurechtsfällen (§ 148 BewG) sowie in Fällen mit Gebäuden auf fremdem Grund und Boden (§ 148a BewG).

Der Nachweis wird regelmäßig durch ein **Gutachten eines Grundstückssachverständigen** oder eines Gutachterausschusses erbracht. Auch ein im gewöhnlichen Geschäftsverkehr kurz vor oder nach dem Besteuerungszeitpunkt zustande gekommener **Kaufpreis** kann unter Berücksichtigung der Wertverhältnisse vom Besteuerungszeitpunkt als Nachweis dienen. Eine **Glaubhaftmachung reicht dagegen nicht aus.**

1.34. Für unbebaute Grundstücke gelten die von den Gutachterausschüssen ermittelten Werte

(§ 145 Abs. 3 BewG)

Ausgangsgröße für die Ermittlung der Bodenwerte sind **die aktuellen Bodenrichtwerte**, die von den Gutachterausschüssen aus den von ihnen zu führenden Kaufpreissammlungen abgeleitet wurden (§ 193 Abs. 3 i. V. m. § 196 Abs. 1 BauGB). Die Bodenrichtwerte werden nach den Bestimmungen des Baugesetzbuches und hierzu ergangener landesrechtlicher Ausführungsvorschriften regelmäßig im Abstand von zwei Jahren von den Gutachterausschüssen ermittelt.

...

Satz 3 stellt klar, dass die Bodenrichtwerte zu dem sich nach diesen Vorschriften ergebenden letzten **Feststellungsstichtag, der dem Besteuerungszeitpunkt vorausging**, zugrunde zu legen sind. Dies gilt auch, wenn die Gutachterausschüsse die zu diesem Stichtag zu ermittelnden Werte erst nach dem Besteuerungszeitpunkt festgestellt und dem Finanzamt mitgeteilt haben. Satz 4 schließt eine Gesetzeslücke für die Bewertungsfälle, in denen die Gutachterausschüsse nicht verpflichtet sind, Bodenrichtwerte festzustellen (Flächen, die nicht Bauland sind).

Die bisherige Möglichkeit, gegenüber dem Finanzamt nachzuweisen, dass der tatsächliche Grundstückswert im Besteuerungszeitpunkt niedriger als der nach den Bewertungsvorschriften ermittelte Grundbesitzwert ist, bleibt erhalten und wurde in § 138 Abs. 4 BewG übernommen (vgl. Begründung zu Nummer 1.33).

1.35. Bewertung nach der vereinbarten Jahresmiete (§ 146 Abs. 2 BewG)

Die bisherige Gesetzesregelung, wonach die maßgebende Jahresmiete aus dem Durchschnitt der in den letzten drei Jahren vor dem Besteuerungszeitpunkt erzielten Mieten abzuleiten ist, hat sich für die Praxis als ungeeignet erwiesen. Zur Vereinfachung soll der **Grundbesitzwert** künftig nur aus der im Besteuerungszeitpunkt **vereinbarten Jahresmiete** ermittelt werden.

1.36. Bewertung von Erbbaurechten

Absätze 1 bis 3 Die jetzige Regelung des § 148 BewG für die Bewertung von Erbbaurechten unter Zugrundelegung des gezahlten Erbbauzinses und eines einheitlichen Vervielfachers von 18,6 für die gesamte Laufzeit des Erbbaurechts führt insbesondere bei kurzen Restlaufzeiten zu nicht vertretbaren Bewertungsergebnissen.

Sie wird daher durch eine Regelung ersetzt, wonach dem **Eigentümer** des Grund und Bodens (Erbbauperpflichteter) grundsätzlich der **Wert des Grund und Bodens** und dem **Erbbauberechtigten** grundsätzlich der **Wert des Gebäudes** zugerechnet wird.

In Fällen, in denen die **Laufzeit des Erbbaurechts weniger als 40 Jahre** beträgt und das Gebäude nach Ablauf des Erbbaurechts entschädigungslos auf den Erbbauperpflichteten übergeht, ist der **Gebäudewert dem Erbbauberechtigten nur noch anteilig zuzurechnen**.

Diese Vorschrift gilt für alle Besteuerungszeitpunkte nach dem 31.12.2006.

1.37 Gesonderte Feststellung für die Erbschaftsteuer und Grunderwerbsteuer

Die Vorschriften erweitern die bisherige Regelung zur gesonderten Feststellung für die Festsetzung der Erbschaftsteuer und Grunderwerbsteuer.

Durch das Jahressteuergesetz 1997 wurden gesonderte Feststellungen nur für Grundbesitzwerte eingeführt, die für die Erbschaftsteuer und Grunderwerbsteuer erforderlich sind (§ 138 Abs. 5 Satz 2 BewG).

Diese Regelung ermöglicht für Zwecke der Erbschaftsteuer nur die gesonderte Feststellung von Grundbesitzwerten, die unmittelbar oder mittelbar Besteuerungsgrundlagen sind. Die übrigen Besteuerungsgrundlagen für die Erbschaftsteuer werden vom Erbschaftsteuer-Finanzamt ermittelt.

...

Das Erbschaftsteuer-Finanzamt ist wegen der Ermittlung des Betriebsvermögens (§§ 95, 96 BewG), des Anteils am Betriebsvermögen bei Personengesellschaften (§ 97 Abs. 1a BewG), des Werts der Anteile an nicht notierten Kapitalgesellschaften (§ 11 Abs. 2 BewG) auf die Amtshilfe des Betriebsfinanzamts angewiesen.

Für Grundstücke im Betriebsvermögen stellen die Lagefinanzämter die Grundbesitzwerte wiederum ebenso gesondert fest wie für Grundstücke im Eigentum von Kapitalgesellschaften. Ein Erbfall oder eine Schenkung kann deshalb eine komplizierte „mehrstufige“ Wertermittlung auslösen. Bislang kann die Steuerfestsetzung bis zum Vorliegen der Besteuerungsgrundlagen nur vorläufig (§ 165 Abs. 1 AO) erfolgen; ggf. muss sie bis zum Zuliefern der Besteuerungsgrundlagen über die verschiedenen Stufen zurückgestellt werden. In vielen Fällen droht deshalb die Festsetzungsverjährung nach § 169 AO. Hinzu kommt, dass eine Erklärungspflicht nur beim Steuerpflichtigen besteht; die Personen- und Kapitalgesellschaften, an denen der Steuerpflichtige beteiligt ist, können allenfalls als Mitwirkungspflichtige in Anspruch genommen werden.

Die Durchführung von gesonderten Feststellungen auf allen Stufen der Wertermittlung ermöglicht eine unverzügliche Steuerfestsetzung – zunächst im Wege der Schätzung. Der Steuerbescheid ist nach Vorliegen der Grundlagenbescheide nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO zu ändern. Auch die Grundlagenbescheide können, soweit sie ihrerseits auf gesondert festzustellenden Feststellungsgrundlagen beruhen, nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO geändert werden. In der Praxis kann **eine Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen „von unten nach oben“** erfolgen.

Beispiel:

Der Erblasser war an einer Holding beteiligt, die wiederum an mehreren Tochtergesellschaften beteiligt ist. Im Betriebsvermögen der Tochtergesellschaften befinden sich Grundstücke.

*Das Finanzamt kann die Steuer gegen den Erben E unverzüglich festsetzen. **Wegen der Beteiligungsverhältnisse werden auf jeder Stufe Feststellungsverfahren durchgeführt**, die von „unten nach oben“ abgeschlossen werden:*

- a) Feststellungsbescheide der Lagefinanzämter:
für die Grundbesitzwerte bei den Tochtergesellschaften,*
- b) Feststellungsbescheide der Betriebsfinanzämter
für das Betriebsvermögen der Tochtergesellschaften und
für die Werte der Anteile an den Tochtergesellschaften,*
- c) Feststellungsbescheide des Betriebsfinanzamts
für den Wert des Betriebsvermögens der Holding und
für die Bewertung der Anteile an der Holding.*

Zu § 151

Absatz 1 Grundbesitzwerte werden nur festgestellt, wenn sie für die Festsetzung der Erbschaftsteuer oder für weitere Feststellungen im Sinne dieser Vorschrift von Bedeutung sind. Zu diesen weiteren **Feststellungen** gehören die Feststellung **des Werts des Betriebsvermögens** (§§ 95, 96 BewG) **bzw. des Anteils am Betriebsvermögen** (§ 97 Abs. 1a BewG) nach Absatz 1 Satz 1 Nr. 2 sowie die Feststellung **des Wertes von nicht notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften** (§ 11 Abs. 2 BewG) nach Absatz 1 Satz 1 Nr. 3.

Absatz 1 Satz 1 Nr. 2 regelt die gesonderte Feststellung des Werts des Betriebsvermögens (§§ 95, 96 BewG) oder des Anteils am Betriebsvermögen von gewerblich tätigen oder gewerblich geprägten Personengesellschaften (§ 97 Abs. 1a BewG). Sie ist durchzuführen, wenn der Wert für die Erbschaftsteuer oder für eine weitere Feststellung im Sinne dieser Vorschrift von Bedeutung ist.

...

Von Bedeutung ist die gesonderte Feststellung für die Feststellung des Betriebsvermögens einer anderen Gesellschaft, die am Unternehmen beteiligt ist, und für die Feststellung des Anteilswerts nach § 11 Abs. 2 BewG.

Absatz 1 Satz 1 Nr. 3 schreibt die gesonderte Feststellung des Werts von Anteilen an Kapitalgesellschaften im Sinne des § 11 Abs. 2 BewG vor, wenn dieser für die Erbschaftsteuer oder eine weitere Feststellung im Sinne dieser Vorschrift von Bedeutung ist. Eine gesonderte Feststellung ist unter anderem durchzuführen, wenn sich die Anteile im Vermögen einer Personengesellschaft oder anderen Kapitalgesellschaft befinden.

Absatz 1 Satz 1 Nr. 4 betrifft die anteiligen übrigen Wirtschaftsgüter und Schulden von vermögensverwaltenden Personengesellschaften und Gemeinschaften. Die Werte der Wirtschaftsgüter und die Schulden werden gesondert festgestellt, wenn sie für die Erbschaftsteuer oder eine weitere Feststellung im Sinne dieser Vorschrift von Bedeutung sind.

Nach Absatz 1 Satz 2 obliegt dem für die Festsetzung der Folgesteuer zuständigen Finanzamt die Entscheidung darüber, ob eine gesonderte Feststellung durchzuführen ist. Entsprechendes gilt, wenn im Rahmen einer mehrstufigen Wertermittlung eine Feststellung auf der nachgeordneten Ebene erforderlich ist.

Absatz 2 In dem Feststellungsbescheid über den Grundbesitzwert sind auch Feststellungen über die Art der wirtschaftlichen Einheit zu treffen, bei Betriebsgrundstücken, die zu einem Gewerbebetrieb gehören, auch über den Gewerbebetrieb. Diese Regelung entspricht der bisherigen Regelung (§ 138 Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 BewG).

Bei der Zurechnung der wirtschaftlichen Einheit ist zwischen folgenden Fallgruppen zu unterscheiden:

Der Erblasser/Schenker war an einer Grundstücksgemeinschaft beteiligt. Dieser Anteil wird auf einen Erwerber übertragen. Der Feststellungsbescheid enthält neben der Angabe des Werts der wirtschaftlichen Einheit den für die Besteuerung maßgeblichen anteiligen Grundbesitzwert.

Der Grundbesitz bzw. der Anteil am Grundbesitz geht auf mehrere Erwerber über. Bei Übergang des – ggf. anteiligen – Grundbesitzes auf mehrere Erben erfolgt die Zurechnung insgesamt auf die Erbengemeinschaft. Mit der Neufassung wird dem Umstand Rechnung getragen, dass die Erbquote nicht vom Lagefinanzamt zu ermitteln ist, sondern vom **Erbschaftsteuer-Finanzamt**.

Absatz 3 Die Regelung dient der Verwaltungsvereinfachung und erspart Wertermittlungen mit erheblichem Erklärungsaufwand der Steuerpflichtigen. Vorbild ist die bisherige Verwaltungsregelung (Basiswerte nach R 124 Abs. 5 Erbschaftsteuer-Richtlinien).

Absatz 4 Die Vorschrift stellt klar, dass ausländisches Vermögen nicht der gesonderten Feststellung unterliegt. Außerdem ist damit in allen Paragraphen die zusätzliche Bezeichnung „inländisch“ bei allen Vermögensarten entbehrlich.

Absatz 5 Grundbesitzwerte sind auch für Zwecke der Grunderwerbsteuer festzustellen. Die nach Absatz 2 zu treffenden Feststellungen sind für die Grunderwerbsteuer nicht von Belang, sondern nur für Zwecke der Erbschaftsteuer oder für weitere Feststellungen. Deshalb sind die dort getroffenen Regelungen im Rahmen der Grundbesitzbewertung für Zwecke der Grunderwerbsteuer nicht anzuwenden.

...

Zu § 152

Die Vorschrift regelt die **örtliche Zuständigkeit der Finanzämter** für gesonderte Feststellungen. Örtlich zuständig ist :

- für Feststellungen der Grundbesitzwerte das **Lagefinanzamt** (Nr. 1),
- für Feststellungen des Werts des Betriebsvermögens oder des Anteils am Betriebsvermögen das **Betriebsfinanzamt** (Nr. 2),
- für Feststellungen des Werts der nicht notierten Anteile an Kapitalgesellschaften das **Finanzamt, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung bzw. der Sitz der Kapitalgesellschaft befindet** (Nr. 3),
- für Feststellungen des Werts der anteiligen übrigen Wirtschaftsgüter und der Schulden das **Finanzamt, von dessen Bezirk die Verwaltung des Vermögens ausgeht, oder** wenn diese im Inland nicht feststellbar ist, **das Finanzamt, in dessen Bezirk sich der wertvollste Teil des Vermögens befindet** (Nr. 4).

Zu § 153

Absatz 1 Nach Absatz 1 kann das Finanzamt die Feststellungserklärung von jedem verlangen, für dessen Besteuerung die gesonderte Feststellung von Bedeutung ist. Davon ausgenommen sind die Fälle der Bewertung von nicht notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften (vgl. Abs.3).

Absatz 2 In den Fällen, in denen der Gegenstand der Feststellung einer Personengemeinschaft, einer Personengesellschaft oder einer Kapitalgesellschaft zuzurechnen ist, kann das Finanzamt auch von der Gemeinschaft oder Gesellschaft die Abgabe einer Feststellungserklärung verlangen (Absatz 2). Gleiches gilt für die Feststellung des anteiligen Werts des Betriebsvermögens nach § 97 Abs. 1a BewG.

Absatz 3 In den Fällen der Bewertung von nicht notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften kann nach Absatz 3 die Erklärung nur von der Kapitalgesellschaft angefordert werden.

Absatz 4 Nach Absatz 4 hat der Erklärungspflichtige die Erklärung eigenhändig zu unterschreiben (analog § 28 Abs. 3 Satz 2 BewG).

Absatz 5 Absatz 5 regelt das Feststellungsverfahren entsprechend den einschlägigen Vorschriften der Abgabenordnung.

Zu § 154

Absatz 1 Absatz 1 regelt, wer **Beteiligter des Feststellungsverfahrens** ist. Dies ist nach Nummer 1 derjenige, dem der Gegenstand der Feststellung (z. B. der Grundbesitz, ggf. der anteilige Grundbesitz) zuzurechnen ist. Nummer 2 stellt sicher, dass der Erklärungspflichtige in jedem Fall Beteiligter ist, dies gilt im Übrigen auch für den Inhaltsadressaten.

Absatz 2 Absatz 2 enthält eine Sonderregelung für die **Bekanntgabe** der gesonderten Feststellung des Anteilswerts nach § 151 Abs. 4 BewG. Der Bescheid ist auch der Kapitalgesellschaft bekannt zu geben. Im Übrigen richtet sich die Bekanntgabe für alle gesonderten Feststellungen im Sinne des § 151 BewG nach den Regelungen der Abgabenordnung (§ 122 AO).

...
Zu § 155

Die **Rechtsbehelfsbefugnis** steht sämtlichen Beteiligten im Sinne des § 154 BewG sowie denjenigen zu, für deren Besteuerung nach dem Grunderwerbsteuergesetz der Feststellungsbescheid, in dem nach § 151 Abs. 5 Satz 2 BewG keine Entscheidung über die Zurechnung zu treffen ist, von Bedeutung ist.

Die in § 352 AO und in § 48 FGO geregelte Anfechtungsbeschränkung gilt insoweit nicht. Dies entspricht der Rechtslage nach der früheren Anteilsbewertungsverordnung. **Soweit einer Erbengemeinschaft der Gegenstand der Feststellung zuzurechnen ist** (§ 151 Abs. 2 Nr. 2 BewG), **ist die Erbengemeinschaft grundsätzlich nur gemeinschaftlich befugt**, den Feststellungsbescheid anzufechten (vgl. BFH-Urteil vom 16. Dezember 1997, BStBl 1998 I S. 319).

Zu § 156

Die Vorschrift lässt eine **Außenprüfung zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen bei jedem Beteiligten** zu.

...

2. Steuerrechtliche Änderungen durch das Steueränderungsgesetz 2007

(vom 19. Juli 2006 BGBl. I 2006 S. 1652, BStBl I S. 432)

A. Einkommensteuer

2.1. Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

2.1.1 Allgemeines

Durch das Steueränderungsgesetz 2007 wurde hinsichtlich der Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte/Betrieb eine Systemänderung vorgenommen.

Danach werden die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte nunmehr der **Privatsphäre (die Arbeit beginnt am Werkstor)** zugerechnet. Man spricht vom Werkstorprinzip. Zum Ausgleich von Härtefällen können **Fernpendler ab dem 21. Kilometer** der Entfernung die **Entfernungspauschale - wie bisher - in Höhe von 0,30 Euro je Entfernungskilometer** wie **Werbungskosten/Betriebsausgaben** abziehen. Die Beschränkung auf den **Höchstbetrag von 4.500 Euro pro Jahr** bleibt unverändert bestehen.

2.1.2. Entfernungspauschale für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte (§ 9 Abs. 2 EStG)

Die Entfernungspauschale ist grundsätzlich **unabhängig vom Verkehrsmittel** zu gewähren. Ihrem Wesen als Pauschale entsprechend kommt es grundsätzlich nicht auf die Höhe der tatsächlichen Aufwendungen an. Auch bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel wird nur die Entfernungspauschale angesetzt. **Übersteigen die Aufwendungen** für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel, z.B. bei geringer Entfernung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte, **die anzusetzende Entfernungspauschale**, können **diese Aufwendungen nicht mehr zusätzlich angesetzt** werden.

Ausgenommen von der Entfernungspauschale sind Flugstrecken und Strecken mit steuerfreier Sammelbeförderung. Für Flugstrecken sind die tatsächlichen Aufwendungen anzusetzen.

Bei entgeltlicher Sammelbeförderung durch den Arbeitgeber sind die Aufwendungen des Arbeitnehmers, die auf die Strecken ab dem 21. Entfernungskilometer entfallen, wie Werbungskosten anzusetzen.

2.1.3 Höhe der Entfernungspauschale

Ab dem 21. Entfernungskilometer der Entfernung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte beträgt die Entfernungspauschale 0,30 Euro für jeden weiteren vollen Entfernungskilometer.

Die Entfernungspauschale gilt auch für die An- und Abfahrten zu und von Flughäfen. Die anzusetzende Entfernungspauschale ist wie folgt zu berechnen:

Zahl der Arbeitstage x (Entfernungskilometer abzüglich 20 Entfernungskilometer) x 0,30 Euro.

...

Beispiel:

Der Arbeitnehmer legt im Jahr den Weg zwischen Wohnung und Arbeitsstätte an, 220 Arbeitstagen zu Fuß und mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurück. Die kürzeste Straßenverbindung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte beträgt 80 km, die tatsächlichen Fahrtkosten belaufen sich auf 2.100 €.

Ergebnis Jahr 2006:

Die Entfernungspauschale beträgt (80 km x 0,30 € x 220 Arbeitstage =) 5280 €, höchstens aber 4 500 €.

Ergebnis Jahr 2007:

Die Entfernungspauschale beträgt (80-20= 60 x 0,30 x 220 Arbeitstage =) 3960 €.

2.1.4 Höchstbetrag von 4.500 Euro

Die anzusetzende Entfernungspauschale ist grundsätzlich auf einen Höchstbetrag von 4.500 Euro begrenzt. Die Beschränkung auf 4.500 Euro gilt:

- wenn der Weg zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte mit einem Motorrad, Motorroller, Moped, Fahrrad oder zu Fuß zurückgelegt wird,
- bei Benutzung eines Kraftwagens für die Teilnehmer an einer Fahrgemeinschaft und zwar für die Tage, an denen der Arbeitnehmer seinen eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagen nicht einsetzt,
- bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel.

Bei Benutzung eines eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagens greift die Begrenzung auf 4.500 Euro nicht ein. Diese Arbeitnehmer müssen lediglich nachweisen oder glaubhaft machen, dass sie die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte mit dem eigenen oder ihnen zur Nutzung überlassenen Kraftwagen zurückgelegt haben. Ein Nachweis der tatsächlichen Aufwendungen für den Kraftwagen ist somit für den Ansatz eines höheren Betrages als 4.500 Euro nicht erforderlich.

2.1.5 Maßgebende Entfernung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte

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

Bei Benutzung eines Kraftfahrzeugs kann **eine andere** als die kürzeste Straßenverbindung zugrunde gelegt werden, **wenn diese offensichtlich verkehrsgünstiger** ist und vom Arbeitnehmer regelmäßig für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte benutzt wird. Dies gilt auch, wenn der Arbeitnehmer ein öffentliches Verkehrsmittel benutzt, dessen Linienführung über die verkehrsgünstigere Straßenverbindung geführt wird.

Eine von der kürzesten Straßenverbindung abweichende Strecke ist verkehrsgünstiger, wenn der Arbeitnehmer die regelmäßige Arbeitsstätte - trotz gelegentlicher Verkehrsstörungen - in der Regel schneller und pünktlicher erreicht (BFH – Urteil vom 10. Oktober 1975, BStBl II S. 852). Teilstrecken mit steuerfreier Sammelbeförderung sind nicht in die Entfernungsermittlung einzubeziehen.

Eine Fährverbindung ist, soweit sie zumutbar erscheint und wirtschaftlich sinnvoll ist, mit in die Entfernungsberechnung einzubeziehen. Die Fahrtstrecke der Fähre selbst ist dann Teil der maßgebenden Entfernung. Die tatsächlichen Fährkosten sind ab 2007 nicht mehr anzusetzen.

Gebühren für die Benutzung eines Straßentunnels oder einer mautpflichtigen Straße dürfen ebenfalls nicht neben der Entfernungspauschale berücksichtigt werden.

...

Fallen die Hin- und Rückfahrt zur regelmäßigen Arbeitsstätte auf verschiedene Arbeitstage, so kann aus Vereinfachungsgründen unterstellt werden, dass die Fahrten an einem Arbeitstag durchgeführt wurden.

Beispiel :

Ein Arbeitnehmer fährt mit der U-Bahn zur regelmäßigen Arbeitsstätte. Einschließlich der Fußwege und der U-Bahnfahrt beträgt die zurückgelegte Entfernung 30 km. Die kürzeste Straßenverbindung beträgt 25 km.

Für die Ermittlung der Entfernungspauschale ist eine Entfernung von 25 km abzüglich 20 km = 5 km anzusetzen.

2.1.6 Fahrgemeinschaften

Unabhängig von der Art der Fahrgemeinschaft wird **jedem Teilnehmer der Fahrgemeinschaft** die **Entfernungspauschale** entsprechend der für ihn maßgebenden Entfernungsstrecke gewährt. **Umwegstrecken**, insbesondere zum Abholen von Mitfahrern, **sind nicht** in die Entfernungsermittlung **einzubeziehen**.

Der Höchstbetrag für die Entfernungspauschale von 4.500 Euro greift auch bei einer wechselseitigen Fahrgemeinschaft, und zwar für die Mitfahrer der Fahrgemeinschaft an den Arbeitstagen, an denen sie ihren Kraftwagen nicht einsetzen.

Bei wechselseitigen Fahrgemeinschaften kann zunächst der Höchstbetrag von 4.500 Euro durch die Wege an den Arbeitstagen ausgeschöpft werden, an denen der Arbeitnehmer mitgenommen wurde. Deshalb ist zunächst die (auf 4.500 Euro begrenzte) anzusetzende Entfernungspauschale für die Tage zu berechnen, an denen der Arbeitnehmer mitgenommen wurde. Anschließend ist die anzusetzende (unbegrenzte) Entfernungspauschale für die Tage zu ermitteln, an denen der Arbeitnehmer seinen eigenen Kraftwagen benutzt hat. Beide Beträge zusammen ergeben die insgesamt anzusetzende Entfernungspauschale.

Beispiel:

Bei einer aus drei Arbeitnehmern bestehenden wechselseitigen Fahrgemeinschaft beträgt die Entfernung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte für jeden Arbeitnehmer 100 km. Bei tatsächlichen 210 Arbeitstagen benutzt jeder Arbeitnehmer seinen eigenen Kraftwagen an 70 Tagen für die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte. Die Entfernungspauschale ist für jeden Teilnehmer der Fahrgemeinschaft wie folgt zu ermitteln:

Zunächst ist die Entfernungspauschale für die Fahrten und Tage zu ermitteln, an denen der Arbeitnehmer mitgenommen wurde:

140 Arbeitstage x (100 km - 20 km) = 80 km x 0,30 Euro = 3.360 Euro (Höchstbetrag von 4.500 Euro ist nicht überschritten).

Anschließend ist die Entfernungspauschale für die Fahrten und Tage zu ermitteln, an denen der Arbeitnehmer seinen eigenen Kraftwagen benutzt hat:

70 Arbeitstage x (100 km - 20 km) = 80 km x 0,30 Euro = 1.680 Euro abziehbar (unbegrenzt) anzusetzende Entfernungspauschale = 5.040 Euro.

Setzt bei einer Fahrgemeinschaft nur ein Teilnehmer seinen Kraftwagen ein, kann er die Entfernungspauschale ohne Begrenzung auf den Höchstbetrag von 4.500 Euro für seine Entfernung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte geltend machen; eine Umwegstrecke zum Abholen der Mitfahrer ist nicht mit in die Entfernungsermittlung einzubeziehen. Den Mitfahrern wird gleichfalls die Entfernungspauschale gewährt, allerdings bei ihnen begrenzt auf den Höchstbetrag von 4.500 Euro.

...

2.1.7 Benutzung verschiedener Verkehrsmittel

Arbeitnehmer legen die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte oftmals auf unterschiedliche Weise zurück, d.h. für eine Teilstrecke werden der Kraftwagen und für die weitere Teilstrecke öffentliche Verkehrsmittel benutzt (Park & Ride) oder es werden für einen Teil des Jahres der eigene Kraftwagen und für den anderen Teil öffentliche Verkehrsmittel benutzt. In derartigen Mischfällen ist zunächst die maßgebende Entfernung für die kürzeste Straßenverbindung zu ermitteln. Auf der Grundlage dieser Entfernung ist sodann die anzusetzende Entfernungspauschale für die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte zu berechnen.

Die maßgebende Entfernung ist um 20 Entfernungskilometer zu kürzen, die Teilstrecken sind wie folgt aufzuteilen:

Die Teilstrecke, die mit dem eigenen Kraftwagen zurückgelegt wird, ist in voller Höhe anzusetzen; für diese Teilstrecke kann die verkehrsgünstigere Strecke angewandt werden. Der verbleibende Teil der maßgebenden Entfernung, ist die Teilstrecke, die auf öffentliche Verkehrsmittel entfällt. Die Kürzung um 20 Entfernungskilometer ist zunächst bei der zuerst zurück gelegten Teilstrecke vorzunehmen.

Die anzusetzende Entfernungspauschale ist sodann für die Teilstrecke und Arbeitstage zu ermitteln, an denen der Arbeitnehmer seinen eigenen oder ihm zur Nutzung überlassenen Kraftwagen eingesetzt hat. Anschließend ist die (auf 4.500 Euro - begrenzte) anzusetzende Entfernungspauschale für die Teilstrecke und Arbeitstage zu ermitteln, an denen der Arbeitnehmer öffentliche Verkehrsmittel benutzt. Beide Beträge ergeben die insgesamt anzusetzende Entfernungspauschale, so dass auch in Mischfällen ein höherer Betrag als 4.500 Euro angesetzt werden kann.

Beispiel :

Ein Arbeitnehmer fährt an 220 Arbeitstagen im Jahr mit dem eigenen Kraftwagen 30 km zur nächsten Bahnstation und von dort 100 km mit der Bahn zur regelmäßigen Arbeitsstätte. Die kürzeste maßgebende Entfernung (Straßenverbindung) beträgt 100 km. Diese ist um 20 Entfernungskilometer zu kürzen, so dass im Ergebnis 80 Entfernungskilometer verbleiben. Für die Teilstrecke mit dem eigenen Kraftwagen von 30 km ergibt sich eine Entfernungspauschale von

220 Arbeitstagen x (30 km – 20 km) = 10 km x 0,30 Euro = 660 Euro.

Für die verbleibende Teilstrecke mit der Bahn von (80 km - 10 km) = 70 km errechnet sich eine Entfernungspauschale von

220 Arbeitstagen x 70 km x 0,30 Euro = 4.620 Euro.

Hierfür ist der Höchstbetrag von 4.500 Euro anzusetzen, so dass sich eine insgesamt anzusetzende Entfernungspauschale von 5.160 Euro ergibt.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer fährt im Kalenderjahr die ersten drei Monate mit dem eigenen Pkw und die letzten neun Monate mit öffentlichen Verkehrsmitteln zur 120 km entfernten regelmäßigen Arbeitsstätte.

Die Entfernungspauschale beträgt bei

220 Arbeitstagen $220 \times (120 \text{ km} - 20 \text{ km}) = 100 \text{ km} \times 0,30 \text{ Euro} = 6.600 \text{ Euro}$.

Da jedoch für einen Zeitraum von neun Monaten öffentliche Verkehrsmitteln benutzt worden sind, ist hier die Begrenzung auf den Höchstbetrag von 4.500 Euro zu beachten. Die anzusetzende Entfernungs-pauschale ist deshalb wie folgt zu ermitteln:

165 Arbeitstage x (120 km - 20 km) = 100 km x 0,30 Euro = 4.950 Euro,

Begrenzt auf den Höchstbetrag von

4.500 Euro

zuzüglich 55 Arbeitstage x (120 km - 20 km) = 100 km x 0,30 Euro =

1.650 Euro

anzusetzende Entfernungspauschale insgesamt

6.150 Euro.

...

2.1.7 Mehrere Wege an einem Arbeitstag

Die **Entfernungspauschale** kann für die Wege zu derselben regelmäßigen Arbeitsstätte **für jeden Arbeitstag nur einmal** angesetzt werden.

2.1.8 Mehrere Dienstverhältnisse

Bei Arbeitnehmern, die in mehreren Dienstverhältnissen stehen und denen Aufwendungen für die Wege zu mehreren auseinander liegenden regelmäßigen Arbeitsstätten entstehen, ist die Entfernungspauschale für jeden Weg zur regelmäßigen Arbeitsstätte anzusetzen, wenn der Arbeitnehmer am Tag zwischenzeitlich in die Wohnung zurückkehrt. Dabei ist § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG (Kürzung um 20 Entfernungskilometer) auf jeden Weg gesondert anzuwenden.

Die Einschränkung, dass täglich nur eine Fahrt anzuerkennen ist, gilt nur für eine, nicht aber für mehrere regelmäßige Arbeitsstätten. Werden täglich mehrere regelmäßige Arbeitsstätten ohne Rückkehr zur Wohnung nacheinander angefahren, so ist für die Entfernungsermittlung der Weg zur ersten regelmäßigen Arbeitsstätte als Umwegstrecke zur nächsten regelmäßigen Arbeitsstätte zu berücksichtigen; die für die Ermittlung der Entfernungspauschale anzusetzende Entfernung darf höchstens die Hälfte der Gesamtstrecke abzüglich 20 Kilometer betragen.

Beispiel:

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

Die Gesamtentfernung beträgt $30 + 40 + 50 \text{ km} = 120 \text{ km}$, die Entfernung zwischen der Wohnung und den beiden regelmäßigen Arbeitsstätten $30 + 50 \text{ km} = 80 \text{ km}$.

Da dies mehr als die Hälfte der Gesamtentfernung ist, sind $(120 \text{ km} : 2) = 60 \text{ km} - 20 \text{ km} = 40 \text{ km}$ für die Ermittlung der Entfernungspauschale anzusetzen.

2.1.9 Anrechnung von Arbeitgeberleistungen auf die Entfernungspauschale

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

Nach § 9 Abs. 2 Satz 5 EStG gilt dies auch dann, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ein Kraftfahrzeug für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte überlässt und diese Arbeitgeberleistung nach § 8 Abs. 3 EStG (Rabattfreibetrag) steuerfrei ist, z.B. wenn ein Mietwagenverleihunternehmen dem Arbeitnehmer einen Mietwagen für die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte überlässt.

Die folgenden steuerfreien bzw. pauschal versteuerten Arbeitgeberleistungen sind jedoch auf die anzusetzende und ggf. auf 4.500 Euro begrenzte Entfernungspauschale anzurechnen:

- nach § 8 Abs. 3 EStG steuerfreie Sachbezüge für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte bis höchstens 1.080 Euro (Rabattfreibetrag),
- der nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG pauschal versteuerte Arbeitgeberersatz bis zur Höhe der wie Werbungskosten abzugsfähigen Entfernungspauschale (s. Tz. 5),
- nach § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG (44 Euro-Grenze) steuerfreie Sachbezüge für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte (s. Tz. II.1 des BMF-Schreibens vom 27. Januar 2004, BStBl I S. 173).

Die vorgenannten steuerfreien oder pauschal besteuerten Arbeitgeberleistungen sind vom Arbeitgeber zu bescheinigen (§ 41b Abs. 1 Nr. 6 und 7 EStG).

...

2.1.10 Entfernungspauschale für Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung (§ 9 Abs. 2 Sätze 7 bis 9 EStG)

Auf die Entfernungspauschale für Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung sind die entsprechend anzuwenden. **Die Beschränkung der Entfernungspauschale auf Strecken ab dem 21. Entfernungskilometer und die Begrenzung auf den Höchstbetrag von 4.500 Euro gelten bei Familienheimfahrten nicht.** Für Flugstrecken und bei entgeltlicher Sammelbeförderung durch den Arbeitgeber sind die tatsächlichen Aufwendungen des Arbeitnehmers anzusetzen.

Arbeitgeberleistungen für Familienheimfahrten, die nach § 3 Nr. 13 oder 16 EStG steuerfrei sind, sind nach § 3c Abs. 1 EStG auf die für die Familienheimfahrten anzusetzende Entfernungspauschale anzurechnen.

2.1.11 Behinderte Menschen

Nach § 9 Abs. 2 Satz 11 EStG können **behinderte Menschen** für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte **an Stelle der Entfernungspauschale die tatsächlichen Aufwendungen** ansetzen. Bei Benutzung eines privaten Fahrzeugs können die Fahrtkosten ohne Einzelnachweis mit den pauschalen Kilometersätzen gemäß BMF-Schreiben vom 20. August 2001, BStBl I S. 541. angesetzt werden. Bei Benutzung eines eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagens kann danach ohne Einzelnachweis der Kilometersatz von 0,30 Euro je gefahrenen Kilometer angesetzt werden. Unfallkosten, die auf einer Fahrt zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte entstanden sind, können neben dem pauschalen Kilometersatz berücksichtigt werden. Werden an Stelle der Entfernungspauschale die tatsächlichen Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte angesetzt, greift die Kürzung um 20 Entfernungskilometer nicht ein.

2.1.12. Abgeltungswirkung der Entfernungspauschalen

Nach § 9 Abs. 2 Satz 10 EStG sind **durch die Entfernungspauschale sämtliche Aufwendungen abgegolten**, die durch die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte und Familienheimfahrten entstehen. Dies gilt z. B. auch für Parkgebühren für das Abstellen des Kraftfahrzeugs während der Arbeitszeit, für Finanzierungskosten sowie für die Kosten eines Austauschmotors anlässlich eines Motorschadens auf einer Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte oder einer Familienheimfahrt und ab 2007 auch für Unfallkosten; dies gilt auch für Unfälle auf einer Umwegstrecke, z.B. zum Abholen von Mitfahrern oder zum Tanken.

2.1.13. Pauschalierung nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG

Der Arbeitgeber kann die Lohnsteuer für zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gezahlte Zuschüsse zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte pauschal mit 15 % erheben, soweit diese Zuschüsse den Betrag nicht übersteigen, den der Arbeitnehmer nach § 9 Abs. 2 EStG wie Werbungskosten geltend machen kann. Ausschlaggebend für die Höhe der Zuschüsse ist demnach der Betrag, den der Arbeitnehmer für die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte wie Werbungskosten geltend machen kann.

Bei Benutzung eines eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagens sind die pauschalierungsfähigen Zuschüsse des Arbeitgebers auf die Höhe der nach § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG wie Werbungskosten abziehbaren Entfernungspauschale beschränkt. Ein höherer Zuschuss als 4.500 Euro ist pauschalierbar, soweit die Entfernungspauschale für die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte diesen Betrag übersteigt. Aus Vereinfachungsgründen kann davon ausgegangen werden, dass monatlich an 15 Arbeitstagen Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte erfolgen.

Bei Benutzung anderer Verkehrsmittel als des eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagens richtet sich die Höhe der pauschalierungsfähigen Zuschüsse nach den tatsächlichen Aufwendungen, höchstens 4.500 Euro.

...

Bei Nutzung eines Motorrads, Motorrollers, Mopeds, Mofas oder Fahrrads können die pauschalen Kilometersätzen angesetzt werden. Die pauschalisierungsfähigen Zuschüsse des Arbeitgebers sind auf die Höhe der nach § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG wie Werbungskosten abziehbaren Entfernungspauschale beschränkt. Aus Vereinfachungsgründen kann davon ausgegangen werden, dass monatlich an 15 Arbeitstagen Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte erfolgen.

Beispiel

Private Nutzung eines Firmenwagens (Listenpreis 22 088 EUR) auch für Fahrten zwischen Wohnung und der 20 Kilometer entfernten Arbeitsstätte an 220 Arbeitstagen.

2006:

*Geldwerter Vorteil für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte monatlich
0,03 % von 22 000 EUR x 20 km = 132 EUR*

*Der geldwerte Vorteil in Höhe von 132 EUR wird monatlich pauschal mit 15 % versteuert
max. Entfernungspauschale: 220 Arbeitstage x 20 km x 0,30 EUR : 12 Monate = 110 EUR
Die Differenz von 22 EUR ist monatlich individuell zu versteuern und zu verbeitragen.*

2007:

*Geldwerter Vorteil für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte monatlich:
0,03 % von 22 000 EUR x 20 km = 132 EUR*

Die Pauschalversteuerung ist nicht möglich, weil die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht mehr als 20 Kilometer beträgt. Der geldwerte Vorteil in Höhe von 132 EUR ist in voller Höhe individuell zu versteuern und zu verbeitragen.

Beispiel :

Gewährung eines pauschal mit 15 % versteuerten Fahrtkostenzuschusses für die Fahrten zwischen Wohnung und der 23 Kilometer entfernten Arbeitsstätte an 220 Arbeitstagen in Höhe der steuerlich zulässigen Entfernungspauschale.

2006:

*Fahrtkostenzuschuss
220 Arbeitstage x 23 km x 0,30 EUR = 1.518 EUR*

2007:

*Fahrtkostenzuschuss
220 Arbeitstage x 3 km x 0,30 EUR = 198 EUR*

Wird der Fahrtkostenzuschuss über den 31. Dezember 2006 hinaus in unveränderter Höhe weitergezahlt, sind (1 518 EUR - 198 EUR =) 1 320 EUR jährlich individuell zu versteuern und zu verbeitragen.

Eine **Pauschalierung in Höhe der tatsächlichen Aufwendungen des Arbeitnehmers** für die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte ist

- **bei entgeltlicher Sammelbeförderung** und für die Aufwendungen
- **ab dem 21. Entfernungskilometer** und
- **für Flugstrecken** sowie
- **bei behinderten Menschen**

zulässig.

Unfallkosten auf der Fahrt zwischen Wohnung und Betriebsstätte und für Familienheimfahrten **sind nicht mehr abziehbar**, weil sie zukünftig mit der Entfernungspauschale abgegolten sind.

...

2.2. Einschränkung der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer

Ein **häusliches Arbeitszimmer ist typischerweise integraler Bestandteil der Wohnung** des Steuerpflichtigen. Deshalb berühren die Aufwendungen hierfür auch seine private Lebensführung. Nach geltendem Recht dürfen sie als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bildet; sie dürfen bis zu einem Betrag von 1 250 € einkommensmindernd berücksichtigt werden, wenn die betriebliche oder berufliche Nutzung mehr als 50 % der gesamten betrieblichen und beruflichen Nutzung beträgt oder ein anderer Arbeitsplatz nicht zur Verfügung steht.

Der Bundesrechnungshof (BRH) hat im Jahr 2003 die Umsetzung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG geprüft. Dabei hat er festgestellt, dass die geltende Regelung nicht - wie vom Gesetzgeber beabsichtigt - zu einer Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens geführt hat. Die Abgrenzung zur privaten Lebenssphäre sei mit hohem Verwaltungsaufwand verbunden, sehr streitanfällig und führe zu Mindereinnahmen. Im Interesse einer Verwaltungsvereinfachung und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung wird daher der **Betriebsausgaben-/Werbungskostenabzug nur noch zugelassen, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet**.

Das Bundesverfassungsgericht hat die Möglichkeit einer Einschränkung der Abzugsfähigkeit der Aufwendungen ausdrücklich für sachlich gerechtfertigt gehalten (BVerfGE 101, 297 311)

Vom Abzugsverbot nicht betroffen sind Aufwendungen für Arbeitsmittel wie z.B. Schreibtisch, Bücherregal und PC („Nicht zur Ausstattung des Arbeitszimmers gehören Arbeitsmittel“; vgl. BMF-Schreiben vom 7. Januar 2004, BStBl I S.143, Rdnr. 20). Diese Aufwendungen sind weiterhin bei betrieblicher/beruflicher Veranlassung als Betriebsausgaben oder Werbungskosten zu berücksichtigen.

Die Änderung ist nach der allgemeinen Anwendungsregelung in § 52 Abs. 1 EStG in der Fassung des vorliegenden Änderungsgesetzes erstmals für den Veranlagungszeitraum 2007 anzuwenden.

2.3. Anpassung der Kinderbetreuungskosten bei behinderten Kindern § 4 f Satz 1 EStG

Ein Teil der erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten kann unter bestimmten Voraussetzungen bei der Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit wie Betriebsausgaben abgezogen werden. Das gilt u. a. für Kinder, die wegen einer vor Vollendung des 27. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten. Diese Altersgrenze für den Eintritt der Behinderung wird nunmehr entsprechend der neuen Festlegung der Zeitspanne für die steuerliche Berücksichtigung eines Kindes bei den Eltern in § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG auf die Vollendung des 25. Lebensjahres herabgesetzt.

Durch die Verweisung in § 9 Abs. 5 Satz 1 EStG auf § 4f EStG gilt diese Altersgrenze auch für die Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung sowie aus sonstigen Einkünften im Sinne des § 22 EStG.

...

2.4. Anpassung Fahrtkosten Wohnung – Arbeitsstätte bei Gewinneinkünften (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 – neu – EStG)

Mit dem Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen wurde der Anwendungsbereich der sog. 1 %-Regelung eingeschränkt. Diese pauschale Ermittlungsmethode ist nur noch dann anwendbar, wenn das Kraftfahrzeug dem notwendigen Betriebsvermögen zuzuordnen ist (betriebliche Nutzung zu mehr als 50 %).

Da die Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und für Familienheimfahrten nicht mehr als, sondern nur noch wie Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen, wäre diese Nutzung aus systematischen Gründen nicht mehr als betriebliche Nutzung anzusehen. Um die Vereinfachungswirkung der 1 %-Regelung nicht weiter einzuschränken, wird daher in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG die Nutzung des Kraftfahrzeugs bei Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie für Familienheimfahrten auch für die ersten zwanzig Entfernungskilometer der betrieblichen Nutzung zugerechnet.

2.5. Einschränkung der Aufwendungen für Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte (§ 9 Abs.1 Satz 3 EStG)

Nach geltendem Recht erhalten Arbeitnehmer, Selbständige und Gewerbetreibende wegen der Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte / Betriebsstätte eine verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale von 0,30 € für jeden vollen Entfernungskilometer. Bei der Ermittlung der Einkünfte werden diese Aufwendungen nach bisheriger Regelung als Erwerbsaufwendungen (Betriebsausgaben / Werbungskosten) abgezogen. Wegen der Verbindung nicht nur zur Arbeit sondern auch zur Wohnung handelt es sich aber nach überwiegender Auffassung um gemischte Aufwendungen, also um Aufwendungen, die auch die Lebensführung betreffen.

Bei gemischten Aufwendungen ist es dem Gesetzgeber möglich, über den Umfang der Abziehbarkeit und Nichtabziehbarkeit zu entscheiden. Bereits heute sind deswegen die Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nur begrenzt abziehbar. Es ist dem Gesetzgeber darüber hinaus aber auch möglich, die Aufwendungen grundsätzlich als nicht abzugsfähige Ausgaben zu qualifizieren.

Die notwendige **Haushaltssolidierung** erfordert eine derartige Einordnung. **Die Wege zwischen Wohnung und Berufsstätte oder Arbeitsstätte werden der Privatsphäre zugeordnet**; die Neuregelung geht davon aus; dass die Berufssphäre erst am „Werkstor“ beginnt (für diese Möglichkeit bereits: BVerfGE 107, 27 [50]). Die Nummer 4 in § 9 Abs. 1 Satz 3 EStG wird deshalb aufgehoben.

Dabei soll aber nicht unberücksichtigt bleiben, dass eine Reihe von Steuerpflichtigen überdurchschnittlich weite Wege zur Betriebsstätte/Arbeitsstätte zurücklegen. Aus dem Mikrozensus 2004 ergibt sich, dass rd. 83 % der Pendler eine Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von weniger als 26 km haben; bei rund 17% beträgt die Entfernung mehr als 25 km.

...

	PKW	Öffentl. Verkehr	Sonst.	insgesamt	Pendleranteil
unter 10 km	53%	11%	36%	100%	52%
10 – 25 km	82%	16%	2%	100%	31%
26 – 50 km	86%	13%	1%	100%	12%
über 50 km	82%	16%	2%	100%	5%
					100%

Deswegen enthält Absatz 2 Härteregelnungen für Wegstrecken über 20 Kilometer und – wie bisher – für behinderte Menschen.

2.6. Herabsetzung des Sparerfreibetrages (§ 20 Abs.4 Satz 1-3)

Der **Sparer-Freibetrag** wird von bisher 1.370 / 2.740 Euro (Alleinstehende / Verheiratete) auf **nur noch 750 / 1.500 Euro** (Alleinstehende / Verheiratete) abgesenkt.

Die Änderung ist nach der allgemeinen Anwendungsregelung in § 52 Abs. 1 EStG in der Fassung des vorliegenden Änderungsgesetzes erstmals für den **Veranlagungszeitraum 2007** anzuwenden.

2.7. Anhebung des Spitzensteuersatzes (§ 32a Abs. 1 EStG/ § 32 c EStG)

Nach geltendem Recht beträgt der Spitzensteuersatz 42 %t des zu versteuernden Einkommens. Zur Unterstützung der notwendigen Bemühungen zur Konsolidierung des Haushalts wird der **Steuersatz für besonders hohe private Einkommen ab einem zu versteuernden Einkommen von 250.001 Euro an um 3% auf 45 %** angehoben. Gewinneinkünfte werden davon ausgenommen. Dazu wird ein Entlastungsbetrag im Rahmen des neuen § 32c EStG eingeführt.

Von der nach § 32a Abs. 1 EStG vorgesehenen Erhöhung des Steuersatzes um 3 vom Hundert bleiben Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit im Sinne des § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 (**Gewinneinkünfte**) **ausgenommen, weil sie mit einem spezifisch unternehmerischen Risiko behaftet sind**. Für diese Gewinneinkünfte wird hierzu ein **Entlastungsbetrag** eingeführt.

Mit dieser Regelung wird zugleich dem Umstand Rechnung getragen, dass **für 2008 eine umfassende Unternehmenssteuerreform geplant** ist.

Eine Anhebung des Spitzensteuersatzes auch für unternehmerische Einkünfte wäre vor diesem Hintergrund in dieser Situation das falsche Signal und zudem mit negativen ökonomischen Folgen verbunden.

...

Der Entlastungsbetrag wird nur in dem Veranlagungszeitraum 2007 gewährt. Sollte die Unternehmenssteuerreform nicht wie vorgesehen zum 1. Januar 2008 in Kraft treten, wird durch ein geeignetes Gesetzgebungsverfahren die Verlängerung der Tarifbegrenzung bei Gewinneinkünften sichergestellt. Durch die geplante Unternehmenssteuerreform erfolgt eine Entlastung in anderer geeigneter Weise.

Der Entlastungsbetrag wird wie folgt ermittelt: Zunächst wird der Anteil der Gewinneinkünfte an der Summe der Einkünfte ermittelt. Die Bemessungsgrundlage für den Entlastungsbetrag ergibt sich, indem dieser Anteilssatz auf den Teil des zu versteuernden Einkommens angewandt wird, der oberhalb 250.000 € liegt. Der Entlastungsbetrag beträgt dann 3 % dieser Bemessungsgrundlage.

Beispiel:

Der Anteil der Einkünfte aus Gewinneinkünften an der Summe der Einkünfte beträgt: 50 %, das zu versteuernde Einkommen beträgt 450.000 €:

Berechnung:

Teil zu versteuerndes Einkommens oberhalb 250.000 €: $450.000 \text{ €} - 250.000 \text{ €} = 200.000 \text{ €}$

Bemessungsgrundlage für den Entlastungsbetrag = 50 % von 200.000 € = 100.000 €

Entlastungsbetrag: 3 % von 100.000 € = 3.000 €. Dieser wird für 2007 gewährt.

2.8. Reduzierung der Bergmannprämie

Allgemein: Die Sanierung der öffentlichen Haushalte bildet das Fundament einer soliden Finanzpolitik. Dazu gehört auch der Abbau von Subventionen.

Nach dem Gesetz über Bergmannsprämien wird Arbeitnehmern des Bergbaus, die unter Tage beschäftigt sind, eine Bergmannsprämie gewährt (§ 1 Abs. 1). Die Bergmannsprämie beträgt 5 Euro und wird für jede unter Tage verfahrenene volle Schicht gewährt (§ 2). Nach § 3 Abs. 1 hat der Arbeitgeber bei der Lohnabrechnung die von dem Arbeitnehmer im Lohnabrechnungszeitraum unter Tage verfahrenen vollen Schichten festzustellen und die darauf entfallenden Bergmannsprämien auszus zahlen. Der Arbeitgeber hat die auszuzahlenden Bergmannsprämien mit dem Betrag, den er für seine Arbeitnehmer an Lohnsteuer einbehalten hat, zu entnehmen und bei der nächsten Lohnsteueranmeldung in einer Summe gesondert abzusetzen. Die Bergmannsprämie wird folglich aus Mitteln des Lohnsteueraufkommens gezahlt. Nach § 4 gelten die Bergmannsprämien weder als steuerpflichtige Einnahmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes noch als Einkommen, Verdienst oder Entgelt im Sinne der Sozialversicherung oder der Arbeitslosenversicherung; sie gelten arbeitsrechtlich nicht als Bestandteil des Lohns oder Gehalts. Außerdem ist die Bergmannsprämie nach § 3 Nr. 46 EStG steuerfrei.

Die Bergmannsprämie, die 1956 zur Anerkennung der besonderen Leistungen des unter Tage tätigen Bergmanns und aus arbeitsmarktpolitischen Gründen eingeführt wurde, ist heute sachlich nicht mehr gerechtfertigt. Zum einen haben sich die Arbeitsbedingungen für die Bergleute gegenüber den 50er Jahren deutlich verbessert. Die arbeitsmarktpolitische Zielsetzung ist überholt. Angesichts des notwendigen Personalabbaus im Bergbau ist die Bergmannsprämie als Anreiz zur Steigerung der Attraktivität des Bergmannsberufs eher kontraproduktiv.

Es ist deshalb **sachgerecht, die Bergmannsprämie abzuschaffen**. Dies soll stufenweise erfolgen, um den Bergbauunternehmen Zeit für einen ggf. aus sozialen Gründen von ihnen für notwendig erachteten Lohnausgleich zu geben. Der Gesetzentwurf sieht deshalb den **Abbau in 2 Stufen** vor.

Mit der Regelung erfolgt eine **Absenkung** der Bergmannsprämie in einem ersten Schritt **in 2007 von 5 Euro auf 2,50 Euro** für jede verfahrenene volle Schicht.

In 2008 wird sie ganz abgeschafft.

...

3. Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG)

Dieses Gesetz sieht tiefe Einschnitte im Umwandlungssteuergesetz vor. Es ist auf sämtliche Umwandlungsvorgänge mit Inlandsbezug anzuwenden, bei denen die Anmeldung zur Registereintragung vor dem Tag der Gesetzesverkündung erfolgt.

A. Umwandlungssteuerrecht

3.1. Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personenunternehmung

Folgende Änderungen sind zu beachten:

- Nach § 3 Abs. 1 UmwStG sind die übergehenden Wirtschaftsgüter in der Schlussbilanz der übertragenden Kapitalgesellschaft mit dem gemeinen Wert anzusetzen.
Bei Inlandsverhaftung der stillen Reserven durch die übernehmende Gesellschaft kann auch der Buchwert oder ein Zwischenwert gewählt werden.
- Ein Verlustvortrag der übertragenden Kapitalgesellschaft geht nach § 4 Abs.2. Satz 2 UmwStG nicht auf die Personengesellschaft über.
- Hat die umzuwandelnde Kapitalgesellschaft ein KSt Guthaben, führt die Umwandlung zu einer KSt Minderung in gleicher Höhe.
- Rückgängigmachung von steuerwirksamen Teilwertabschreibungen sowie Abzügen nach 6 b EStG (§ 5 Abs. 3 UmwStG)
- Gebildete Gewinnrücklagen der übertragenden Kapitalgesellschaft führen zum Zeitpunkt der Umwandlung zu Bezügen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG und unterliegen der Kapitalertragsteuer (Ausschüttungsfiktion)
- Übernahmegewinne durch die Umwandlung sollen mit einem Anteil von 5 % der Besteuerung unterliegen, wenn die Beteiligung auf eine Kapitalgesellschaft entfällt

3.2. Einbringung von begünstigten Vermögen in eine Kapitalgesellschaft

Diese Änderung betrifft Einbringungen eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteil in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten. Folgende einzelnen Punkte:

- Einbringung zu Buchwerten ist nur möglich gegen neue Gesellschaftsanteile, jetzt aber keine sonstigen Gegenleistung (Geld / Darlehen ect).
- Buchwertansatz ist auch zulässig, wenn handelsrechtlich ein höherer Wert möglich, steuerrechtlich ist ein Ausgleichsposten neutral zu bilden.
(Eigenkapitalsquote)
- Besteuerung einbringungsgeborener Anteile durch Verkauf innerhalb 7 Jahre (Gewinn auf den Einbringungszeitraum zeitanteilig).

3.3. Verschmelzung von Kapitalgesellschaften

Ein Verlustabzug bei der übertragenden Kapitalgesellschaft ist nicht mehr möglich § 12 Abs. 3 UmwStG.

...

4. Investitionszulagegesetz

Das neue Investitionszulagegesetz sieht wie bisher eine Beschränkung der Förderung auf betriebliche Erstinvestitionen im Beitrittsgebiet und Berlin vor, die auf die Anschaffung oder Herstellung neuer beweglicher Anlagegüter (außer Pkw, Flugzeuge oder GWG) oder neue Gebäude.

Als Erstinvestition gelten:

- Errichtung einer Betriebsstätte
- Erweiterung einer Betriebsstätte
- Diversifizierung der Produkte einer Betriebsstätte in neue zusätzliche Produkte
- Grundlegend Änderung des Gesamtproduktionsverfahrens
- Übernahme eines Betriebs (geschlossen) durch einen unabhängigen Investor.

Die Investitionsgüter müssen für einen Bindungszeitraum von fünf Jahren zum Anlagevermögen eines begünstigten Betriebs gehören. Bei kleinen und mittleren Betrieben (Kriterien: bis 250 Mitarbeiter, Jahresumsatz 50 Mio €) verkürzt sich der Bindungszeitraum auf drei Jahre.

Keine Begünstigung von der Überlassung von Wirtschaftsgütern durch Leasinggesellschaften.

5. Referentenentwurf für ein Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements

Das Bundesministerium der Finanzen hat am Wochenende die Eckpunkte der von Bundesfinanzminister Steinbrück kürzlich vorgestellten Initiative „Hilfen für Helfer“ veröffentlicht.

“Bei der Initiative „Hilfen für Helfer“ geht es darum, diejenigen in unserem Land zu unterstützen, die mit ihrem zivilgesellschaftlichen Engagement einen wesentlichen Beitrag zum Zusammenhalt unserer Gesellschaft leisten. Wir werden dazu das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht großzügiger regeln und Spender, Stiftungen, Vereine, Übungsleiter und schlicht die Menschen, die sich engagieren, unterstützen. Damit soll ein konkretes Zeichen der Anerkennung für die Leistung dieser Menschen gegeben werden.“

Zurzeit erarbeitet das Bundesministerium der Finanzen auf der Basis dieser Eckpunkte einen Referentenentwurf. Nach jetzigem Stand ist die Kabinetttbefassung für Januar/Februar 2007 geplant.

...

Folgende **Maßnahmen zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements** sollen umgesetzt werden:

- Einführung eines neuen **Abzugs von der Steuerschuld für bestimmte ehrenamtliche Tätigkeiten im gemeinnützigen Bereich in Höhe von 300 Euro** – Voraussetzung: Abzug kann geltend machen wer monatlich 20 Zeitstunden im Dienst einer juristischen Person des öffentlichen Rechts unentgeltlich alte, kranke oder behinderte Menschen betreut. (z.B. bei AWO/DRK)
- Anhebung der **sog. steuerfreien Übungsleiterpauschale** von 1.848 € auf 2.100 €.
- Vereinheitlichung und **Anhebung der Höchstgrenzen für den Spendenabzug** von bisher 5/10 des Gesamtbetrages der Einkünfte (§ 10 b Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG) auf 20%.
- **verbesserter Sonderausgabenabzug für Mitgliedsbeiträge an Kulturfördervereine**
- **Anhebung der Besteuerungsgrenze für wirtschaftliche Betätigungen gemeinnütziger Körperschaften** von insgesamt 30.678 € auf 35.000 € Einnahmen im Jahr (ebenso Anhebung der Zweckbetriebsgrenze bei sportlichen Veranstaltungen)
- **Anhebung des Höchstbetrags für die Ausstattung von Stiftungen mit Kapital** (Vermögensstockspenden, § 10 b Abs. 1a EStG) von 307.000 € **auf 750.000 €.**
- Abschaffung des zeitlich begrenzten Vor - und Rücktrag beim Abzug von Großspenden und der zusätzlichen Höchstgrenze für Spenden an Stiftungen. Dafür **Einführung eines zeitlich unbegrenzten Spendenvortrags.**
- Senkung des Satzes, mit dem pauschal für unrichtige Zuwendungsbestätigungen und fehlerverwendete Zuwendungen zu haften ist, von 40 % auf 30 % der Zuwendungen.
- Bessere Abstimmung der förderungswürdigen Zwecke im Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht.
- Bürokratieabbau im Spendenrecht.

...

6. Entwurf der Unternehmensteuerreform 2008

Die Reform der Unternehmenssteuern zum 1.1.2008 ist neben der Anhebung der Mehrwertsteuer zum 1.1.2007 und dem Auslaufen der für zwei Jahre geschaffenen besonderen Abschreibungsmöglichkeiten für Investitionsgüter zum 31.12.2007 der dritte notwendige Schritt zum dauerhaften Wiederaufstieg aus einer zu langen Zeit wirtschaftlicher Schwäche.

Vielmehr kommt es vor allem auf die Investitionen innovativer und ertragsstarker Unternehmen an. Diese stehen in einem harten internationalen Wettbewerb, wobei auch die steuerliche Attraktivität des jeweiligen Standortes eine Rolle spielt. Und auch wenn der Standort Deutschland ansonsten (z.B. hinsichtlich Infrastruktur, innerer Sicherheit und sozialem Frieden) hervorragend aufgestellt ist, besteht hier noch Handlungsbedarf: Ein internationaler Vergleich der nominalen Steuersätze zeigt, dass **gerade Kapitalgesellschaften in Deutschland steuerlich sehr stark belastet** sind. Dies gilt insbesondere im Vergleich zu unseren osteuropäischen Konkurrenten.

Folgende Vereinbarungen wurden getroffen:

- Die **Steuerbelastung für Körperschaften** wird um rund 9 Prozentpunkte auf **unter 30%** und damit um fast ein Viertel gesenkt und ist dadurch international wettbewerbsfähig.
- Die **Belastung mittelständischer Unternehmen wird noch weiter verringert.**
- Die **Gleichstellung von Personen- und Kapitalgesellschaften** wird im Ergebnis weitgehend erreicht.
- Die **Finanzbasis der Kommunen bleibt erhalten.**
- **Anreize für große internationale Konzerne**, zu schaffen in Deutschland zu investieren und auch ihre in Deutschland erarbeiteten Gewinne, bei konkurrenzfähigen Steuersätzen, **auch in Deutschland zu versteuern.**
- Anreize für internationale Kapitalanleger mit der Abgeltungssteuer schaffen, damit **Deutschland ein attraktiver und übersichtlicher Platz für internationale Kapitalanleger** wird, die für das Wachstum in Deutschland von großer Bedeutung sind.

Maßnahmen sind:

- Für kleine Unternehmen soll weiterhin die Anparabschreibung nach § 7g EStG gelten. Der gegenwärtige **§ 7g EStG soll verbessert werden**, um einen stärkeren Investitionsanreiz zu setzen und Missbräuche zu vermeiden.
- Große **Personenunternehmen** werden mit einer **Thesaurierungsbegünstigung** die Möglichkeit haben, den einbehaltenen (thesaurierten) Gewinn entsprechend der niedrigen Belastung der Körperschaften mit knapp 30 % zu besteuern. Bei späterer Entnahme erfolgt eine Nachbelastung mit dem Abgeltungssteuersatz für Dividenden. Mit der Thesaurierungsbegünstigung wird im Vergleich zu Körperschaften Belastungsneutralität erreicht.
- Kapitalgesellschaften haben eine aktuelle nominale Belastung von 38,65 Prozent (Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer) ist zur Zeit die höchste in Europa. Die hohen Steuersätze führen dazu, dass international operierende Unternehmen bestehende steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten (etwa Verrechnungspreise oder Fremdkapitalzinsen) nutzen und so einen erheblichen Teil ihrer in Deutschland erwirtschafteten Gewinne nicht hier, sondern in Ländern mit niedrigeren Steuersätzen versteuern (z.B. werden grenzüberschreitend Kredite gewährt, für die hohe Zinsen

...

fällig sind, die dann als Betriebsausgaben die Steuerlast mindern). Ferner werden Kosten, die im Ausland entstehen, in Deutschland geltend gemacht, was bei hohen Steuersätzen besonders lukrativ ist. **Daher wird die Körperschaftsteuer auf 15% abgesenkt und gleichzeitig wird die Messzahl für die Berechnung der Gewerbesteuer so verringert, dass eine steuerliche Gesamtbelastung von insgesamt nur noch 29,83% (statt bisher 38,65) erreicht wird.**

- **Größtmögliche steuerliche Gleichbehandlung** von Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften (**Rechtsformneutralität**) durch **Angleichung der tatsächlichen tariflichen Belastung**. Für die Inhaber von Personenunternehmen gibt es ebenfalls eine Tarifreduzierung auf 29%, soweit sie Ihre Gewinne im Unternehmen belassen und nicht entnehmen. Diese rechtsformneutrale Belastungswirkung erreicht, dass steuerliche Gründe bei der Wahl der Rechtsform künftig nicht mehr so ausschlaggebend sind wie heute.
- Steuervereinfachung durch den **Wegfall** komplizierter Regeln wie die bisherige In-sich **Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer** oder durch die Einführung einer Abgeltungssteuer auf Kapitalerträge.
- Die 50%-ige steuerliche Hinzurechnung der gezahlten Dauerschuldzinsen bei der Gewerbesteuer fällt weg. Stattdessen werden **alle Zinsen und Finanzierungsanteile von Mieten, Pachten, Leasingraten und Lizenzen mit einem Hinzurechnungsfaktor von 25%** erfasst. Das vereinfacht die Gewerbesteuer, weil nicht mehr zwischen kurzfristigen und langfristigen Verbindlichkeiten unterschieden werden muss, und sorgt zugleich dafür, dass Ausweichgestaltungen erschwert werden.
- Kleine und mittlere Unternehmen schaffen viele Arbeitsplätze in Deutschland. Daher wird die **Anrechnung der Gewerbesteuer bei der Einkommensteuer**, der so genannte **Anrechnungsfaktor**, von heute 1,8 **auf 3,8 erhöht** und gleicht damit den Wegfall des Abzugs der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe aus. Zusätzlich wird die auf kleine und mittlere Unternehmen zugeschnittene **Ansparrücklage nach § 7g EStG verbessert** und die damit zusammenhängenden Abschreibungsmöglichkeiten ausgebaut.
- Einführung der Abgeltungssteuer stärkt den Finanzplatz Deutschland und vereinfacht das Steuerrecht. Durch die **Einführung einer anonymen Abgeltungssteuer in Höhe von 25 Prozent auf Kapitalerträge** schließt Deutschland an diese internationale Entwicklung an.
Die Abgeltungssteuer führt zu einer deutlichen **Vereinfachung der Besteuerung privater Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne aus Wertpapieren**, die heute zu den schwierigsten Bereichen des Steuerrechts gehört.
Mit der Einbehaltung der Abgeltungssteuer erledigen die Kreditinstitute künftig die steuerlichen Formalitäten für einen Großteil ihrer Kunden. Die Abgeltungssteuer entlastet somit diese von ihren heutigen umfangreichen Steuererklärungspflichten im Zusammenhang mit inländischen Kapitalerträgen. Aber auch Steuerpflichtige, die auf Grund ihres niedrigen persönlichen Steuersatzes ihre Kapitalerträge weiterhin zu ihren Gunsten in der Veranlagung berücksichtigt haben möchten, werden durch einfache und übersichtliche Erklärungsvordrucke von der Reform profitieren. Die konsequente einheitliche Behandlung aller Kapitalanlageformen – ob Zinsen, Dividenden oder Veräußerungsgewinne – hat neben einer deutlichen Vereinfachung auch den Effekt, dass Anlageentscheidungen künftig allein unter Kapitalmarktaspekten (Rendite, Kapitalrisiko) getroffen und nicht mehr durch steuerliche Beweggründe überlagert werden. Die heutigen Freiräume bei den steuerfreien Veräußerungsgewinnen gehören dann der Vergangenheit an.

...

- Der **Wegfall der so genannten degressiven Abschreibung**. Selbstverständlich bleibt es beim Prinzip, dass alle Wirtschaftsgüter abgeschrieben werden. Die degressive Abschreibung verschaffte den Unternehmen einen zusätzlichen Zinsvorteil, der nach der erheblichen Verbesserung der Besteuerung so nicht mehr erforderlich ist.
- **Geringwertige Wirtschaftsgüter sollen zukünftig bei Unternehmen, die die Größenmerkmale des § 7g EStG überschreiten, nicht mehr sofort abschreibbar sein**. Diese Änderung soll nur bei den Gewinneinkünften und nicht z.B. bei Arbeitnehmern gelten.
- Die gezahlte **Gewerbsteuer** kann zukünftig **nicht mehr als Betriebsausgabe** abgezogen werden. Allerdings wird zugleich die Gewerbesteuerermesszahl von derzeit 5% **auf 3,5 % gesenkt** und der **Anrechnungsfaktor** von 1,8 **auf 3,8 erhöht**, so dass dies nicht zu zusätzlichen Belastungen führt.
- Die geltende Mantelkaufregelung, die die ungerechtfertigte Nutzung und den Handel mit Verlustvorträgen bei der Körperschaftsteuer verhindern soll, ist kompliziert und gestaltungsanfällig. Eine Änderung soll die Vorschrift vereinfachen und effektiver die ungerechtfertigte Verlustnutzung verhindern.
- Auch im Rahmen der Einführung der **Abgeltungsteuer** soll die Bemessungsgrundlage verbreitert werden. Hier soll die bisher bestehende Veräußerungsfrist bei der Besteuerung privater Veräußerungsgewinne bei Kapitalanlagen gestrichen werden. Damit ergibt sich **zukünftig eine Besteuerung unabhängig von der Haltedauer beim Anleger**.

...

7. Entwurf eines Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge

7.1. Zielsetzung

Das Gesetz soll die steuerlichen Rahmenbedingungen für Unternehmensnachfolgen verbessern. Das geltende Recht mit den Regelungen des Freibetrags, des Bewertungsabschlags und der Tarifbegrenzung war auf die Übergänge kleiner und mittlerer Unternehmen und damit auf eine bestimmte Personengruppe zugeschnitten und zudem missbrauchsanfällig. Zweck der Neuregelung ist nicht mehr die Begünstigung einer bestimmten Personengruppe, sondern die Erhaltung der Unternehmen als Garanten von Arbeitsplätzen, als Stätten des produktiven Wachstums und in ihrer gesellschaftlichen Funktion als Ort beruflicher und sozialer Qualifikation. Das Gesetz erleichtert die „Generationenbrücke“ auch bei großen Unternehmen. Die Erwerber dieses Vermögens erhalten einen Anreiz, die Unternehmen fortzuführen, statt sie an fremde Dritte - z.B. Finanzinvestoren - zu verkaufen.

Das Gesetz erweitert die „Schere“ zwischen begünstigtem Vermögen (produktives Vermögen) und dem nicht begünstigten Vermögen (insbesondere Grundvermögen und übriges Vermögen). Deshalb bedarf die Differenzierung einer besonderen Rechtfertigung. Sie besteht hier in der **Koppelung der Förderung an die Fortführung des Betriebs in einem**

Umfang, der nach dem Gesamtbild der Verhältnisse vergleichbar sein muss.

Durch diese Bindung und die Beschränkung auf die produktiven Teile des Unternehmensvermögens wird die Förderung zugleich zielgenauer; Missbrauch und Mitnahmeeffekte werden eingeschränkt.

7.2. Maßnahmen

Durch das Gesetz wird **die auf begünstigtes Vermögen entfallende Erbschaft- und Schenkungsteuer über einen Zeitraum von zehn Jahren gestundet.**

Die **gestundete Steuer erlischt in zehn Jahresraten** unter der **Voraussetzung der Betriebsfortführung.**

Führt der Erwerber den Betrieb über zehn Jahre fort, entfällt die Steuer gänzlich.

Die bisherigen Vergünstigungen des Produktivvermögens (land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Betriebsvermögen, Anteile an Kapitalgesellschaften) bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer (Freibetrag und Bewertungsabschlag nach § 13a ErbStG und Tarifiermäßigung für Personen außerhalb der Steuerklasse I nach § 19a ErbStG) sind damit entbehrlich.

Entlastet wird in erster Linie Vermögen, das der Produktion von Waren und der Erbringung von Dienstleistungen und deren Verteilung dient.

Die Überlassung von Vermögenswerten wie Kapital, beweglichen und unbeweglichen Sachen und Rechten gegen Entgelt, die auch einkommensteuerrechtlich im Normalfall nicht als Einkünfte aus Gewerbebetrieb (oder freiem Beruf), sondern als Einkünfte aus Kapitalvermögen oder Vermietung und Verpachtung angesehen werden, wird hingegen nicht begünstigt. Die Neuregelung erweist sich gegenüber dem bisherigen Recht als zielgenauer.

Eine Vergünstigung wird nicht mehr gewährt, soweit Steuerpflichtige Geldanlagen und Grundstücke in gewerblich geprägte Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften einbringen. Vermieden werden auch missbräuchliche Gestaltungen, in denen natürliche und juristische Personen Wirtschaftsgüter an gewerblich geprägte Personengesellschaften verkaufen, um sie danach zurückzuzumieten (Fälle des „sale-and-lease back“). Die Beteiligten an den Personengesellschaften waren dabei vorrangig an den erbschaftsteuerlichen Vorteilen interessiert.

Die Abgrenzung der begünstigten (produktiven) von den nicht begünstigten (nicht produktiven) Vermögen und Vermögensteilen erfolgt unabhängig von der Rechtsform des Betriebs.

...

7.3. Berücksichtigung der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts auf den Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofs zur Erbschaftsteuer

Der Ausgang des Verfahrens beim Bundesverfassungsgericht über den Aussetzungs- und Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofs zur Erbschaftsteuer vom 22. Mai 2002 ist ungewiss. Sollte die für 2006 erwartete Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts Auswirkungen auf in diesem Gesetz neu geregelte Vorschriften haben, könnte sie - soweit es zeitlich möglich ist - in die Gesetzesberatungen einfließen.

...

II. Aktuelles aus Verwaltung und Rechtsprechung

A. Aktuelles zur Umsatzsteuersatzänderung zum 1. Januar 2007

1. Auswirkungen der Anhebung des allgemeinen Umsatzsteuersatzes von 16 % auf 19 % zum 1.01.2007

Der neue allgemeine Steuersatz von 19 % ist auf die Lieferungen, sonstigen Leistungen und die innergemeinschaftlichen Erwerbe anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2006 vorgenommen werden. Nach dem Gesetz ist somit der Steuersatz anzuwenden, der gültig ist zu dem Zeitpunkt wenn der jeweilige Umsatz ausgeführt wird.

Beispiel 1:

Ein Kunde kauft in einem Möbelhaus am 28.12.2006 einen Schreibtisch. Er nimmt diesen gleich mit.

Ergebnis:

Es ist der Steuersatz von 16 % anzuwenden, da die Lieferung (Schreibtisch) in 2006 erfolgt ist.

Auf den Zeitpunkt der vertraglichen Vereinbarung kommt es ebenso wenig an wie auf den Zeitpunkt der Zahlung oder der Rechnungserteilung.

Beispiel 2

Ein Kunde kauft in einem Möbelhaus am 28.12.2006 einen Schreibtisch. Er nimmt diesen gleich mit, die Rechnung und die Zahlung erfolgt aber erst in 2007.

Ergebnis:

Es ist der Steuersatz von 16 % anzuwenden, da die Lieferung (Schreibtisch) in 2006 erfolgt ist. Auf die Rechnungserstellung oder Zahlung kommt es nicht an.

Auf den Zeitpunkt der vertraglichen Vereinbarung kommt es nicht an.

Beispiel 3

Ein Kunde kauft in einem Möbelhaus am 28.12.2006 einen Schreibtisch. Die Lieferung des Schreibtisches erfolgt erst am 05. Januar 2007. Die Zahlung und die Rechnungserstellung erfolgt aber bereits am 28.12.2006.

Ergebnis:

Es ist der Steuersatz von 19% anzuwenden, da die Lieferung (Schreibtisch) in 2007 erfolgt . Auf die Rechnungserstellung oder Zahlung kommt es nicht an.

Der allgemeine Steuersatz von 19 % ist auch bei der Berechnung der Einfuhrumsatzsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG) anzuwenden, und zwar auf Einfuhren, die nach dem 31. Dezember 2006 vorgenommen werden.

...

Beispiel 4:

Der Unternehmer H hat im Oktober 2006 auf der Messe in China Waren für das Weihnachtsgeschäft eingekauft. Aufgrund eines zollrechtlichen Problems in China konnten die Waren erst am 5. Januar 2007 in Hamburg eingeführt werden.

Ergebnis:

Es ist der Steuersatz von 19% für die Einfuhrumsatzsteuer anzuwenden, da die Einfuhr der bestellten Waren erst in 2007 vorgenommen wurde. Auf die Bestellung oder Zahlung kommt es nicht an.

1.2. Behandlung bei Istversteuerung

Hat der Unternehmer die Istversteuerung beantragt, so versteuert er die Umsätze erst mit Eingang des Geldbetrages. Bei diesen Umsätzen können somit der Zeitpunkt der Leistung und der Zeitpunkt der Zahlung auseinander fallen.

Werden nach dem 31. Dezember 2006 Zahlungen für Leistungen bzw. Teilleistungen vereinnahmt, die der Unternehmer vor dem 1. Januar 2007 ausgeführt hat und auf die der allgemeine Steuersatz anzuwenden ist, ist die auf diese Beträge entfallende Umsatzsteuer nach dem bis zum 31. Dezember 2006 geltenden Steuersatz von 16 % zu berechnen.

Beispiel 5:

In einer Gastwirtschaft bezahlt der Kunde A seinen Deckel (Forderung) für den Monat Dezember 2006 erst am 25. Januar 2007.

Ergebnis:

Bei der Istversteuerung wird der Umsatz aus dem Deckel (Forderung) erst bei Zahlung somit im Januar 2007 versteuert. Da die Leistung aber bereits im alten Jahr erfolgt ist, wird der Steuersatz für 2006 von 16 % im Januar 2007 angewendet. Diese Umsätze sind gesondert aufzuzeichnen und anzumelden.

Werden hingegen vor dem 1. Januar 2007 Entgelte oder Teilentgelte (Anzahlungen usw.) für Lieferungen und sonstige Leistungen vereinnahmt, die erst nach dem 31.

Dezember 2006 ausgeführt werden so sind diese Beträge nachträglich der ab dem 1. Januar 2007 geltende Steuersatz von **19 %** zu unterwerfen. (§ 27 Abs. 1 Satz 2 UStG).

Beispiel 6:

Ein Kunde bezahlt eine Warenlieferung bereits im 30. Dezember 2006 obwohl die Lieferung erst am 02. Januar 2007 erfolgt.

Ergebnis:

Die Lieferung ist bei Istversteuerung im Dezember 2006 mit der Zahlung der Umsatzbesteuerung zu unterwerfen. Da die Lieferung erst in 2007 erfolgt ist dieser Umsatz aber mit dem Regelsatz für 2007 von 19 % zu unterwerfen. .

Nach § 27 Abs. 1 Satz 3 UStG ist die, für die vor dem 1. Januar 2007, vereinnahmten Entgelte und Teilentgelte geschuldete Umsatzsteuer, für den Voranmeldungszeitraum zu berechnen und zu entrichten, in dem die Leistung bzw. Teilleistung ausgeführt wird.

Darüber hinaus wird zur Vereinfachung zugelassen, dass die, für die vor dem 1. Januar 2007 vereinnahmten Teilentgelte, geschuldete weitere Umsatzsteuer für den Voranmeldungszeitraum berechnet und entrichtet wird, in dem das restliche Entgelt vereinnahmt wird.

...

Beispiel 7:

Ein Kunde bezahlt eine Warenlieferung netto von 10.000,00 € mit 2.000,00 € am 30. Dezember 2006 an. Die Lieferung erfolgt am 20. Januar 2007.

Die Firma schreibt eine Rechnung über die Anzahlung im Dezember 2006, von 2.000,00 € mit 16 % = 2.320,00 €. Die Endrechnung im Januar wird unter Abzug der Anzahlung insgesamt mit 19 % versteuert (10.000,00 zzgl. 19% Umsatzsteuer = 11.900,00 € abzüglich Anzahlung 2.320,00 € = 9.580,00 € Zahllast.

Ergebnis:

Der in 2007 vereinnahmte Restbetrag von netto 8.000,00 € zzgl. 19 % = 9.520,00 sowie die Nachberechnung der Umsatzsteuerdifferenz für die Anzahlung aus 2006 (2.000,00 € x (19% -16%) 3% = 60,00 € zusammen 9.580,00 €, können im Zeitpunkt der Lieferung im Januar 2007 der Umsatzsteuer angemeldet werden.

Eine Korrektur der Anzahlung um die 3% im Dezember 2006 ist nicht notwendig.

1. 3. Umsatzbesteuerung und Vorsteuerabzug bei der Abrechnung von Teilentgelten, die vor dem 1. Januar 2007 für nach dem 31. Dezember 2006 ausgeführte Leistungen vereinnahmt werden

Erteilt der Unternehmer über Teilentgelte, die er vor dem 1. Januar 2007 für steuerpflichtige Leistungen oder Teilleistungen vereinnahmt, die dem allgemeinen Steuersatz unterliegen und nach dem 31. Dezember 2006 ausgeführt werden, Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis, ist in diesen Rechnungen die nach dem bis zum 31. Dezember 2006 geltenden Steuersatz von 16 % berechnete Umsatzsteuer anzugeben.

Der **Leistungsempfänger ist**, sofern die übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG vorliegen, **berechtigt, die in der jeweiligen Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer abzuziehen**, wenn er die Rechnung erhalten und soweit er die verlangte Zahlung geleistet hat. Einer **Berichtigung des Steuerausweises** in diesen Rechnungen bedarf es nicht, **wenn** in einer **Endrechnung** die Umsatzsteuer für die **gesamte Leistung oder Teilleistung** nach dem ab 1. Januar 2007 geltenden allgemeinen Steuersatz von **19 % ausgewiesen** oder in einer Restrechnung die für die vor dem 1. Januar 2007 **vereinnahmten Teilentgelte** geschuldete weitere Umsatzsteuer **(3 %) zusätzlich angegeben** wird.

Beispiel 8:

Ein Kunde bezahlt eine Lieferung netto von 10.000,00 € mit 2.000,00 € am im 30. Dezember 2006 an. Die Lieferung erfolgt am 20. Januar 2007. Die Firma schreibt eine Rechnung über die Anzahlung im Dezember 2006, von 2.000,00 € mit 16 % = 2.320,00 €. Die Endrechnung im Januar wird unter Abzug der Anzahlung insgesamt mit 19 % versteuert (10.000,00 zzgl. 19% Umsatzsteuer = 11.900,00 € abzüglich Anzahlung 2.320,00 € = 9.580,00 € Zahllast.

Ergebnis:

Von dem in 2006 von dem Kunden bezahlten Rechnungsbetrag in Höhe von 2.320,00 € kann in Höhe von 320,00 € der Vorsteuerabzug im Dezember 2006 geltend gemacht werden.

Die in 2007 gezahlte Vorsteuer von 1.520,00 € (8.000,00 € zzgl. 19 % = 1.520,00 € Vorsteuer sowie die Nachberechnung der Anzahlung von 2006 = 2.000,00 € x (19% -16%) 3% = 60,00 € Vorsteuer) kann im Januar 2007 bei der Umsatzsteuervoranmeldung als Vorsteuerabzug angemeldet werden.

Die weitere Umsatzsteuer, die auf die im Voraus vereinnahmten Teilentgelte entfällt, ist grundsätzlich für den Voranmeldungszeitraum anzumelden und zu entrichten, in dem die Leistung oder Teilleistung erbracht wird.

...

Der **Vorsteuerabzug kann insoweit vom Leistungsempfänger beansprucht werden, sobald die Leistung ausgeführt ist und die Endrechnung oder Restrechnung vorliegt.** Wird der Steuerausweis in den Rechnungen, die über die vor dem 1. Januar 2007 vereinnahmten Teilentgelte ausgestellt worden sind, nach dem 31. Dezember 2006 wegen der Erhöhung der Umsatzsteuer berichtigt, sind die Berichtigungen der für die Teilentgelte geschuldeten Umsatzsteuer und ggf. des Vorsteuerabzugs für den Voranmeldungszeitraum vorzunehmen, in dem der Unternehmer den Steuerausweis berichtigt.

Beispiel 8:

Ein Kunde bezahlt eine Lieferung netto von 10.000,00 € mit 2.000,00 € am 30. Dezember 2006 an. Die Lieferung erfolgt am 20. Februar 2007. Die Firma berichtigt im Januar die Anzahlung aus 2006 mit Datum 31.12.2006 und berechnet die 3 % für 2007 nach. (Anzahlung 2.000,00 € + 19 % USt (380,00 €) = 2.380,00 € abzüglich Vorauszahlung 2006 von 2.320,00 € = 60,00 € Nachzahlung).

Ergebnis:

Die für die Anzahlung aus 2006 berichtigte Rechnung ist im Zeitpunkt der Berichtigung im Januar 2007 steuerlich zu erfassen und die 60,00 € nachzuzahlen

Das gilt grundsätzlich auch dann, wenn der Unternehmer zugleich mit der Berichtigung des Steuerausweises einen Ausgleichsanspruch nach § 29 Abs. 2 UStG geltend macht und den Umsatzsteuermehrbetrag nachberechnet. In diesem Falle bedarf es einer weiteren Berichtigung der Umsatzsteuerberechnung und des Vorsteuerabzugs, wenn der nachberechnete Betrag nicht im Voranmeldungszeitraum der Steuerausweisberichtigung, sondern später gezahlt wird.

Es bestehen keine Bedenken dagegen, dass in Rechnungen, die vor dem 1. Januar 2007 über die vor diesem Zeitpunkt vereinnahmten Teilentgelte für nach dem 31. Dezember 2006 erbrachte steuerpflichtige Leistungen oder Teilleistungen ausgestellt werden, die Umsatzsteuer nach dem ab 1. Januar 2007 geltenden allgemeinen Steuersatz von 19 % ausgewiesen wird.

Die ausgewiesene Umsatzsteuer wird vom Unternehmer geschuldet.

Der Leistungsempfänger kann den angegebenen Umsatzsteuerbetrag unter den übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG als Vorsteuer abziehen, nachdem die Rechnung vorliegt und soweit der Rechnungsbetrag gezahlt worden ist. Eine Berichtigung der Berechnung der vor dem 1. Januar 2007 entstandenen Umsatzsteuer (§ 27 Abs. 1 Satz 3 UStG) scheidet in diesen Fällen aus.

Beispiel 9:

Ein Kunde bezahlt für eine Lieferung eine Anzahlung von 2.000,00 € zzgl. 19 % am 30. Dezember 2006. Die Lieferung erfolgt am 20. Februar 2007.

Ergebnis:

Die für die Anzahlung aus 2006 in Rechnung gestellte Umsatzsteuer von 19 %, die im Jahr 2006 noch nicht gilt, kann trotzdem vom Kunden bei Zahlung als Vorsteuer bei der Umsatzsteuervoranmeldung Dezember 2006 abgezogen werden.

Ebenso wird es bei Anwendung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nach § 13b UStG nicht beanstandet, wenn eine vor dem 1. Januar 2007 vereinnahmte Abschlagszahlung für eine nach dem 31. Dezember 2006 ausgeführte Leistung dem neuen allgemeinen Steuersatz von 19 % unterworfen wird. Die entsprechenden Bemessungsgrundlagen und Steuerbeträge sind in diesen Fällen in der Umsatzsteuer-Voranmeldung für den maßgeblichen Voranmeldungszeitraum im Jahr 2006 einzutragen.

In der Umsatzsteuererklärung für das Kalenderjahr 2006 sind die entsprechenden Bemessungsgrundlagen und Steuerbeträge im Mantelbogen einzutragen.

...

1.4. Umsatzbesteuerung und Vorsteuerabzug bei der Erteilung von Vorausrechnungen für nach dem 31. Dezember 2006 ausgeführte Leistungen

Bei vereinbarten Entgelten ist die Besteuerung vorzunehmen wenn die Leistung erbracht wurde oder hierüber eine Vorausrechnung erteilt wurde.

1.4.1 Keine Entgeltsvereinnahmung vor dem 1. Januar 2007

Der Unternehmer, der über die, dem allgemeinen Steuersatz unterliegenden steuerpflichtigen Leistungen, die er nach dem 31. Dezember 2006 ausführt, vor dem 1. Januar 2007 Vorausrechnungen erteilt, ist nach § 14 Abs. 2 und 4 UStG berechtigt und ggf. verpflichtet, darin die Umsatzsteuer nach dem ab 1. Januar 2007 geltenden allgemeinen Steuersatz von 19 % anzugeben.

Die ausgewiesene Umsatzsteuer entsteht in diesem Falle bei der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistung oder die Teilleistung erbracht wird. Der Leistungsempfänger kann, wenn die übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG vorliegen, die ausgewiesene Umsatzsteuer für den Voranmeldungszeitraum als Vorsteuer abziehen, in dem die Leistung oder Teilleistung an ihn ausgeführt wird.

Beispiel 10:

Ein Kunde erhält am 28. Dezember 2006 eine Vorausrechnung mit 19 % USt für eine Werkleistung die erst am 27. Januar beendet und abgenommen wurde. Die Vorausrechnung wurde am 7. Januar 2007 gezahlt.

Ergebnis:

Die für die Vorausrechnung ausgewiesene und entstandene Umsatzsteuer von 19% muss mit Zahlung vom 07. Januar 2007 im Januar 2007 versteuert und kann mit Zahlung am 07. Januar 2007 als Vorsteuer vom Kunden geltend gemacht werden

1.4.2. Entgeltsvereinnahmung vor dem 1. Januar 2007

Hat der Unternehmer für eine steuerpflichtige Leistung oder Teilleistung, die er nach dem 31. Dezember 2006 ausführt, vor dem 1. Januar 2007 eine Vorausrechnung erteilt, in der die Umsatzsteuer nach dem ab 1. Januar 2007 geltenden allgemeinen Steuersatz von 19 % ausgewiesen ist, und vereinnahmt er vor dem 1. Januar 2007 das gesamte Entgelt oder Teilentgelt, entsteht die Umsatzsteuer für diese Entgelte in entsprechender Höhe (vgl. Abschnitt 187 Abs. 6 UStR). Der Leistungsempfänger kann, sofern die übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG vorliegen, die nach dem ab 1. Januar 2007 geltenden allgemeinen Steuersatz berechnete Umsatzsteuer, die auf die voraus gezahlten Entgelte entfällt, für den Voranmeldungszeitraum der Zahlung als Vorsteuer abziehen.

Beispiel 11:

Ein Kunde erhält am 28. Dezember 2006 eine Vorausrechnung mit 19 % USt für eine Werkleistung die erst am 27. Januar beendet und abgenommen wird. Die Vorausrechnung wurde am 29. Dezember 2006 gezahlt.

Ergebnis:

Die in der Vorausrechnung ausgewiesene und entstandene Umsatzsteuer von 19% muss mit Zahlung vom 29. Dezember 2006 im Dezember versteuert werden und kann mit Zahlung am 29. Dezember 2006 als Vorsteuer vom Kunden geltend gemacht werden.

...

1.4.3. Abrechnung von Leistungen und Teilleistungen im Rahmen der Istversteuerung von Anzahlungen

Nach § 14 Abs. 5 Satz 2 UStG hat der Unternehmer, der im Rahmen der Istversteuerung von Anzahlungen über eine von ihm erbrachte Leistung oder Teilleistung eine Endrechnung erteilt, darin die vor der Ausführung der Leistung oder Teilleistung vereinnahmten Teilentgelte (Anzahlungen) und die auf sie entfallenden Umsatzsteuerbeträge abzusetzen, wenn über diese Teilentgelte Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis erteilt worden sind.

Hat der Unternehmer für eine nach dem 31. Dezember 2006 ausgeführte Leistung oder Teilleistung vor dem 1. Januar 2007 Teilentgelte vereinnahmt, ist bei der Erteilung der Endrechnung zu berücksichtigen, dass auch insoweit bei der Anwendung des allgemeinen Steuersatzes die Besteuerung nach dem ab 1. Januar 2007 geltenden Steuersatz von 19 % vorzunehmen ist.

Beispiel 12:

Ein Händler der im Rahmen der Istversteuerung seine Umsätze erfasst, berechnet eine Teilleistung am 27. Dezember 2006 mit 16 % Umsatzsteuer. Diese wird auch vom Kunden bezahlt. Im Januar 2007 wird die Endrechnung mit der Versteuerung von 19 % vorgenommen. Ergebnis:

Auch bei der Istversteuerung wird im Januar 2007 die Endrechnung über den Gesamtbetrag zuzüglich 19 % Umsatzsteuer erfasst und die Vorausrechnung die bereits im Dezember 2006 vereinnahmt und versteuert wird dagegen gerechnet. Die 3 % Nachberechnung wird im Januar erfasst.

1.5. Steuerausweis und Berücksichtigung der umsatzsteuerlichen Mehrbelastung bei langfristigen Verträgen (Altverträgen)

1.5.1. Grundsätzliches

Der Unternehmer ist berechtigt und ggf. verpflichtet, über Leistungen (Lieferungen, sonstige Leistungen und ggf. Teilleistungen), die nach dem 31. Dezember 2006 ausgeführt werden und dem allgemeinen Steuersatz unterliegen, Rechnungen zu erteilen, in denen die Umsatzsteuer nach dem ab 1. Januar 2007 geltenden Steuersatz von 19 % ausgewiesen ist. Das gilt auch, wenn die Verträge über diese Leistungen vor dem 1. Januar 2007 geschlossen worden sind und dabei von dem bis dahin geltenden allgemeinen Steuersatz (16 %) ausgegangen worden ist.

Aus der Regelung über den Steuerausweis folgt aber nicht, dass die Unternehmer berechtigt sind, bei der Abrechnung der vor dem 1. Januar 2007 vereinbarten Leistungen die Preise entsprechend der ab 1. Januar 2007 eingetretenen umsatzsteuerlichen Mehrbelastung zu erhöhen. Es handelt sich dabei vielmehr um eine besondere zivilrechtliche Frage, deren Beantwortung von der jeweiligen Vertrags- und Rechtslage abhängt.

Beispiel 13:

Ein Firma vereinbarte im Dezember 2001 mit Ihren Kunden dass die Beratungsleistung monatlich mit 2.500,00 € incl. Umsatzsteuer berechnet wird.

Ergebnis:

Die Dauerrechnung ist zum 01.01.2007 wie folgt neu zu erstellen. Bruttobetrag monatlich 2.500,00 € darin sind 399,16 € enthalten. Die Umsatzsteuererhöhung von 3 % kann in diesem Fall nicht an den Kunden weitergegeben werden

...

1.5.2 Berechnung der Umsatzsteuer gegenüber dem Leistungsempfänger bei gesetzlich vorgeschriebenen Entgelten

Für bestimmte Leistungsbereiche sind Entgelte (Vergütungen, Gebühren, Honorare usw.) vorgeschrieben, die entsprechend dem umsatzsteuerrechtlichen Entgeltsbegriff die Umsatzsteuer für die Leistungen nicht einschließen.

Derartige Entgeltsregelungen enthalten insbesondere die Bundesgebührenordnung für Rechtsanwälte (BRAGO), die Steuerberatergebührenverordnung (StBGebV), die Kostenordnung für Notare (KostO) und die Honorarordnung für Architekten und Ingenieure (HOAI).

Soweit die Unternehmer in diesen Fällen berechtigt sind, die für die jeweilige Leistung geschuldete Umsatzsteuer zusätzlich zu dem vorgeschriebenen Entgelt zu berechnen, können sie für ihre nach dem 31. Dezember 2006 ausgeführten Leistungen ohne Rücksicht auf den Zeitpunkt der vertraglichen Vereinbarung die Umsatzsteuer nach dem ab 1. Januar 2007 geltenden allgemeinen Steuersatz von 19 % dem Entgelt hinzurechnen.

Beispiel 14:

Ein Firma vereinbarte im Dezember 2001 mit Ihren Kunden dass die Beratungsleistung monatlich mit 2.500,00 € zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer berechnet wird.

Ergebnis:

Die Dauerrechnung ist zum 01.01.2007 wie folgt neu zu erstellen:

Monatlich 2.500,00 € zuzüglich 19 % (475,00) = 2.975,00 €.

Die Umsatzsteuererhöhung von 3 % kann in diesem Fall an den Kunden weitergegeben werden

1. 5.3 Ansprüche auf Ausgleich der umsatzsteuerlichen Mehrbelastung

Nach § 29 Abs. 2 UStG kann der Unternehmer, wenn er eine Leistung nach dem 31. Dezember 2006 ausführt, von dem Empfänger dieser Leistung unter bestimmten Voraussetzungen einen angemessenen Ausgleich der umsatzsteuerlichen Mehrbelastung verlangen. **Eine der Voraussetzungen für den Ausgleichsanspruch ist, dass die Leistung auf einem Vertrag beruht, der vor dem 1. September 2006 geschlossen worden ist.** Die Vertragspartner dürfen außerdem nichts anderes vereinbart haben (z.B., dass Ausgleichsansprüche im Falle einer Anhebung des Steuersatzes ausgeschlossen sind).

Beispiel 15:

Ein Firma vereinbarte am 29. Juli 2006 mit einem Kunden für die Überwachung eines Grundstücks für den Zeitraum vom 01. August 2006 bis 31. Juli 2007 einen Betrag von 3.000,00 € zuzüglich 16 % Umsatzsteuer(480,00) =3. 480,00 €. Dieser Betrag wurde im August 2006 überwiesen.

Ergebnis:

In der Jahresrechnung für die Jahresleistung kann für den Zeitraum vom Januar bis Juli 2007 anteilig die 3 % Umsatzsteuererhöhung (3.000,00 € 7/12 (in 2007) = 1.750,00 € x 3% (19% - 16%) = 52,50 € nach berechnet werden.

...

1. 6. Umsatzsteuerberechnung ,Berechnung der Bemessungsgrundlagen und Entgeltminderungen

Bei **Rechnungen im Sinne der §§ 33 und 34 UStDV** (z. B. **Rechnungen über Kleinbeträge**, Fahrausweise und Belege im Reisegepäckverkehr) für Leistungen, die nach dem 31. Dezember 2006 ausgeführt werden und dem allgemeinen Steuersatz von 19 % unterliegen, kann die Umsatzsteuer mit dem leicht gerundeten Prozentsatz von 15,97% von den Rechnungsbeträgen herausgerechnet werden. Für den ermäßigten Steuersatz von 7 % gilt bei einer Steuerberechnung von den Rechnungsbeträgen weiterhin der Prozentsatz 6,54%.

Für nach dem 31. Dezember 2006 erbrachte Umsätze, die der Umsatzsteuer nach dem allgemeinen Steuersatz von 19 % unterliegen, sind die Gesamtbeträge der Entgelte und sonstigen Bemessungsgrundlagen sowie der Entgeltminderungen mit dem Divisor 1,19 von den Summen der aufgezeichneten Bruttobeträge (z.B. Preise und Preisminderungen) zu errechnen. Bei der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes von 7 % gilt für die Berechnung der Entgelte und Entgeltminderungen von den Bruttobeträgen weiterhin der Divisor 1,07.

1.7. Übergangsregelungen

1.7.1 Allgemeines

Um den Übergang zur Anwendung des ab 1. Januar 2007 geltenden neuen allgemeinen Steuersatzes in der Praxis zu erleichtern, werden besondere Übergangsregelungen getroffen. Die damit zugelassenen Erleichterungen und Verfahren können von allen Unternehmern angewandt werden, für die sie zutreffen. Einer Genehmigung durch das zuständige Finanzamt bedarf es dazu nicht.

1.7.2 Werklieferungen und Werkleistungen

1.7.2.1 Grundsätzliches

Werklieferungen oder Werkleistungen, auf die der allgemeine Steuersatz anzuwenden ist, unterliegen insgesamt der Besteuerung nach dem allgemeinen Steuersatz von **19 %, wenn sie nach dem 31. Dezember 2006 ausgeführt** werden. Eine andere umsatzsteuerrechtliche Behandlung kommt nur in Betracht, soweit Werklieferungen und Werkleistungen wirtschaftlich teilbar sind und in Teilleistungen erbracht werden.

Beispiel 16:

Ein Bauträger hat in 2005 einen Vertrag über ein schlüsselfertiges Haus zu einem Preis in Höhe von 200.000,00 € geschlossen. In 2006 wurden 95% der Abschlagszahlungen nach dem Vertrag berechnet und vereinbart. Die Hausabnahme erfolgt am 31. Dezember 2006. Die Restzahlung in Höhe von 5 % wird im Januar bezahlt.

Ergebnis:

Die Werkleistung ist durch die Abnahme im Dezember 2006 erbracht worden. Der Umsatzsteuersatz für den Kaufbetrag von 200.000,00 € beträgt **16 %** = 27.586,21 €. Auf die Restzahlung kommt es bei den zu vereinbarten Entgelten nicht an.

Beispiel 17:

Ein Bauträger hat in 2005 einen Vertrag über ein schlüsselfertiges Haus zu einem Preis in Höhe von 200.000,00 € geschlossen. In 2006 wurden 95% der Abschlagszahlungen nach dem Vertrag berechnet und vereinbart. Die Hausabnahme erfolgte am 1. Januar 2007. Die Restzahlung in Höhe von 5 % wird im Januar bezahlt.

Ergebnis:

Die Werkleistung ist durch die Abnahme am 01. Januar 2007 erbracht worden. Der Umsatzsteuersatz für den gesamten Kaufbetrag von 200.000,00 € beträgt **19 %** = 31.932,77 €. Auf die Restzahlung kommt es bei den zu vereinbarten Entgelten nicht an.

...

1.7.2.2 Ausführung und Abrechnung von Teilleistungen

Teilleistungen sind wirtschaftlich abgrenzbare Teile einheitlicher Leistungen (z.B. Werklieferungen und Werkleistungen), für die das Entgelt gesondert vereinbart wird und die demnach statt der einheitlichen Gesamtleistung geschuldet werden. (Problem: Anerkennung und Abgrenzung von Teilleistungen).

Auf Teilleistungen, die vor dem 1. Januar 2007 erbracht werden und die der Umsatzsteuer nach dem allgemeinen Steuersatz unterliegen, ist der bis zum 31. Dezember 2006 geltende allgemeine Steuersatz von 16 % anzuwenden. Später ausgeführte Teilleistungen sind der Besteuerung nach dem allgemeinen Steuersatz von 19 % zu unterwerfen.

Vor dem 1. Januar 2007 erbrachte

Teilleistungen werden anerkannt, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- Es muss sich um einen **wirtschaftlich abgrenzbaren** Teil einer Werklieferung oder Werkleistung handeln.
- Der **Leistungsteil** muss, wenn er Teil einer **Werklieferung** ist, **vor dem 1. Januar 2007 abgenommen** worden sein;
- Der **Leistungsteil** muss, wenn er Teil einer **Werkleistung** ist, **vor dem 1. Januar 2007 vollendet** oder beendet worden sein.
- **Vor dem 1. Januar 2007 muss vereinbart worden sein**, dass für Teile einer Werklieferung oder Werkleistung **entsprechende Teilentgelte zu zahlen** sind. Sind für Teile einer Werklieferung oder Werkleistung zunächst keine Teilentgelte gesondert vereinbart worden, muss die vertragliche Vereinbarung vor dem 1. Januar 2007 entsprechend geändert werden.
- Das **Teilentgelt muss gesondert abgerechnet werden**.

Beispiel 18

Ein Bauträger hat in 2005 einen Vertrag über ein schlüsselfertiges Haus zu einem Preis in Höhe von 200.000,00 € geschlossen. In 2006 wurden 95% der Abschlagszahlungen nach dem Vertrag berechnet und vereinbart. Da die 95 % Zahlungen den einzelnen Teilwerkleistungen zugerechnet werden konnten, wurde im August 2006 der **Vertrag dahingehend verändert**, dass die durchgeführten **Teilwerkleistungen** vom Kunden **einzeln abgenommen, berechnet und gezahlt** wurden. Die endgültige Hausabnahme erfolgte am 1. Januar 2007. Die Restzahlung in Höhe von 5 % wird im Januar bezahlt.

Ergebnis:

Die einzeln zugerechneten und abgenommenen Teilwerkleistung in Höhe von 95 % die vertragsgemäß in 2006 abgerechnet wurden werden mit 16 % (190.000,00 € davon 16 %) 26.206,90 € in 2006 der Besteuerung unterworfen. In 2007 werden nur noch der Restbetrag von 5 % = 10.000,00 € mit 19% Umsatzsteuer = 1.596,64 € versteuert.

1.8. Dauerleistungen

1.8.1 Grundsätzliches

Auswirkungen hat die Anhebung des allgemeinen Steuersatzes insbesondere für Leistungen, die sich über einen längeren Zeitraum erstrecken (Dauerleistungen), sofern der Zeitpunkt des In-Kraft-Tretens der Steuersatzänderung in den für die Leistung vereinbarten Zeitraum fällt. Bei den Dauerleistungen kann es sich sowohl um sonstige Leistungen (z.B. Vermietungen, Leasing, Wartungen, Überwachungen, laufende Finanz- und Lohnbuchführung) als auch um die Gesamtheit mehrerer Lieferungen (z.B. von Baumaterial) handeln. Für Dauerleistungen werden unterschiedliche Zeiträume (z.B. ½ Jahr, 1 Jahr, 1 Kalenderjahr, 5 Jahre) oder keine zeitliche Begrenzung vereinbart.

...

Dauerleistungen werden ausgeführt:

- im Falle einer sonstigen Leistung an dem **Tag, an dem der vereinbarte Leistungszeitraum endet**
- im Falle wiederkehrender Lieferungen - ausgenommen Lieferungen von elektrischem Strom, Gas, Wärme und Wasser - **am Tag jeder einzelnen Lieferung.**

Auf Dauerleistungen, die hiernach vor dem 1. Januar 2007 erbracht werden und die der Umsatzbesteuerung nach dem allgemeinen Steuersatz unterliegen, ist der bis zum 31. Dezember 2006 geltende allgemeine Steuersatz von 16 % anzuwenden. Später ausgeführte Dauerleistungen sind der Besteuerung nach dem neuen allgemeinen Steuersatz von 19 % zu unterwerfen.

Bei der **Abrechnung von Nebenleistungen**, für die ein anderer Abrechnungszeitraum als für die Hauptleistung vereinbart ist, richtet sich die Anwendung des zutreffenden Steuersatzes nach dem **Zeitpunkt der Ausführung der jeweiligen Hauptleistung** (z.B. monatlicher Zins für eine steuerpflichtige Vermietung mit monatlichem Abschlag für die Nebenleistungen und jährlicher Abrechnung der Nebenleistungen).

Beispiel 19:

Die Leasinggesellschaft hat in 2003 einen Vertrag über die Vermietung eines Pkw abgeschlossen. Der Betrag war bisher mit 500,00 € zuzüglich der 15 % Umsatzsteuer vorgesehen. Ergebnis:

Die Leasinggesellschaft hat nunmehr eine neuer Dauerrechnung mit einem Steuersatz von 19 % zu erstellen.

Verträge über Dauerleistungen, die als Rechnung anzusehen sind an den ab 1. Januar 2007 geltenden Steuersatz anzupassen. Auf die Regelung des § 31 Abs. 1 UStDV wird hingewiesen. Ein in Folge der Erhöhung des Steuersatzes geänderter Vertrag muss für Zwecke des Vorsteuerabzugs des Leistungsempfängers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG erforderlichen Pflichtangaben enthalten.

1.8.2 Ausführungen und Abrechnung von Teilleistungen

Wird eine Dauerleistung nicht insgesamt für den vereinbarten Leistungszeitraum, sondern für kürzere Zeitabschnitte (z.B. Vierteljahr, Kalendermonat) abgerechnet, liegen insoweit Teilleistungen im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 UStG vor. Dies gilt ebenso für unbefristete Dauerleistungen, soweit diese für bestimmte Zeitabschnitte abgerechnet werden. Teilleistungen sind auch dann anzuerkennen, wenn in einer Rechnung neben dem Gesamtentgelt der auf einen kürzeren Leistungsabschnitt entfallende Teilbetrag angegeben wird und es dem Leistungsempfänger überlassen bleibt, das Gesamtentgelt oder die Teilentgelte zu entrichten. Die Anwendung des zutreffenden allgemeinen Steuersatzes richtet sich nach dem Zeitpunkt der Ausführung der jeweiligen Teilleistung, für den die gleichen Grundsätze gelten wie für den Zeitpunkt der Dauerleistung selbst.

Wird bei einer Dauerleistung z.B. für die Zeit vom 1. Juli 2006 bis zum 30. Juni 2007 vor dem 1. Januar 2007 ein kürzerer Abrechnungszeitraum (z.B. Kalendervierteljahr) als früher vereinbart, sind umsatzsteuerrechtlich entsprechende Teilleistungen anzuerkennen. Als Vereinbarung eines kürzeren Abrechnungszeitraums ist es insbesondere auch anzusehen, wenn in einer vor dem 1. Januar 2007 erteilten Rechnung das Entgelt oder der Preis für diesen Abrechnungszeitraum - ggf. neben dem Gesamtentgelt oder -preis - angegeben wird. Sind über Dauerleistungen, die vor dem 1. Januar 2007 begonnen haben und nach diesem Zeitpunkt enden, schon Rechnungen erteilt worden, in denen das Gesamtentgelt oder der Gesamtpreis und die insgesamt nach dem ab dem 1. Januar 2007 anzuwendenden allgemeinen Steuersatz berechnete Umsatzsteuer angegeben worden sind, können sie vor dem 1. Januar 2007 entsprechend berichtigt werden.

...

Beispiel 20

Der Energieversorger hat die jährliche Rechnung vom 01. April 2006 bis 31. März 2007 auf Antrag auf den 31.12.2006 verkürzt.

Ergebnis:

Die Leistung kann mit 16 % abgerechnet werden, da sie in 2006 erbracht wurde.

1.8.3. Änderungen der Bemessungsgrundlagen

1.8.3.1 Entgeltminderungen und -erhöhungen

Tritt **nach dem 31. Dezember 2006** eine **Minderung oder Erhöhung der Bemessungsgrundlage für einen vor dem 1. Januar 2007 ausgeführten steuerpflichtigen Umsatzes** ein (z.B. durch Skonto, Rabatt oder einen sonstigen Preisnachlass oder durch Nachberechnung), hat der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, nach § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG **den dafür geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen**.

Dabei ist sowohl im Falle der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten als auch im Falle der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten bei einem Umsatz, der dem allgemeinen Steuersatz unterliegt, der bis zum 31. Dezember 2006 geltende Steuersatz von 16 % anzuwenden. Das Gleiche gilt für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs.

Beispiel 21

Der Lieferant A gewährt dem Kunden B am 15. Februar 2007 einen Boni für das abgelaufene Geschäftsjahr 2006.

Ergebnis:

Der Boni für die Leistung für 2006 ist mit 16 % abzurechnen. Der Lieferant hat den Umsatz mit dem Kunden B in 2006 um den Boni zu berichtigen, wie auch der Kunde B den Wareneinkauf in 2006 um den Boni des Lieferanten A zu berichtigen hat.

Eine Steuerberichtigung nach § 17 Abs. 1 UStG scheidet aus, soweit sich die Entgelte für nichtsteuerbare und steuerfreie Umsätze nachträglich ändern.

Führt der Unternehmer Umsätze aus, die verschiedenen Steuersätzen unterliegen, ist bei einer nachträglichen Änderung der Bemessungsgrundlage die Umsatzsteuer nach dem Steuersatz zu berichtigen, der auf den jeweils zugrunde liegenden Umsatz anzuwenden war. Dies kann in der Praxis einen unangemessenen Arbeitsaufwand erfordern.

Zur Vereinfachung wird deshalb zugelassen, **nachträgliche Änderungen der Bemessungsgrundlagen für die vor dem 1. Januar 2007 ausgeführten Umsätze nach dem Verhältnis zwischen den verschiedenen Steuersätzen unterliegenden Umsätzen sowie den steuerfreien und nichtsteuerbaren Umsätzen des Voranmeldungszeitraums aufzuteilen**, in dem die Änderungen der Bemessungsgrundlagen tatsächlich eingetreten sind. Entsprechendes gilt für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs.

...

1.8.3.2 Einlösen von Gutscheinen

Vergütet ein Unternehmer von ihm ausgegebene Gutscheine, die einen Endabnehmer in die Lage versetzen, Leistungen um den Nennwert der Gutscheine verbilligt zu erwerben, kann dies grundsätzlich zur Minderung der Bemessungsgrundlage beim Unternehmer führen. Sofern eine Entgeltminderung für eine steuerpflichtige Leistung vorliegt, hat der Unternehmer die dafür geschuldete Umsatzsteuer nach § 17 Abs. 1 UStG zu berichtigen. Der Steuersatz ergibt sich aus der Lieferung, für die der Gutschein eingelöst worden ist. Die dazu erforderliche Aufteilung der Einlösungsbeträge auf die vor dem 1. Januar 2007 und die nach dem 31. Dezember 2006 ausgeführten Umsätze bereitet in der Praxis erfahrungsgemäß Schwierigkeiten.

Deshalb wird zugelassen, die Steuerberichtigung nach folgendem vereinfachten Verfahren vorzunehmen:

Erstattet der Unternehmer die von ihm ausgegebenen **Gutscheine** in der Zeit **vom 1. Januar 2007 bis zum 28. Februar 2007**, ist die Umsatzsteuer - soweit die zugrunde liegenden Umsätze dem allgemeinen Steuersatz unterliegen - nach dem bis zum 31. Dezember 2006 geltenden Steuersatz von **16 %** zu berichtigen.

Bei der Erstattung von Gutscheinen **nach dem 28. Februar 2007** ist die Umsatzsteuer nach dem ab 1. Januar 2007 geltenden allgemeinen Steuersatz von **19 %** zu berichtigen.

Beispiel 22

Das Kaufhaus A hat aus Kulanz Gutscheine für umgetauschte Waren herausgegeben.

Ergebnis:

Die Gutscheine die bis zum 28.02.2007 eingelöst werden, können dem alten Regelsatz von 16 % unterworfen werden, da man davon ausgeht, dass die Gutscheine Umsätzen in 2006 und davor zugerechnet werden können.

Wird in diesen Fällen ein anderer Unternehmer durch die Änderung der Bemessungsgrundlage wirtschaftlich begünstigt, hat dieser Unternehmer seinen Vorsteuerabzug zu berichtigen (§ 17 Abs. 1 Satz 4 UStG). Die vorgenannte Vereinfachungsregel gilt insoweit nicht.

Die zur erleichterten Trennung nachträglicher Entgeltminderungen getroffenen Regelungen bleiben hiervon unberührt.

1.8.3.3 Erstattung von Pfandbeträgen

Nimmt ein Unternehmer Leergut zurück und erstattet einen dafür gezahlten Pfandbetrag, liegt eine Entgeltminderung vor. Der Unternehmer hat die geschuldete Umsatzsteuer nach § 17 Abs. 1 UStG zu berichtigen.

Zur Vermeidung von Schwierigkeiten wird zugelassen, die Steuerberichtigung nach folgendem vereinfachten Verfahren vorzunehmen:

- **Erstattet** der Unternehmer **Pfandbeträge** in der Zeit **vom 1. Januar 2007 bis zum 31. März 2007**, ist die Umsatzsteuer - soweit die zugrunde liegenden Umsätze dem allgemeinen Steuersatz unterliegen - nach dem bis zum 31. Dezember 2006 geltenden allgemeinen Steuersatz von **16 %** zu berichtigen.
- Bei der **Erstattung von Pfandbeträgen nach dem 31. März 2007** ist die Umsatzsteuer nach dem ab 1. Januar 2007 geltenden allgemeinen Steuersatz von **19 %** zu berichtigen.

Bei dem Dreimonatszeitraum wird davon ausgegangen, dass der Bestand an Warenumschließungen sich viermal jährlich umschlägt. Bei kürzeren oder längeren Umschlagzeiträumen ist der Zeitraum zu Beginn des Jahres, in dem die Entgeltminderungen noch mit dem Steuersatz von 16 % zu berücksichtigen sind, entsprechend zu kürzen oder zu verlängern, **wobei der durchschnittliche Umschlagszeitraum im Benehmen zwischen Unternehmer und Finanzamt zu ermitteln ist.**

...

Beispiel 23

Die Tankstelle B in Koblenz erstattet für ausgegebene Dosen und Flaschen Pfand.

Ergebnis:

Die Pfandbeträge die bis zum 31.03.2007 eingelöst werden, können dem alten Regelsatz von 16 % unterworfen werden, da man davon ausgeht, dass die Pfandbeträge einem Umsatz in 2006 und davor zugerechnet werden können.

1.8.3.4 Besteuerung von Telekommunikationsleistungen

Telekommunikationsleistungen (z.B. Telefondienstleistungen) sind den Dauerleistungen zuzurechnen, sofern sie auf Verträgen beruhen, die auf unbestimmte Zeit oder für eine Mindestzeit (meist zwischen 6 und 24 Monaten) abgeschlossen werden und periodische Abrechnungszeiträume vorsehen.

Es sind in diesen Fällen Teilleistungen anzuerkennen, die am Ende des vereinbarten Abrechnungszeitraums als erbracht gelten. Fällt der 1. Januar 2007 in den vereinbarten Abrechnungszeitraum, ist es auch nicht zu beanstanden, wenn einmalig ein zusätzlicher Abrechnungszeitraum eingerichtet wird, der am 31. Dezember 2006 endet.

Beispiel 24

Der Telekommunikationsanbieter hat die jährliche Rechnung vom 01. April 2006 bis 31. März 2007 auf Antrag auf den 31.12.2006 verkürzt.

Ergebnis:

Die Leistung kann mit 16 % abgerechnet werden, da sie in 2006 erbracht wurde.

1.8.3.5 Besteuerung von Strom-, Gas- und Wärmelieferungen

Die Lieferungen von Strom, Gas und Wärme durch Versorgungsunternehmen an Tarifabnehmer werden nach Ablesezeiträumen (z.B. vierteljährlich) abgerechnet.

Sofern die Ablesezeiträume nicht am 31. Dezember 2006, sondern zu einem späteren Zeitpunkt enden, sind grundsätzlich die Lieferungen des gesamten Ablesezeitraums dem ab 1. Januar 2007 geltenden allgemeinen Steuersatz von 19 % zu unterwerfen.

Das gilt nicht, wenn die innerhalb der Ablesezeiträume vor dem 1. Januar 2007 ausgeführten Lieferungen in Übereinstimmung mit den zugrunde liegenden Liefer- und Vertragsbedingungen gesondert abgerechnet werden. In diesem Falle unterliegen die vor dem 1. Januar 2007 ausgeführten Lieferungen ohne Rücksicht auf den Ablauf des - sonst üblichen - Ablesezeitraums dem allgemeinen Steuersatz von 16 %.

Umsatzsteuerrechtlich bestehen keine Bedenken dagegen, diese Abrechnungen bei Tarifabnehmern in der Weise vorzunehmen, dass die Ergebnisse der Ablesezeiträume, in die der Stichtag 1. Januar 2007 fällt, im Verhältnis zwischen den Tagen vor und ab dem Stichtag aufgeteilt werden.

Liegt der Ablesezeitraum länger als drei Monate vorher, hat das Versorgungsunternehmen bei der Aufteilung grundsätzlich eine Gewichtung vorzunehmen, damit die Verbrauchsunterschiede in den Zeiträumen vor und ab dem Stichtag entsprechend berücksichtigt werden. Soweit wesentliche Verbrauchsunterschiede nicht bestehen, kann mit Genehmigung des Finanzamts auf die Gewichtung verzichtet werden.

Zur Vermeidung von Übergangsschwierigkeiten können die Finanzämter auf Antrag ein vereinfachtes Abrechnungsverfahren für solche Versorgungsunternehmen zulassen, die bei ihren Tarifabnehmern ein manuelles direktes Inkassoverfahren anwenden.

...

Sofern in diesem Inkassoverfahren bei Tarifabnehmern mit gleichen Ablesezeiträumen zu unterschiedlichen Zeitpunkten abgelesen wird und sich die Ablesezeiträume unterschiedlich um den 1. Januar 2007 verteilen, kann zum Ausgleich der unterschiedlichen Ablesezeitpunkte für die letzte Ablesung vor dem 1. Januar 2007 ein mittlerer Ablesezeitpunkt gebildet werden.

Die Rechnungen an die Tarifabnehmer sind nach den entsprechend den vorstehenden Grundsätzen ermittelten Ergebnissen auszustellen. Spätere Entgeltberichtigungen sowie Änderungen der nach den vorstehenden Grundsätzen vorgenommenen Aufteilung der Lieferungen sind umsatzsteuerlich entsprechend zu berücksichtigen.

1.8.3.6 Besteuerung von Personenbeförderungen

1.8.3.6.1 Personenbeförderungen im Schienenbahnverkehr, im Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen und im Verkehr mit Oberleitungsomnibussen

Auf die Einnahmen aus den Verkäufen von Einzelfahrscheinen und Zeitkarten, die bis zum Ablauf des letzten Betriebstags des Monats Dezember 2006 gültig sind (der Betriebstag 31. Dezember 2006 endet vielfach erst nach 24 Uhr), kann, sofern die Beförderungsleistungen dem allgemeinen Steuersatz unterliegen, noch der bis zum 31. Dezember 2006 geltende Steuersatz von 16 % angewandt werden. Die Einnahmen aus den Verkäufen von Einzelfahrscheinen und Zeitkarten für umsatzsteuerrechtlich nicht begünstigte (z.B. nicht steuerermäßigte) Beförderungsleistungen, die vom Betriebstag 1. Januar 2007 an gültig sind, müssen dem allgemeinen Steuersatz von 19 % unterworfen werden.

Vor dem 1. Januar 2007 erzielte Einnahmen aus Verkäufen von Fahrausweisen für Beförderungsleistungen, die der Umsatzsteuer nach dem allgemeinen Steuersatz unterliegen, können, sofern die Gültigkeitsdauer der Fahrausweise über den 31. Dezember 2006 hinausreicht, im Schätzungswege auf die vor dem 1. Januar 2007 und die nach dem 31. Dezember 2006 erbrachten Leistungen aufgeteilt werden.

1.8.3.6.2 Personenbeförderungen mit Taxen und im Mietwagenverkehr

Taxi- und Mietwagenunternehmer können die Einnahmen aus der Nachtschicht vom 31. Dezember 2006 zum 1. Januar 2007 für Beförderungen, die dem allgemeinen Steuersatz unterliegen, dem bis zum 31. Dezember 2006 geltenden Steuersatz von 16 % unterwerfen. Dies gilt nicht, soweit Rechnungen ausgestellt werden, in denen die Umsatzsteuer in Höhe des ab dem 1. Januar 2007 geltenden allgemeinen Steuersatzes von 19 % ausgewiesen wird.

1.8.3.8 Besteuerung der Umsätze von Handelsvertretern

Die Leistung des Handelsvertreters unterliegt, sofern sich die Entgeltvereinbarung nach den §§ 87 ff HGB richtet, dem ab 1. Januar 2007 geltenden allgemeinen Steuersatz von 19 %, wenn der vertretene Unternehmer (Auftraggeber) die Lieferung oder sonstige Leistung an den Kunden nach dem 31. Dezember 2006 ausgeführt hat.

1.8.3.9 Besteuerung der Umsätze von Handelsmaklern

Die Leistung des Handelsmaklers wird im Zeitpunkt der Erteilung der Schlussnote (§ 94 HGB) ausgeführt. Wird die Schlussnote nach dem 31. Dezember 2006 erteilt, ist auf die Vermittlungsleistung der ab 1. Januar 2007 geltende allgemeine Steuersatz von 19 % anzuwenden.

...

1.8.3.10 Besteuerung der Umsätze im Gastgewerbe beim Übergang zu dem erhöhten allgemeinen Steuersatz

Zur Vermeidung von Übergangsschwierigkeiten wird zugelassen, dass auf Bewirtungsleistungen (z.B. Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle, Tabakwarenlieferungen usw.), die dem allgemeinen Steuersatz unterliegen und in der Nacht vom 31. Dezember 2006 zum 1. Januar 2007 in Gaststätten, Hotels, Clubhäusern, Würstchenständen und ähnlichen Betrieben ausgeführt werden, der bis zum 31. Dezember 2006 geltende allgemeine Steuersatz von 16 % angewandt wird. Dies gilt nicht für die Beherbergungen und die damit zusammenhängenden Leistungen.

1.8.3.11 Umtausch von Gegenständen

Beim Umtausch eines Gegenstands wird die ursprüngliche Lieferung rückgängig gemacht. An ihre Stelle tritt eine neue Lieferung. Wird ein vor dem 1. Januar 2007 gelieferter Gegenstand nach diesem Stichtag umgetauscht, ist auf die Lieferung des Ersatzgegenstands, falls sie dem allgemeinen Steuersatz unterliegt, der ab 1. Januar 2007 geltende Steuersatz von 19 % anzuwenden.

Beispiel 25

Das Kaufhaus A hat in der Zeit vom 27.12.2006 bis 31.12.2006 Waren im Wert von 100.000,00 € umgetauscht. Im Zeitraum vom 2. Januar 2007 und 8. Januar 2007 wurden nochmals 50.000,00 € Waren aus dem Weihnachtsgeschäft umgetauscht. .

Ergebnis:

Die Waren die in 2006 umgetauscht wurden, haben umsatzsteuerlich keine Auswirkungen. Die Waren die in 2007 umgetauscht wurden müssen zusätzlich noch mit 3 % (19 % - 16 %) nachversteuert werden wenn direkt wieder neue Ware ausgegeben werden. Auf die Gutscheinregelung wird hingewiesen.

1.9. Kleinbeträge für Rechnungen

1.9.1. Grundsatz der Kleinbetragvereinfachungsregelung

Durch Artikel 9 des Ersten Gesetzes zum Abbau bürokratischer Hemmnisse insbesondere in der mittelständischen Wirtschaft wird für die **Rechnungen über Kleinbeträge i.S.d. § 33 UStDV maßgebliche Grenze auf 150,00 €** angehoben.

Die Änderung tritt zum 1. Januar 2007 in Kraft und ist in den Fällen anzuwenden, in denen die zugrunde liegende Lieferung oder sonstige Leistung **nach dem 31. Dezember 2006** ausgeführt wird.

Für nach dem 31. Dezember 2006 ausgeführte Umsätze, für die bereits vor dem 1. Januar 2007 das Entgelt oder ein Teil des Entgelts vereinnahmt worden ist, sind die Neuregelungen ebenfalls vollumfänglich anzuwenden (§ 27 Abs. 1 Satz 2 UStG).

Zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens enthält § 33 UStDV eine **Sonderregelung für Rechnungen über Kleinbeträge**. Das sind Rechnungen, deren Gesamtbetrag 150,00 € nicht übersteigt.

...

Wenn nach § 33 Nr. 3 UStDV das Entgelt und der Umsatzsteuerbetrag auch in einer Summe anzugeben sind, so bestehen doch keine Bedenken dagegen, dass der Preis und der Umsatzsteuerbetrag gesondert ausgewiesen werden, sofern der leistende Unternehmer zum gesonderten Ausweis der Umsatzsteuer berechtigt ist. Der jeweils in Betracht kommende **Steuersatz muss jedoch immer auf den Kleinbetragsrechnungen vermerkt sein**, wenn der Stpfl. von der erleichterten Form der Rechnungen Gebrauch machen will.

Beim Fehlen dieser Angabe, die materielle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers ist, verliert dieser insoweit die Möglichkeit eines Vorsteuerabzugs.

Die **Rechnungen nach der Kleinbetragsregelung** müssen auf jeden Fall die folgenden Angaben enthalten:

- das Ausstellungsdatum,
- die Identifizierung des Steuerpflichtigen,
- die Identifizierung der Art der gelieferten Gegenstände oder der erbrachten Dienstleistungen,
- den zu zahlenden Steuerbetrag oder die Angaben zu dessen Berechnung.

Der Empfänger von Kleinbetragsrechnungen hat das Recht, die Vorsteuer aus dem ausgewiesenen Bruttobetrag selbst zu errechnen. Die im Rechnungsbetrag enthaltene Umsatzsteuer kann daher anhand eines v.H.-Satzes oder eines Divisors errechnet werden.

Das Umsatzsteuerrecht verlagert mithin durch den Verzicht auf den gesonderten Ausweis der Steuer auf der Rechnung diese Arbeit lediglich auf den Rechnungsempfänger, der den Bruttorechnungsbetrag in Entgelt und Steuerbetrag aufteilen muss, um den Vorsteuerabzug geltend machen zu können. Er kann dabei allerdings für die Berechnung des Steuerbetrags die auf einen Voranmeldungszeitraum entfallenden Rechnungen mit gleichem Steuersatz zusammenfassen.

Fasst ein Unternehmer in einer Kleinbetragsrechnung unterschiedlich besteuerte Umsätze zusammen, so hat er den Bruttobetrag (Entgelt zuzüglich Steuer) nach Steuersätzen zu trennen. Es können in solchen Fällen nach Steuersätzen getrennte Rechnungen erstellt werden, weil der Unternehmer dann für jede der Rechnungen von den Erleichterungen Gebrauch machen kann.

1.10.2. Bewirtungsaufwendungen

Rechnungen über Bewirtungskosten in Gaststätten, deren Höhe die für Kleinbetragsrechnungen geltende Grenze nicht übersteigt, brauchen danach den Namen des bewirtenden Steuerpflichtigen (d. h. des Empfängers der Leitung des Gastwirts) nicht zu enthalten.

1.10.3. Fahrausweise als Rechnungen

Fahrausweise sind Urkunden, die einen Beförderungsanspruch gewähren. Für ihre Anerkennung als Rechnungen gelten weitere Sonderbestimmungen. Die Erleichterungen tragen den besonderen Gegebenheiten bei den Verkehrsträgern Rechnung.

...

Fahrausweise im Personenbeförderungsverkehr gelten bereits dann als Rechnungen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, wenn sie die folgenden Angaben enthalten:

1. den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des Unternehmers, der die Beförderungsleistung ausführt. Es reichen Abkürzungen aus, die es erlauben, die erforderlichen Angaben eindeutig festzustellen;
2. das Ausstellungsdatum;
3. das Entgelt und den darauf entfallenden Steuerbetrag in einer Summe;
4. den anzuwendenden Steuersatz, wenn die Beförderungsleistung nicht dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 des Gesetzes unterliegt
5. im Fall der Anwendung des § 26 Abs. 3 des Gesetzes einen Hinweis auf die grenzüberschreitende Beförderung von Personen im Luftverkehr."

Für Fahrausweise der Eisenbahnen, die dem öffentlichen Verkehr dienen, gilt eine Sonderregelung. Maßgebend ist hier, für die Herausrechnung des Steuerbetrages, die Tarifentfernung. Fahrkarten bis zu einer Tarifentfernung von 50 km einschließlich, berechtigen zum Herausrechnen der Steuer mit dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG.

Bei Tarifentfernungen über 50 km ist die Steuer mit dem allgemeinen Steuersatz nach § 12 Abs. 1 UStG herauszurechnen, dem diese Verkehrsleistungen unterliegen.

Zuschlagskarten für bestimmte Züge brauchen keine eigene Angaben über Steuersatz oder Tarifentfernung zu enthalten, da sie der allgemeinen Fahrkarte zugehören. Als Fahrausweis werden auch aus dem Internet bezogene sog. „Surf & Rail“-Tickets angesehen (OFD Hannover v. 10. 4. 2001, UR 01, 321).

...

B. Aktuelles aus der Rechtsprechung

1. Aktuelle Rechtsprechung zum Einkommensteuerrecht

1. Fall: Schadenersatz bei gescheitertem Mietobjektkauf

Leistet der Käufer eines Mietobjekts an den Verkäufer infolge einer Vertragsaufhebung Schadenersatz, um sich von seiner gescheiterten Investition zu lösen, so kann er seine Aufwendungen als vorab entstandene vergebliche Werbungskosten absetzen (Ergänzung zum BFH-Urteil vom 15. November 2005 IX R 3/04, BStBl II 2006, 258).

BFH Urteil vom 7. Juni 2006 IX R 45/05

Erläuterungen

Werbungskosten i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind (§ 9 Abs. 1 Satz 2 EStG), auch wenn mit dem Aufwand zusammenhängende Einnahmen noch nicht erzielt werden. Voraussetzung für die Berücksichtigung solcher vorab entstandener Werbungskosten ist ein ausreichend bestimmter wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der Einkunftsart (Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 4. Juli 1990 GrS 1/89, BFHE 160, 466, BStBl II 1990, 830; BFH-Urteil vom 11. Januar 2005 IX R 15/03, BFHE 209, 77, BStBl II 2005, 477).

Auch nach Aufgabe der Einkünfteerzielungsabsicht können vorab entstandene vergebliche Werbungskosten weiter abziehbar sein, wenn der Steuerpflichtige --nachdem er das Scheitern seiner Investition erkannt hat-- etwas aufwendet, um sich aus der vertraglichen Verbindung zu lösen (BFH-Beschluss vom 5. November 2001 IX B 92/01, BFHE 197, 139, BStBl II 2002, 144, m.w.N.). Der durch die Absicht der Einkünfteerzielung begründete Veranlassungszusammenhang wirkt fort, solange er nicht durch eine der Vermögenssphäre zuzuweisende neue Veranlassung (z.B. dem Zusammenhang mit einem nicht steuerbaren Veräußerungsgewinn) überlagert wird (BFH-Urteil vom 15. November 2005 IX R 3/04, BStBl II 2006, 258, m.w.N.). Ein "Gleichklang" zwischen Aufgabe und Veräußerung einer Einkunftsquelle, wie er vom FG beschrieben wird, besteht danach nicht.

2. Fall: Aufteilung gemischt genutzter Reisen

Dem Großen Senat wird folgende Rechtsfrage zur Entscheidung vorgelegt:
Können Aufwendungen für die Hin- und Rückreise bei gemischt beruflich (betrieblich) und privat veranlassten Reisen in abziehbare Werbungskosten (Betriebsausgaben) und nicht abziehbare Aufwendungen für die private Lebensführung nach Maßgabe der beruflich (betrieblich) und privat veranlassten Zeitanteile der Reise aufgeteilt werden, wenn die beruflich (betrieblich) veranlassten Zeitanteile feststehen und nicht von untergeordneter Bedeutung sind?

BFH Beschluss vom 20. Juli 2006 VI R 94/01

Aufwendungen für Reisen sind demnach dann als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben abziehbar, wenn sie durch den Beruf bzw. den Betrieb veranlasst sind. Ob dies zutrifft, ist durch die Würdigung aller Umstände des Einzelfalls zu beurteilen

...

Der Abzug der Reisekosten setzt nach der bisherigen Rechtsprechung des BFH voraus, dass die Reise ausschließlich oder nahezu ausschließlich der beruflichen/betrieblichen Sphäre zuzuordnen ist. Das ist zum einen der Fall, wenn der Reise ein unmittelbarer beruflicher bzw. betrieblicher Anlass zugrunde liegt (z.B. das Aufsuchen eines Geschäftsfreundes, das Halten eines Vortrages auf einem Fachkongress, die Durchführung eines Forschungsauftrages) und die Verfolgung privater Reiseinteressen nicht den Schwerpunkt der Reise bildet. Gleiches gilt, wenn die berufliche bzw. betriebliche Veranlassung bei weitem überwiegt und die Befriedigung privater Interessen, wie z.B. Erholung, Bildung und Erweiterung des allgemeinen Gesichtskreises, nach dem Anlass der Reise, dem vorgesehenen Programm und der tatsächlichen Durchführung nicht ins Gewicht fällt und nur von untergeordneter Bedeutung ist.

Nach der Auslegung, die § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG durch die Rechtsprechung des Großen Senats erfahren hat, verbietet diese Vorschrift zur Wahrung der steuerlichen Gerechtigkeit die Aufteilung und damit den Abzug von Aufwendungen, die sowohl der privaten Lebensführung dienen als auch den Beruf/Betrieb fördern. Es soll verhindert werden, dass Steuerpflichtige durch eine mehr oder weniger zufällige oder bewusst herbeigeführte Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen Aufwendungen für ihre Lebensführung nur deshalb zum Teil in einen einkommensteuerrechtlich relevanten Bereich verlagern können, weil sie einen entsprechenden Beruf haben, während andere Steuerpflichtige gleichartige Aufwendungen aus versteuertem Einkommen decken müssen (BFH-Beschluss in BFHE 100, 309, BStBl II 1971, 17).

Die Rechtsprechung des BFH hat das Aufteilungs- und Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG allerdings seit jeher einschränkend dahin ausgelegt, dass es nicht anzuwenden ist, wenn und soweit sich der dem Beruf dienende Teil der Aufwendungen nach objektiven Maßstäben mit Sicherheit und leicht --gegebenenfalls im Wege der Schätzung-- abgrenzen lässt.

Für die Kosten der An- und Abreise bei gemischt veranlassten Reisen ist die bisherige Rechtsprechung des BFH allerdings davon ausgegangen, dass sie nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abgezogen werden können. Es handele sich bei diesen Kosten nicht um eindeutig abgrenzbare, beruflich bzw. betrieblich veranlasste Aufwendungen

Der vorliegende Senat ist **nach erneuter Überprüfung der Rechtsfrage** der Auffassung, dass **bei gemischt veranlassten Reisen auch die Kosten der An- und Abreise grundsätzlich eindeutig abgrenzbare, beruflich/betrieblich (mit-)veranlasste Aufwendungen** sind, bei denen eine der Sachlage entsprechende Aufteilung nach objektiven und leicht nachprüfbaren Maßstäben in der Regel möglich ist. Er hält an seiner insbesondere in den Urteilen in BFHE 179, 37, BStBl II 1996, 10, und in BFH/NV 1998, 449 vertretenen, entgegenstehenden Auffassung nicht mehr fest.

3. Fall: Gleichheit des privaten Abzugs von Telefonkosten

Die auf Arbeitnehmer beschränkte Steuerfreiheit für die Vorteile aus der privaten Nutzung von betrieblichen Personalcomputern und Telekommunikationsgeräten (§ 3 Nr. 45 EStG) verletzt nicht den Gleichheitssatz.

BFH Urteil vom 21. Juni 2006 XI R 50/05

Nach § 3 Nr. 45 EStG steuerfrei, sind die Vorteile des Arbeitnehmers aus der privaten Nutzung von betrieblichen Personalcomputern und Telekommunikationsgeräten. Steuerpflichtige mit Einkünften aus selbständiger Tätigkeit werden vom Wortlaut nicht erfasst, was auch zwischen den Beteiligten unstrittig ist.

...

Die unterschiedliche steuerliche Behandlung von Arbeitnehmern und selbständig Tätigen ist sachlich gerechtfertigt.

Bei selbständig tätigen Steuerpflichtigen (§§ 13, 15, 18 EStG) ist der Gewinn um die anteiligen Aufwendungen für die private Nutzung einer betrieblichen Telekommunikationsanlage zu erhöhen. Dabei kann offen bleiben, ob es bei einem Steuerpflichtigen, der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, insoweit an der betrieblichen Veranlassung der Aufwendungen i.S. des § 4 Abs. 4 EStG fehlt (so die Vorentscheidung), oder eine Nutzungsentnahme vorliegt, die als fiktive Betriebseinnahme zu behandeln ist.

4. Fall: Europäische Schulen werden den gesetzlich anerkannten Schulen gleichgestellt.

Die "Europäischen Schulen" erfüllen die Voraussetzungen, unter denen bei einer deutschen Schule eine Genehmigung zu erteilen wäre, und sind durch den deutschen Gesetzgeber in einer Weise anerkannt, die einer staatlichen Genehmigung gleichkommt (Abweichung vom BFH-Urteil vom 16. Dezember 1998 X R 3/98, BFH/NV 1999, 918).

BFH Urteil vom 5. April 2006 XI R 1/04

Gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG können 30 v.H. des Entgelts, das der Steuerpflichtige für ein Kind, für das er einen Kinderfreibetrag erhält, für den Besuch einer gemäß Art. 7 Abs. 4 GG staatlich genehmigten oder nach Landesrecht erlaubten Ersatzschule entrichtet (mit Ausnahme des Entgelts für Beherbergung, Betreuung und Verpflegung) als Sonderausgaben abgezogen werden.

Im Streitfall ist die Europäische Schule nicht durch eine nationale Behörde staatlich genehmigt. Sie erfüllt aber die Voraussetzungen, unter denen bei einer deutschen Schule eine Genehmigung zu erteilen wäre und ist durch den deutschen Gesetzgeber in einer Weise anerkannt, die einer staatlichen Genehmigung gleichkommt. Die Regelung des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG enthält insoweit eine (verdeckte) Regelungslücke, die der Senat im Wege teleologischer Extension in einer Art. 3 Abs. 1 GG entsprechenden Weise zu schließen hat. Nach Art. 7 Abs. 4 Satz 3 GG besteht ein Rechtsanspruch auf Genehmigung als Ersatzschule, wenn sie mit öffentlichen Schulen in den Lehrzielen und den Einrichtungen gleichwertig ist, wenn die Gleichwertigkeit der wissenschaftlichen Ausbildung der Lehrkräfte gewährleistet ist und eine Sonderung der Schüler nach den Besitzverhältnissen der Eltern nicht gefördert wird.

Die aufwändige und anspruchsvolle Struktur der Europäischen Schulen, nach deren Satzung neben dem "Obersten Rat" vorbereitende Ausschüsse, Inspektionsausschüsse, Verwaltungsräte und weitere Organe zur Führung und zum Betrieb der Schulen vorgesehen sind, gewährleisten die Gleichwertigkeit der Europäischen Schulen mit öffentlichen Schulen.

...

5. Fall: Durchführung einer Amtsveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG, wenn die positive oder die negative Summe der einkommensteuerpflichtigen Einkünfte, die nicht dem Steuerabzug vom Arbeitslohn zu unterwerfen waren, jeweils mehr als 800 DM (410 EUR) beträgt.

Leitsatz:

Beträgt die positive oder die negative Summe der einkommensteuerpflichtigen Einkünfte, die nicht dem Steuerabzug vom Arbeitslohn zu unterwerfen waren, vermindert um die darauf entfallenden Beträge nach § 13 Abs. 3 und § 24a EStG, jeweils mehr als 800 DM (410 EUR), ist eine Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG vom Amts wegen durchzuführen.

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 21.9.2006, VI R 47/05

Anmerkung:

Die Rechtsprechung ist durch das Steueränderungsgesetz 2007 aufgehoben worden.

6. Fall: Wählt ein zur Einkommensteuer zu veranlagender Ehegatte die getrennte Veranlagung, ist auch für den anderen Ehegatten zwingend eine getrennte Veranlagung durchzuführen

Leitsatz:

Ist ein Ehegatte gemäß § 25 EStG zur Einkommensteuer zu veranlagern und wird auf seinen Antrag eine getrennte Veranlagung durchgeführt, ist auch der andere Ehegatte gemäß § 26 Abs. 2 Satz 1 EStG zwingend getrennt zu veranlagern. Für die Veranlagung des anderen Ehegatten kommt es in einem solchen Fall auf das Vorliegen der Voraussetzungen des § 46 Abs. 2 Nr. 1 bis Nr. 8 EStG nicht mehr an.

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 21.9.2006, VI R 80/04

7. Fall: Verfassungsmäßigkeit der steuerfreien Abgeordnetenpauschale

Leitsatz:

Das BMF wird gemäß § 122 Abs. 2 Satz 3 FGO zum Beitritt aufgefordert, um zur Frage der Verfassungsmäßigkeit des § 3 Nr. 12 EStG im Hinblick auf die Steuerfreiheit der Amtsausstattung und der Kostenpauschale für Abgeordnete (§ 12 AbgG) Stellung zu nehmen.

BUNDESFINANZHOF Beschluß vom 21.9.2006, VI R 81/04

Anmerkung:

Die Kläger des Ausgangsverfahrens rügen eine im Vergleich zu Abgeordneten des Deutschen Bundestages gleichheitswidrige Benachteiligung bei der Besteuerung ihres Einkommens. Gegen die Steuerfreiheit der Kostenpauschale für Abgeordnete (§ 3 Nr. 12 des Einkommensteuergesetzes --EStG-- i.V.m. § 12 des Abgeordnetengesetzes --AbgG--) werden gewichtige verfassungsrechtliche Bedenken vorgetragen. Der Senat verweist zu den insoweit aufgeworfenen verfassungsrechtlichen Fragen insbesondere auf den maßgebenden Beschluss des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 11. November 1998 2 BvL 10/95 (BStBl II 1999, 502).

...

8. Fall: Vorlage der Mindeststeuerregelung an das BVerfG wegen Verletzung des Grundsatzes der Normenklarheit

Leitsatz:

Es wird die Entscheidung des BVerfG darüber eingeholt, ob § 2 Abs. 3 Sätze 2 bis 8, § 10d Abs. 1 Sätze 2 bis 4, Abs. 2 Sätze 2 bis 4, Satz 5 Halbsatz 2 soweit auf Sätze 2 bis 4 verweisend, und Abs. 3 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 wegen Verletzung des Grundsatzes der Normenklarheit (Art. 20 Abs. 3, Art. 19 Abs. 4 GG) verfassungswidrig sind .

BUNDESFINANZHOF Entscheidung vom 6.9.2006, XI R 26/04

Erläuterungen des BFH:

Erstmals für das Jahr 1999 hatte der Gesetzgeber durch eine allgemeine Begrenzung der Verlustverrechnung ab 100 000 DM (51 500 €) in § 2 Abs. 3, § 10d des Einkommensteuergesetzes eine sog. Mindeststeuer eingeführt. **Der XI. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) hält diese Mindeststeuerregelung wegen Verletzung des Grundsatzes der Normenklarheit für verfassungswidrig** und hat mit Beschluss vom 6. September 2006 ein bei ihm anhängiges Revisionsverfahren ausgesetzt und die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) eingeholt.

Der Vorlagefall betrifft zusammenveranlagte Eheleute, die beide Einkünfte erzielten. Das Finanzamt hatte bei der Veranlagung für 1999 die Verluste des Ehemannes aus Vermietung und Verpachtung nur begrenzt berücksichtigt. Mit der Revision wurde die Verfassungswidrigkeit der bis einschließlich 2003 geltenden beschränkten Verlustverrechnung geltend gemacht. Dem ist der XI. Senat insoweit gefolgt, als er in Übereinstimmung mit der nahezu einhelligen Meinung in der Literatur die Mindeststeuerregelung für unverständlich hält. **Nach der Rechtsprechung des BVerfG müsse aus rechtsstaatlichen Gründen der Steuerpflichtige --und nicht nur ein Experte-- anhand der gesetzlichen Regelung die Rechtslage so erkennen können, dass er sein Verhalten danach auszurichten vermag.** Dieser Anforderung entspreche die Mindeststeuerregelung nicht, denn sie verwende sprachlich kaum abgrenzbare, teilweise sogar unzutreffende unbestimmte Gesetzesbegriffe, sei teilweise unvollständig und rechtssystematisch irreführend. Sie enthalte widersprüchliche Rechtsfolgenanordnungen und bediene sich insbesondere bei zusammenveranlagten Eheleuten und im Zusammenhang mit dem Vortrag und Rücktrag von Verlusten in andere Jahre einer unübersichtlichen Verweisungstechnik. Zusammen mit den übrigen Unklarheiten ergebe sich daraus die Verfassungswidrigkeit der Normen wegen Verletzung des Grundsatzes der Normenklarheit; sie dürften deshalb nicht angewandt werden.

Über die Fragen, ob die Regelung der Mindeststeuer auch wegen Verletzung des Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, der Eigentumsgarantie, der Handlungsfreiheit und des verfassungsrechtlichen Grundsatzes der Steuerfreistellung des Existenzminimums verfassungswidrig war, brauchte der BFH danach nicht mehr zu entscheiden.

...

9. Fall: Aufwendungen für ein Erststudium

Leitsatz:

Vorab entstandene Werbungskosten können auch bei einem im Anschluss an das Abitur durchgeführten Hochschulstudium anzuerkennen sein.

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 20.7.2006, VI R 26/05

Erläuterungen:

Nach der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) können Aufwendungen für eine Bildungsmaßnahme **Werbungskosten** sein, **sofern sie beruflich veranlasst** sind. Es kommt für die steuerliche Berücksichtigung nicht darauf an, ob ein neuer, ein anderer oder ein erstmaliger Beruf ausgeübt werden soll.

Der erforderliche Veranlassungszusammenhang kann bei jeder beruflichen Bildungsmaßnahme erfüllt sein. Mit Urteil vom 20. Juli 2006 VI R 26/05 hat der BFH nunmehr entschieden, dass die gleichen Grundsätze für ein im Anschluss an das Abitur durchgeführtes Hochschulstudium gelten und diese Aufwendungen zum Werbungskostenabzug führen können.

Im Streitfall begann der 1982 geborene Kläger nach Abitur und Zivildienst im Oktober 2003 mit dem Studium der Wirtschaftswissenschaften. Das Finanzamt lehnte den Abzug der Fahrtkosten und weiterer Aufwendungen für das Studium als Werbungskosten ab. Das Finanzgericht gab der Klage insoweit statt. Der BFH ist dieser Auffassung gefolgt.

Es bestehe kein Grund, insoweit zwischen einer akademischen und einer nicht akademischen Bildungsmaßnahme zu unterscheiden. Denn in beiden Fällen würden die Voraussetzungen dafür geschaffen, dass der Steuerpflichtige das erworbene Berufswissen am Markt einsetzen könne, um steuerpflichtige Einnahmen zu erzielen.

Zu beachten ist, dass sich die **Rechtslage ab Veranlagungszeitraum 2004 geändert** hat. Nach § 12 Nr. 5 des Einkommensteuergesetzes (EStG) dürfen **Aufwendungen für ein Erststudium außerhalb eines Dienstverhältnisses nicht mehr als Werbungskosten abgezogen** werden;

diese Aufwendungen können **nur noch jährlich bis zu 4 000 € als Sonderausgaben** zum Abzug gelangen (§ 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG).

10. Fall: Spendenabzug bei Zuwendung eines Mitglieds an den eigenen Verein - Spendenbescheinigung und Vertrauensschutz

Leitsatz:

Zuwendungen von Mitgliedern an den eigenen Verein, die --gegebenenfalls im Verbund mit gleichgerichteten Leistungen anderer Vereinsmitglieder-- unmittelbar und ursächlich mit einem durch den Verein ermöglichten Vorteil zusammenhängen, sind nicht als Spenden gemäß § 10b EStG steuerlich absetzbar .

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 2.8.2006, XI R 6/03

Erläuterungen:

Der Bundesfinanzhof (BFH) hatte zu entscheiden, ob die Zuweisung eines Mitglieds an seinen eigenen Golfclub steuerlich als Spende absetzbar sei. In zeitlichem Zusammenhang mit der Aufnahme in den Verein hatte der Kläger neben einem Aufnahmebeitrag und dem Jahresbeitrag eine "Spende" von 15 000 DM geleistet.

...

Mit Urteil vom 2. August 2006 XI R 6/03 versagte der BFH einen Steuerabzug nach § 10b des Einkommensteuergesetzes (EStG). **Zuwendungen von Mitgliedern an den eigenen Verein, die unmittelbar und ursächlich mit einem durch den Verein ermöglichten Vorteil zusammenhängen, seien nicht als Spenden gem. § 10b EStG steuerlich absetzbar.**

Zwar könne ein Mitglied auch seinem Verein eine Spende zuwenden. Deren steuerliche Anerkennung setze aber - wie jede andere Spende - voraus, dass die Aufwendungen freiwillig und unentgeltlich geleistet würden. Ein Steuerabzug sei schon dann ausgeschlossen, wenn die Zuwendung unmittelbar und ursächlich mit einem gewährten Vorteil zusammenhänge, der nicht unmittelbar wirtschaftlicher Natur sein müsse. Auch eine Aufteilung der Zahlung in ein angemessenes Entgelt und eine den Nutzen übersteigende "unentgeltliche" Leistung scheidet bei einer einheitlichen Gegenleistung aus.

Im Streitfall habe die Gesamtheit der Clubmitglieder gruppen-eigennützige Zwecke privater Lebensgestaltung verfolgt. Die zu beurteilende Zuwendung beruhe darauf, dass vergleichbare Zahlungen von allen Neueintretenden anlässlich ihrer Clubaufnahme erwartet und zumeist auch gezahlt wurden. "Spenden", die letztlich nur den Zweck verfolgen, die zwangsläufig anfallende Finanzierung eines, auch der eigenen privaten Lebensgestaltung dienenden, Vereins sicherzustellen, fehle die Spendenmotivation im Sinne einer selbstlosen Förderung der maßgeblichen steuerbegünstigten Zwecke.

...

2. Aktuelle Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht

1. Fall: Rückstellung wegen möglicher vertraglicher Schadenersatzverpflichtungen

Leitsatz

Eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten wegen möglicher vertraglicher Schadenersatzverpflichtungen für die nicht vollständige Rückgabe von Leergut darf steuerrechtlich nur gebildet werden, wenn der Getränkehersteller von dem den Schadenersatzanspruch begründenden Umständen Kenntnis hat oder zumindest eine derartige Kenntniserlangung unmittelbar bevorsteht.

Nach den im Getränkehandel branchenüblichen Abläufen kann im Rahmen laufender Geschäftsbeziehungen nur aufgrund besonderer Umstände ausnahmsweise mit einer vorzeitigen Inanspruchnahme des Rückgabeverpflichteten gerechnet werden.

Urteil vom 25. April 2006 VIII R 40/04

Begründung:

Die Rückstellungsbildung ist nicht bereits nach den Grundsätzen der Bilanzierung schwebender Geschäfte ausgeschlossen. Die **Schadenersatzverpflichtung fällt nicht unter das Rückstellungsverbot für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 5 Abs. 4 a EStG)**; denn insoweit läge ein sog. Verpflichtungsüberhang vor. Ansprüche und Verbindlichkeiten aus fortbestehenden schwebenden Geschäften sind solange nicht zu bilanzieren, wie und soweit sie einander ausgleichend gegenüberstehen. Eine Passivierung erfolgt nur im Falle drohender Verluste.

Das Passivierungsverbot greift nur ein, solange und soweit sich Ansprüche und Verbindlichkeiten ausgleichend gegenüberstehen. Es endet mit dem Wegfall des Schwebezustands des gegenseitigen Geschäfts. Dessen Saldierungsbereich ist zeitlich und sachlich eingegrenzt.

Schwebende Geschäfte sind als Vertragsverhältnisse definiert, die zum Bilanzstichtag auf einen gegenseitigen Leistungsaustausch gerichtet sind. Darunter fallen auch solche, die eine (ratierliche) Leistungserbringung auf Dauer zum Gegenstand haben (Dauerschuldverhältnisse), wie z.B. Lieferverträge. Da sie begrifflich einen weiter bestehenden Leistungsaustausch voraussetzen, sind schwebende Geschäfte beendet, wenn einer der gegenseitig zur Leistung Verpflichteten (im Regelfall der zur Sach- oder Dienstleistung verpflichtete Vertragspartner) seine vertraglich geschuldete Leistung in vollem Umfang erbracht hat oder wenn die Lieferbeziehung beendet wird.

Eine nach Beendigung des schwebenden Geschäfts zu erfüllende Verpflichtung ist in der Bilanz auszuweisen. Diese Passivierungspflicht besteht bereits an Bilanzstichtagen vor der Beendigung des schwebenden Geschäfts. Sie entspricht dem Gebot, alle am Abschlussstichtag entstandenen unvorhersehbaren künftigen Risiken zu berücksichtigen (**§ 246 Abs. 1, § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB**).

Die zugrunde liegende Verpflichtung ist zu einem Zeitpunkt zu erfüllen, in dem ein Anspruch auf eine Gegenleistung nicht mehr besteht, der dieser Verpflichtung ausgleichend gegenüberstehen könnte; dies gilt gleichermaßen für dem Grunde nach ungewisse Verbindlichkeiten. Aus der Sicht des früheren Bilanzstichtags ist so von dem Erfordernis der Erfüllung einer Verpflichtung nach der Beendigung des schwebenden Geschäfts auszugehen, was zur antizipierten Passivierung führen muss.

Verbindlichkeiten, die nach Grund und Höhe gewiss sind, müssen nach den für die Klägerin geltenden **Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung passiviert werden**, es sei denn, sie müssten mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht erfüllt werden.

...

Hingegen dürfen Rückstellungen für nach Grund und/oder Höhe ungewisse Verbindlichkeiten steuerrechtlich nur unter den Voraussetzungen gebildet werden:

- wenn das Bestehen oder die Wahrscheinlichkeit des künftigen Entstehens einer Verbindlichkeit vorhanden ist,
- wenn die wirtschaftliche Verursachung der Verbindlichkeit in der Zeit vor dem Bilanzstichtag liegt und
- der Schuldner ernsthaft mit seiner Inanspruchnahme rechnen muss. Die bloße Möglichkeit des Bestehens oder Entstehens einer Verbindlichkeit reicht nicht für die Rückstellungsbildung aus.

Für vertragliche Ansprüche, z.B. eine bei Vertragsende bestehende Abbruchverpflichtung, ist davon auszugehen, dass der Gläubiger seine Rechte geltend macht.

Hingegen verlangt die Rechtsprechung sowohl bei öffentlich-rechtlichen als auch bei privatrechtlichen Schadensersatzansprüchen entweder die Kenntnis des Gläubigers von den den Schadensersatzanspruch begründenden Umständen oder zumindest eine derartige unmittelbar bevorstehende Kenntniserlangung. Dies gilt unabhängig von der Rechtsgrundlage, ob also ein Schadensersatzanspruch auf gesetzlicher oder vertraglicher Grundlage beruht.

2. Fall: Inanspruchnahme einer Sonderabschreibung

Leitsatz

Die Inanspruchnahme einer Sonderabschreibung wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass für das betreffende Wirtschaftsgut in früheren Jahren eine AfA in fallenden Jahresbeträgen vorgenommen wurde.

Eine Bilanz kann auch dann gemäß § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG berichtigt werden, wenn ein darin enthaltener Ansatz nicht gegen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, sondern nur gegen steuerrechtliche Vorschriften verstößt.

Kann eine Bilanz auf verschiedenen Wegen berichtigt werden, so obliegt die Auswahl des Korrekturwegs dem Unternehmer.

BFH Urteil vom 14. März 2006 I R 83/05

Begründung:

Die Klägerin hat zulässigerweise die streitige Sonderabschreibung in Anspruch genommen. Dem steht nicht entgegen, dass sie in ihrer ursprünglichen Bilanz für das Streitjahr die Anlage nach Maßgabe einer degressiven AfA bewertet hat.

Die Klägerin durfte die Anlage in ihrer Bilanz des Streitjahres in der Weise bewerten, dass sie eine lineare AfA i.S. des § 7 Abs. 1 EStG und daneben eine Sonderabschreibung nach § 1 i.V.m. § 4 FördG berücksichtigte. Dass im Streitfall die gesetzlichen Voraussetzungen für die Sonderabschreibung vorliegen, zieht das FA nicht in Zweifel.

§ 7 Abs. 3 EStG lässt den Übergang von der degressiven zur linearen AfA ausdrücklich zu. Nach dieser Vorschrift kann mithin ein Wirtschaftsgut, das im Jahr der Anschaffung --und ggf. auch in Folgejahren-- nach Maßgabe des § 7 Abs. 2 EStG abgeschrieben wurde, im weiteren Verlauf der AfA in gleichen Jahresbeträgen (§ 7 Abs. 1 EStG) unterworfen werden. Die Entscheidung darüber obliegt allein dem Steuerpflichtigen.

Nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG darf der Steuerpflichtige seine Bilanz auch nach der Einreichung beim Finanzamt ändern, soweit sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Befolgung der Vorschriften des Einkommensteuergesetzes nicht entspricht.

...

Die hierdurch eröffnete Möglichkeit der **Bilanzkorrektur ("Bilanzberichtigung")** knüpft ausschließlich an die **materiell-rechtliche Fehlerhaftigkeit der ursprünglichen Bilanz** an; weiterer Voraussetzungen bedarf es in diesem Zusammenhang nicht. Insbesondere ist § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG, der die **Korrektur einer nicht fehlerhaften Bilanz ("Bilanzänderung")** in bestimmter Weise begrenzt, insoweit nicht anwendbar.

Im Streitfall liegen die Voraussetzungen für eine Bilanzberichtigung vor. Die ursprünglich von der Klägerin eingereichte Bilanz war i.S. des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG fehlerhaft. In ihr wurde die in Rede stehende Anlage in der Weise bewertet, dass **für das Streitjahr sowohl degressive AfA als auch die Sonderabschreibung nach § 4 FördG berücksichtigt** waren. Es mag dahingestellt bleiben, ob diese Bewertung gegen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verstieß. Jedenfalls verstieß sie gegen § 7a Abs. 4 EStG. Angesichts der klaren Gesetzeslage war dieser Verstoß zudem für die Klägerin erkennbar. Das reicht für das **Vorliegen eines fehlerhaften Bilanzansatzes** und damit für die Anwendung des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG aus.

Vor diesem Hintergrund durfte die Klägerin ihre **ursprüngliche Bilanz** gemäß § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG dahin **berichtigen**, dass sie von der kumulativen Inanspruchnahme von degressiver AfA und Sonderabschreibung Abstand nahm. **Das FA war nicht berechtigt, die Klägerin auf die Fortführung der degressiven AfA zu verweisen und ihr die Sonderabschreibung zu versagen.** Denn selbst wenn man annimmt, dass eine dahin gehende Bilanzberichtigung ebenfalls rechtlich zulässig war, standen der Klägerin zwei Berichtigungsmöglichkeiten zur Verfügung. Die Auswahl zwischen diesen beiden Möglichkeiten muss dann ihr überlassen bleiben. Nachdem sich die Klägerin für die Sonderabschreibung und gegen eine Fortsetzung der degressiven AfA entschieden hat, besteht keine Rechtsgrundlage dafür, die Besteuerung an einer hiervon abweichenden Bilanzierung auszurichten.

3. Fall: Rückstellung in der Steuerbilanz

Leitsatz

Eine Rückstellung ist in der Steuerbilanz auch dann zu bilden, wenn sie in der Handelsbilanz zu Unrecht nicht gebildet worden ist.

Ein unrichtiger Bilanzansatz ist grundsätzlich in derjenigen Schlussbilanz zu korrigieren, in der er erstmals aufgetreten ist. Eine Nachholung der Korrektur nach dem Grundsatz des "formellen Bilanzenzusammenhangs" kommt nur in Betracht, wenn und soweit die Schlussbilanzen für vorangegangene Jahre Grundlagen für Steuerbescheide sind, die aus verfahrensrechtlichen Gründen nicht mehr geändert werden dürfen.

BFH Beschluss vom 13. Juni 2006 I R 58/05

Begründung

Gemäß § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) richtet sich die Einkommensermittlung bei einer Kapitalgesellschaft im Grundsatz nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes (EStG). Deshalb ist in diesem Zusammenhang namentlich § 4 Abs. 1 EStG anwendbar. Dort wird der Gewinn als der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres definiert. Daraus folgt, dass eine Verringerung des Betriebsvermögens sich in der steuerlichen Gewinnermittlung für ein bestimmtes Wirtschaftsjahr grundsätzlich nicht gewinnmindernd auswirkt, wenn sie schon im vorangegangenen Wirtschaftsjahr eingetreten ist.

...

Im Streitfall geht es um den bilanziellen Ausweis einer Verbindlichkeit, die auf einer im Vorjahr vereinbarten Erhöhung der dem X erteilten Pensionszusage beruht. Deshalb ist im Revisionsverfahren davon auszugehen, dass die Klägerin schon zum 31. Dezember 96 mit einer entsprechend erhöhten Pensionsverpflichtung belastet war. Diese erhöhte Verpflichtung musste gemäß § 249 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) in der Handelsbilanz der Klägerin auf den 31. Dezember 96 berücksichtigt werden. Eine Passivierung der erhöhten Verpflichtung entsprach vielmehr den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und war deshalb auch steuerrechtlich geboten (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG). Daraus folgt, dass die streitigen Zuführungsbeträge das auf den 31. Dezember 1996 auszuweisende Betriebsvermögen der Klägerin i.S. des § 4 Abs. 1 EStG gemindert haben und deshalb im Rahmen der Steuerfestsetzung für 1997 nicht gewinnmindernd berücksichtigt werden können.

Dieser Beurteilung steht nicht entgegen, dass die Erhöhung der Pensionsverpflichtungen in der Handelsbilanz der Klägerin auf den 31. Dezember 96 tatsächlich nicht berücksichtigt worden ist. Denn § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG verweist nicht auf den Inhalt der im konkreten Fall erstellten Handelsbilanz, sondern nur auf die handelsrechtlichen GoB. Ein Ansatz in der Handelsbilanz ist deshalb nur dann für die Besteuerung maßgeblich, wenn er diesen Grundsätzen entspricht.

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ist allerdings, wenn ein fehlerhafter Bilanzansatz in einem bestandskräftig gewordenen Steuerbescheid berücksichtigt worden ist und jener Bescheid aus verfahrensrechtlichen Gründen nicht geändert werden kann, bei der Steuerfestsetzung für ein nachfolgendes Jahr als **"Betriebsvermögen zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres" i.S. des § 4 Abs. 1 EStG das der früheren Veranlagung zu Grunde gelegte Betriebsvermögen zu berücksichtigen**. Dieser Grundsatz des "formellen Bilanzenzusammenhangs" kann der Revision im Hinblick auf das Streitjahr 97 jedoch ebenfalls nicht zum Erfolg verhelfen. Denn er greift im Streitfall deshalb nicht ein, weil die Steuerbescheide für die Vorjahre nicht bestandskräftig geworden sind.

4. Fall: Wertminderung von Dauer bei Teilwertabschreibung

Leitsatz

Die für den Ansatz des niedrigeren Teilwerts gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG erforderliche voraussichtlich dauernde Wertminderung liegt bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens vor, wenn der Teilwert des Wirtschaftsgutes zum Bilanzstichtag mindestens für die halbe Restnutzungsdauer unter dem planmäßigen Restbuchwert liegt.

BFH Urteil vom 14. März 2006 I R 22/05

Begründung:

Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG 1997 muss ein Steuerpflichtiger, der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 Abs. 1 EStG ermittelt, die abnutzbaren Wirtschaftsgüter seines Anlagevermögens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzungen für Abnutzung (AfA), erhöhte Absetzungen, Sonderabschreibungen, Abzüge nach § 6b EStG und ähnliche Abzüge ansetzen. Stattdessen kann er den Teilwert des Wirtschaftsgutes ansetzen, wenn dieser aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger als die fortgeschriebenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist.

...

Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG). Geht es um die Bewertung bebauter Grundstücke, so sind die Teilwerte für Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits jeweils gesondert zu ermitteln.

Der Ansatz des niedrigeren Teilwerts erfordert eine voraussichtlich dauernde Wertminderung. Der Begriff der voraussichtlich dauernden Wertminderung ist dem Handelsrecht entlehnt (§ 253 Abs. 2 Satz 3, § 279 Abs. 1 Satz 2 HGB). Von ihr ist nach herrschender Meinung, welcher sich der Senat anschließt, auszugehen, wenn der Wert des Wirtschaftsgutes den planmäßigen Rest des Buchwerts als die Bewertungsobergrenze während eines erheblichen Teils der Nutzungsdauer im Unternehmen nicht erreichen wird (z.B. BMF-Schreiben in BStBl I 2000, 372, Tz. 4;).

5. Fall: Übertragung eines Grundstücks im Betriebsvermögens

Leitsatz

Der durch Betriebsvermögensvergleich zu ermittelnde Gewinn aus der Veräußerung eines Grundstücks ist mit Übergang des zivilrechtlichen Eigentums auf den Käufer auch dann realisiert, wenn Besitz, Nutzungen, Lasten und Gefahr vertragsgemäß erst später übergehen; **der Veräußerer bleibt nach dem Eigentumserwerb des Käufers regelmäßig nicht wirtschaftlicher Eigentümer.**

BFH Urteil vom 18. Mai 2006 III R 25/05

Begründung:

Der Gewinn aus der Veräußerung eines zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgutes wird durch einen Umsatz realisiert, bei dem das Entgelt an die Stelle der verkauften Sache tritt. Dies geschieht, wenn der Kaufvertrag wirtschaftlich erfüllt ist, d.h. der Verkäufer seine Leistung im Wesentlichen erbracht hat und deshalb sein Anspruch auf die Zahlung nicht mehr mit ungewöhnlichen Risiken belastet erscheint; von diesem Zeitpunkt an ist das veräußerte Wirtschaftsgut nach den steuerrechtlichen Vorschriften nicht mehr dem Veräußerer, sondern dem Erwerber zuzurechnen.

Zu Unrecht beruft sich das FG auf die Rechtsprechung zur Gewinnrealisierung aus der Veräußerung von Grundstücken, nach der die Kaufpreisforderung zu aktivieren sei, wenn Besitz, Nutzungen und Lasten auf den Erwerber übergegangen. Diese Rechtsprechung betrifft nur den Regelfall, dass das Grundstück in Vollzug des Kaufvertrages vor der für die Beteiligten nicht disponiblen Umschreibung des Grundbuchs übergeben wird, d.h. der Käufer wirtschaftliches Eigentum erwirbt, bevor er zivilrechtlicher Eigentümer geworden ist.

Sobald der Käufer aber zivilrechtliches Eigentum erlangt, steht der Kaufpreisforderung nichts mehr entgegen, so dass der Gewinn spätestens zu diesem Zeitpunkt realisiert ist.

Auch wenn der Besitz nach dem Eigentumsübergang "zurückbehalten" wird und Grundstückslasten und Gefahr erst später übergehen sollen, hindert dies die Gewinnrealisierung nicht. Denn der Verkäufer hat seine Hauptpflicht aus dem Kaufvertrag mit der Eigentumsübertragung erfüllt. Das Grundstück ist von da an dem Käufer als zivilrechtlichem Eigentümer nach § 39 Abs. 1 AO 1977 und auch nach handelsbilanziellen Grundsätzen zuzurechnen.

...

6. Fall: Beteiligungserwerb durch Zuzahlung des Veräußerers

Leitsatz:

Werden Anteile an einer Kapitalgesellschaft gegen eine Zuzahlung des Veräußerers erworben, kann beim Erwerber ein passiver Ausgleichsposten auszuweisen sein.

BFH Urteil vom 26. April 2006 I R 49, 50/04

Begründung:

Gemäß § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes i.V.m. § 5 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes hat die Klägerin in ihren Bilanzen das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) auszuweisen ist.

Zu den wesentlichen GoB zählt das Gebot, Gewinne nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind. Daraus folgt, dass Anschaffungsvorgänge erfolgsneutral zu behandeln sind. Der Zugang von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen führt zu einer bloßen Umschichtung in der Bilanz in Höhe der Anschaffungskosten; ein unterschiedlicher Ansatz von Zu- und Abfluss ist ausgeschlossen. Eine Gewinnrealisierung kann nur aufgrund nachfolgender betrieblicher Umsatzakte erfolgen.

Anschaffungskosten sind gemäß § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Dieser handelsrechtliche Begriff der Anschaffungskosten ist in Ermangelung einer abweichenden Definition im EStG auch der steuerbilanziellen Beurteilung zugrunde zu legen. Zu den erfolgsneutral zu behandelnden Anschaffungskosten gehören neben den Nebenkosten die nachträglichen Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 Satz 2 HGB) als Folgekosten des Erwerbsvorgangs.

Dementsprechend sind andererseits nachträgliche Minderungen des Anschaffungspreises gegebenenfalls bis zum Wert 0 erfolgsneutral zu berücksichtigen. Die zutreffend geminderten Anschaffungskosten bilden die Ausgangsgröße für die weitere bilanzielle Entwicklung eines zugegangenen Wirtschaftsgutes.

Ob mit der an die Klägerin erfolgten Zuzahlung ein negativer Geschäftswert der realisiert worden und als solcher bei der Klägerin als Erwerberin der Anteile zu passivieren wäre kann im Streitfall unbeantwortet bleiben. Insbesondere erübrigt sich die Beantwortung der Frage, ob der Ausweis eines derartigen negativen Geschäftswerts mit dem deutschen Bilanzrecht vereinbar wäre.

Denn jedenfalls wäre im Hinblick auf das Erfordernis einer erfolgsneutralen Behandlung des Anschaffungsvorgangs in der Bilanz der Klägerin des Streitjahres ein "passiver Ausgleichsposten" auszuweisen. Die Möglichkeit des Ansatzes eines derartigen Postens wurde auch von der bisherigen Rechtsprechung bejaht, und zwar "aus bilanztechnischen Gründen und nur zu dem Zweck ..., den Anschaffungsvorgang erfolgsneutral zu halten und damit dem Realisationsprinzip ... zur Geltung zu verhelfen".

...

7. Fall: Berechtigung und Berechnung von Recyclingkosten

Leitsatz:

Ein Unternehmen, das Bauabfälle aufkauft und zwecks Weiterveräußerung aufbereitet, kann im Hinblick auf die gesetzlichen Regelungen folgende Entsorgungsverpflichtung eine Rückstellung für die nach dem jeweiligen Bilanzstichtag anfallenden Aufbereitungskosten bilden, wenn nach Sachlage überwiegend wahrscheinlich ist, dass es aus dieser öffentlich-rechtlichen Verpflichtung in Anspruch genommen wird.

Zur Bemessung der Höhe dieser Rückstellung.

BFH Urteil vom 21. September 2005 X R 29/03

Begründung:

Nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB sind in der Steuerbilanz für ungewisse Verbindlichkeiten Rückstellungen zu bilden.

Voraussetzung für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs das Bestehen einer, dem Betrage nach ungewissen Verbindlichkeit oder die hinreichende Wahrscheinlichkeit der Entstehung einer Verbindlichkeit dem Grunde nach --deren Höhe zudem ungewiss sein kann-- und ihre wirtschaftliche Verursachung in der Zeit vor dem Bilanzstichtag. Zudem ist erforderlich, dass der Schuldner ernsthaft mit der Inanspruchnahme rechnen muss.

Auch für Verpflichtungen, die sich aus öffentlichem Recht ergeben (Geld- oder Sachleistungsverpflichtungen), können Rückstellungen gebildet werden, wenn die öffentlich-rechtliche Verpflichtung hinreichend konkretisiert ist, weil sie auf ein bestimmtes Handeln innerhalb eines bestimmten Zeitraums zielt. Dies ist regelmäßig bei Erlass einer behördlichen Verfügung oder bei Abschluss einer entsprechenden verwaltungsrechtlichen Vereinbarung der Fall. Bei einem entsprechend konkreten Gesetzesbefehl kann sich auch allein aus dem Gesetz eine Verpflichtung ergeben, die zur Bildung einer Rückstellung führt. Weiter ist erforderlich, dass an die Verletzung der Verpflichtung Sanktionen geknüpft sind, so dass sich der Steuerpflichtige der Erfüllung der Verpflichtung im Ergebnis nicht entziehen kann.

Bei Unternehmen, die gegen Bezahlung von Bau- und Abbruchunternehmen Bauabfälle annehmen, diese aufbereiten und die dabei gewonnenen Stoffe als Füllmaterial veräußern, wird angesichts der umweltrechtlichen Vorschriften in der Regel eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung der vorstehend beschriebenen Art gegeben sein, die zur Bildung einer Rückstellung für Bauschuttverarbeitung berechtigt.

Rückstellungsfähig ist infolgedessen nur ein Teil der auf den Kläger im Folgejahr zukommenden Recyclingkosten. Der Senat erachtet es für angemessen, diesen Teil nach den Kosten zu bemessen, die der Kläger bei einer Entsorgung der Abfälle durch Ablagerung aufwenden müsste, weil er aus dieser Art der Entsorgung keine weiteren Einnahmen mehr erzielt. Es ist sachgerecht, die übrigen im Folgejahr aufzuwendenden Recyclingkosten dem zur Verwertung bestimmten Teil der Abfälle zuzuordnen, mit dem der Kläger weitere Erlöse in dem auf die Abnahme der Abfälle folgenden Jahr anstrebt. Dies hat das FG verkannt, wenn es sämtliche vom Kläger errechneten, im Folgejahr für die Entsorgung der im Streitjahr angenommenen Abfälle entstehenden Recyclingkosten der Rückstellung zugeführt hat.

...

8. Fall: Wiederholte Bildung einer 7g-Rücklage für dasselbe Wirtschaftsgut eingeschränkt;
Angabe des Investitionszeitpunkt in der Buchführung ist entbehrlich

Leitsätze:

1. Wurde für die Anschaffung eines Wirtschaftsguts eine sog. Ansparrücklage (§ 7g Abs. 3 EStG) gebildet, ohne innerhalb des Zwei-Jahres-Zeitraums die geplante Investition zu realisieren, kann für dasselbe Wirtschaftsgut nur dann wieder eine Rücklage gebildet werden, wenn der Steuerpflichtige eine einleuchtende Begründung dafür abgibt, weshalb die Investition trotz gegenteiliger Absichtserklärung bislang nicht durchgeführt wurde, gleichwohl sie aber weiterhin geplant ist (Abgrenzung von BFH-Urteil vom 12. Dezember 2001 XI R 13/00, BFHE 197, 448, BStBl II 2002, 385) .

2. Die Ansparrücklage setzt nicht voraus, dass der voraussichtliche Investitionszeitpunkt in der Buchführung oder den Aufzeichnungen für die Gewinnermittlung ausgewiesen wird (anders BMF-Schreiben vom 25. Februar 2004, BStBl I 2004, 337, Rn 8, 15) .

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 6.9.2006, XI R 28/05

Begründung:

Entgegen der Auffassung des FG kommt eine wiederholte Rücklagenbildung nach § 7g Abs. 3 EStG für das gleiche Wirtschaftsgut nur in Betracht, wenn der Steuerpflichtige nachvollziehbare Gründe dafür anführen kann, weshalb die Investition zunächst nicht durchgeführt worden ist und die Investitionsabsicht fortbesteht.

Nach § 7g Abs. 3 Satz 2 EStG darf die Rücklage im Streitjahr 50 v.H. der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des begünstigten Wirtschaftsguts nicht überschreiten, das der Steuerpflichtige "voraussichtlich bis zum Ende des zweiten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahrs anschaffen oder herstellen wird". Dies setzt eine Prognoseentscheidung über das künftige Investitionsverhalten des Steuerpflichtigen aus der Sicht des Endes des jeweiligen Gewinnermittlungszeitraums voraus.

Im Streitfall geht es jedoch nicht um eine erstmalige, sondern um eine wiederholte Rücklagenbildung für das gleiche Wirtschaftsgut. Hat der Steuerpflichtige eine nach seiner eigenen Erklärung beabsichtigte Investition tatsächlich nicht innerhalb des Zwei-Jahres-Zeitraums getätigt, sind an die Plausibilität seines Vorbringens über das Fortbestehen seiner Investitionsabsicht erhöhte Anforderungen zu stellen. Bei diesem Sachverhalt ist es zumutbar und daher auch gerechtfertigt, vom Steuerpflichtigen eine --sachlich einleuchtende-- Begründung dafür zu verlangen, weshalb die Investition trotz gegenteiliger Absichtserklärung bislang nicht durchgeführt worden, aber gleichwohl weiterhin geplant ist.

Nach mittlerweile ständiger Rechtsprechung des BFH ist die voraussichtliche Investition bei Bildung jeder einzelnen Rücklage so genau zu bezeichnen, dass künftig festgestellt werden kann, ob eine tatsächlich durchgeführte Investition derjenigen entspricht, für deren Finanzierung die Rücklage gebildet wurde. Notwendig sind insbesondere Angaben zur Funktion des Wirtschaftsguts und zu den voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Diesen Anforderungen an die Konkretisierung der beabsichtigten Investition ist mit der Angabe des Klägers, einen "PKW Audi S 8" für 160 000 DM anschaffen zu wollen, Genüge getan. Außerdem hat der Kläger im Rahmen der Außenprüfung ein Schreiben vom 6. März 2000 an seine Steuerberaterin vorgelegt, wonach der PKW bis 2001 angeschafft werden sollte.

Unter diesen Umständen steht der Behandlung der Rücklage als Betriebsausgabe nicht entgegen, dass der Investitionszeitpunkt nicht in den der Gewinnermittlung dienenden Aufzeichnungen gemäß § 7g Abs. 3 Satz 3 Nr. 3, Abs. 6 EStG festgehalten war.

...

Der Zeitangabe in der Buchführung bzw. den Aufzeichnungen für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG kommt als solcher keine materiell-rechtliche Bedeutung zu.

Aus § 7g Abs. 3 Satz 2 und Abs. 4 Satz 2 EStG ergibt sich, dass die Investition bis zum Ende des zweiten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahrs getätigt werden muss, anderenfalls der Gewinn in diesem Wirtschaftsjahr um die aufgelöste Rücklage zuzüglich eines Aufschlags von 6 v.H. (§ 7g Abs. 5 EStG) zu erhöhen ist. Aus der Nichteinhaltung der von den Steuerpflichtigen nach Auffassung des FA zu fordernden zeitlichen Angaben ergeben sich keine weitergehenden Rechtsfolgen.

9. Fall: Rückabwicklung eines Anschaffungsgeschäfts ist kein steuerpflichtiges Veräußerungsgeschäft i.S. des § 23 EStG

Leitsatz:

Die Rückabwicklung eines Anschaffungsgeschäfts wegen irreparabler Vertragsstörungen stellt kein steuerpflichtiges Veräußerungsgeschäft i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG dar.

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 27.6.2006, IX R 47/04

Erläuterungen:

Die Rückabwicklung eines Anschaffungsgeschäfts wegen irreparabler Vertragsstörungen stellt kein steuerpflichtiges Veräußerungsgeschäft dar. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 27. Juni 2006 IX R 47/04 entschieden.

Die Steuerpflichtigen hatten von einem Bauträger eine Eigentumswohnung erworben und vermietet. Wegen Insolvenz des Bauträgers wurden sie jedoch nicht im Grundbuch eingetragen. Der Bürge des Bauträgers, eine Bank, leistete daraufhin Schadensersatz in Höhe des Kaufpreises Zug um Zug gegen Herausgabe der Wohnung. Das Finanzamt sah in diesem Vorgang ein privates Veräußerungsgeschäft im Sinne von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Obwohl der Kaufpreis und die vom Bürgen geleistete Rückzahlung gleich hoch waren, ergab sich nach dieser Vorschrift ein Veräußerungsgewinn, weil die während der Vermietungszeit zu Gunsten der Steuerpflichtigen berücksichtigten Absetzungen für Abnutzung bei der Gegenüberstellung von Anschaffungskosten und Veräußerungspreis die Anschaffungskosten verringerten.

Der BFH (wie auch zuvor das Finanzgericht) beurteilte hingegen den Vorgang als nicht steuerpflichtig. Bei privaten Veräußerungsgeschäften im Sinne von § 23 EStG handele es sich um einen gestreckten Steuertatbestand, der mit der Anschaffung eines Wirtschaftsguts beginne und mit dessen Veräußerung ende. Eine Anschaffung setze keine zivilrechtlich wirksame Eigentumsübertragung voraus, sondern dafür reiche bereits die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums - wie im Streitfall - aus. Hier fehle es aber an einer Veräußerung, weil sich das ursprüngliche Anschaffungsgeschäft lediglich in ein Abwicklungsverhältnis verwandelt habe. Die Herausgabe des zuvor angeschafften Wirtschaftsguts stelle hierbei keinen gesonderten marktoffenen Vorgang, sondern nur einen notwendigen Teilakt im Rahmen der Rückabwicklung des irreparabel gestörten Vertragsverhältnisses dar.

...

3. Aktuelle Rechtsprechung aus dem Körperschaftsteuerrecht

1. Fall: Verdeckte Gewinnausschüttung durch fehlerhafte Bilanzierung

Leitsatz:

Ein Rechtsgeschäft zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer kann als vGA gewertet werden, wenn es in der Bilanz der Gesellschaft nicht zutreffend abgebildet wird und ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter den Fehler bei sorgsamer Durchsicht der Bilanz hätte bemerken müssen.

BFH Beschluss vom 13. Juni 2006 I R 58/05

Begründung:

Nach ständiger Rechtsprechung des Senats wird der Tatbestand des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG u.a. durch eine Vermögensminderung erfüllt, die sich auf den Unterschiedsbetrag i.S. des § 4 Abs. 1 EStG auswirkt und durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst oder zumindest mit veranlasst ist.

Ist der begünstigte Gesellschafter ein beherrschender, so kann eine vGA auch dann anzunehmen sein, wenn es für die Leistung der Kapitalgesellschaft an einer klar und eindeutig im Vorhinein getroffenen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehlt. Das FG hat angenommen, dass im Streitfall eine vGA vorliege, da die Vereinbarung über die Erhöhung des Pensionsanspruchs des X in den Jahren 1995 und 1996 nicht ordnungsgemäß durchgeführt worden sei. Hierzu gehöre nämlich eine zutreffende Passivierung der Pensionsverpflichtung, an der es fehle. Dem pflichtet der Senat bei.

Im Zeitpunkt der Erteilung der geänderten Pensionszusage war X beherrschender Gesellschafter der Klägerin. Für Abreden im Verhältnis zwischen beiden gilt deshalb das in der Rechtsprechung entwickelte Klarheitsgebot. Das Klarheitsgebot beruht zwar nicht auf einem gesetzlich festgelegten Tatbestandsmerkmal der vGA. Es handelt sich vielmehr um ein von der Rechtsprechung entwickeltes Kriterium, das vor allem der Vermeidung von Gewinnmanipulationen dient. Zu solchen kann es bei Vorliegen eines Beherrschungsverhältnisses in besonderem Maße kommen, da der eine Kapitalgesellschaft beherrschende Gesellschafter weitgehend nach Belieben darüber entscheiden kann, ob Leistungsverhältnisse zwischen ihm und der Gesellschaft auf schuldrechtlicher oder auf gesellschaftsrechtlicher Ebene abgewickelt werden.

Vor diesem Hintergrund kann nicht aus jedem Fehler, der bei der Umsetzung einer Vereinbarung zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem beherrschenden Gesellschafter unterläuft, schematisch auf eine Veranlassung der Vereinbarung durch das Gesellschaftsverhältnis und damit auf eine **vGA** geschlossen werden. Vielmehr ist **eine solche Würdigung nur dann möglich, wenn der betreffende Fehler auf eine bewusste Entscheidung eines für die Kapitalgesellschaft handelnden Organs zurückgeht.**

Um eine solche handelt es sich nicht immer schon dann, wenn der Geschäftsführer einer GmbH deren Bilanz unterzeichnet, in der ein ihn selbst betreffendes Geschäft unrichtig ausgewiesen ist. So kann z.B. der Fehler eines Sachverständigen, der mit der Berechnung einer den Gesellschafter-Geschäftsführer betreffenden Pensionsrückstellung beauftragt war, den Organen der Kapitalgesellschaft nicht zugerechnet werden; in einem solchen Fall steht deshalb der auf dem Fehler beruhende unrichtige Bilanzausweis der steuerlichen Anerkennung einer --klar und eindeutig im Vorhinein vereinbarten-- Pensionszusage nicht entgegen.

...

Entsprechendes kann gelten, wenn die unzutreffende bilanzielle Umsetzung einer Pensionszusage auf einem Buchungsfehler oder auf einem sonstigen Versehen einer von der Kapitalgesellschaft eingesetzten Hilfsperson beruht. Ein der Kapitalgesellschaft zuzurechnendes **"schädliches" Organhandeln liegt aber vor, wenn die Abweichung zwischen dem rechtlich zutreffenden und dem tatsächlich gewählten Bilanzausweis derart augenfällig ist, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter bei sorgsamer Durchsicht der Bilanz den Fehler hätte bemerken müssen.** In einem solchen Fall kann deshalb allein daraus, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer die fehlerhafte Bilanz ohne weitere Nachfrage unterzeichnet, auf eine nicht hinreichende Beachtung und damit auf eine mangelhafte Durchführung der getroffenen Vereinbarung geschlossen werden.

2. Fall: Fehlbeträge bei einer Gaststätten GmbH

Leitsatz:

Betreibt eine GmbH eine Gaststätte, so können die bei einer Nachkalkulation festgestellten Fehlbeträge dem Gesellschafter der GmbH nur dann als vGA zugerechnet werden, wenn festgestellt wird, dass dieser oder ihm nahe stehende Personen das Geld erhalten haben.

BFH Urteil vom 18. Mai 2006 III R 25/05

Begründung:

Eine vGA i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG ist gegeben, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung einen Vermögensvorteil zuwendet und diese Zuwendung ihren Anlass im Gesellschaftsverhältnis hat. Eine vGA kann auch anzunehmen sein, wenn der Vorteil einer dem Gesellschafter nahe stehenden Person zugewendet wird; das "Nahestehen" in diesem Sinne kann auf familienrechtlichen, gesellschaftsrechtlichen, schuldrechtlichen oder rein tatsächlichen Bindungen beruhen. Gehört die Beteiligung zum Betriebsvermögen, so ist die vGA nicht bei den Einkünften aus Kapitalvermögen, sondern den gewerblichen Einkünften anzusetzen (§§ 20 Abs. 3, 15 EStG).

Betreibt eine GmbH eine Gaststätte, so können bei einer Nachkalkulation festgestellte Fehlbeträge als vGA ihr Einkommen erhöhen. Sind diese Beträge ihren Gesellschaftern zugeflossen, so werden sie bei diesen als Einnahmen aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG) oder, wenn die Beteiligung in einem Betriebsvermögen gehalten wird, im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfasst (§§ 20 Abs. 3, 15 EStG).

Allein die Manipulation der Bücher durch den Gesellschafter Geschäftsführer genüge nicht, um ihm Einkünfte zuzurechnen. Die Fehlbeträge hätten ihm vielmehr nur dann zugerechnet werden dürfen, wenn er, oder ihm nahe stehende Personen, die Gelder an sich genommen hätten. Dies hat das FG aber nicht feststellen können.

Sein Urteil lässt die Möglichkeit offen, dass nicht der Kläger, sondern Dritte die Mittel erhalten haben. Nach den tatsächlichen Feststellungen des FG ist insbesondere offen geblieben, ob sich nicht das Bedienungspersonal aus den Bareinnahmen zu Lasten der GmbH bereichert hat oder die Fehlbeträge zu deren Entlohnung verwandt wurden. Da die Beschäftigten im Gaststättenbereich dem Kläger nicht nahe standen und er persönlich aus deren "zusätzlicher" Entlohnung auch keinen Vorteil gehabt hätte, könnte er in diesem Falle nicht Empfänger einer vGA sein.

...

3. Fall: Einnahmen des Geschäftsführers (Arbeitslohn) bei Zahlung einer, dem Geschäftsführer der GmbH auferlegten Geldbuße gem. § 153a StPO, durch die GmbH

Finanzgericht Bremen, Urteil vom 6. Oktober 2005 1 K 55/03 (3) - Nichtzulassungsbeschw. eingelegt (Az. des BFH: VI B 133/05). EFG 2006 S. 202 ff

Die Übernahme der Zahlung einer dem Geschäftsführer der GmbH auferlegten Geldbuße sowie einer Geldauflage nach § 153a StPO stellt eine Zahlung von Arbeitslohn im abgekürzten Zahlungsweg dar, wenn nicht festgestellt werden kann, dass dem persönlichen Interesse des Geschäftsführers an der Zahlung ein ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse der GmbH gegenübersteht.

Begründung:

Stpfl. Arbeitslohn i. S. des § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG liegt vor, wenn dem Arbeitnehmer Einnahmen (Bezüge oder geldwerte Vorteile) zufließen, die "für" seine Arbeitsleistung im Rahmen des Arbeitsverhältnisses gewährt werden.

Nach der ständigen Rspr. des BFH, der der Senat folgt, werden Vorteile "für" eine Beschäftigung gewährt, wenn sie durch das individuelle Arbeitsverhältnis veranlasst sind. Das ist der Fall, wenn der Vorteil nur mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis eingeräumt wird und wenn die Einnahmen als Ertrag der nichtselbständigen Arbeit anzusehen sind, d. h., wenn sich die Leistung des Arbeitgebers im weitesten Sinne als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist.

Steuerpflichtiger Arbeitslohn liegt demnach nicht vor, wenn die Zuwendung wegen anderer Rechtsbeziehungen oder sonstiger, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Veranlassung zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber gewährt wird oder der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen Vorteil in ganz überwiegendem eigenbetrieblichen Interesse zuwendet (vgl. BFH-Urteil vom 11. März 1988 VI R 106/84, BFHE 153, 324, BStBl II 1988, 726). Ob eine Leistung in ganz überwiegendem eigenbetrieblichem Interesse gewährt wird, beurteilt sich nach dem vom Arbeitgeber mit der Zuwendung verfolgten Zweck. In diesem Zusammenhang sind äußere Umstände wie Anlass, Zuwendungsgegenstand und Begleitumstände eingehend zu würdigen.

Ist bei der Gesamtwürdigung der gewährten Zuwendung erkennbar, dass der jeweils verfolgte betriebliche Zweck vollends im Vordergrund steht, ist auf ein ganz überwiegendes eigenbetriebliches Interesse zu schließen. Der Vorteil, den auch der Arbeitnehmer erhalten hat, tritt allerdings nicht in den Hintergrund, wenn auch beim Arbeitnehmer ein nicht unerhebliches Interesse gegeben ist, den Vorteil zu erlangen.

Zwischen dem eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers und dem Ausmaß der Bereicherung des Arbeitnehmers besteht eine Wechselwirkung dergestalt, dass das aus der Sicht des Arbeitgebers vorhandene **eigenbetriebliche Interesse um so geringer zählt, je höher aus der Sicht des Arbeitnehmers die Bereicherung anzusetzen ist.**

Unter Beachtung dieser Grundsätze ist festzustellen, dass die von der GmbH gezahlte Geldbuße und -auflage als Einnahme des Kl. aus seinem Dienstverhältnis mit der GmbH veranlasst war.

Die Zahlung der Geldbuße und der Geldauflage stand in einem unmittelbaren sachlichen Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis des Kl. bei der GmbH, denn der Kl. hatte die Taten, für die die Geldbuße und -auflage jeweils festgesetzt worden ist, in Ausübung seiner der GmbH gegenüber obliegenden Aufgaben als Geschäftsführer der GmbH und Verantwortlicher für den Einkauf zum Vorteil der Arbeitgeberin begangen.

Zahlung von Geldbuße und Geldauflage durch die GmbH ist Lohnzahlung an den Kl. im abgekürzten Zahlungsweg

...

Die Zahlung der Geldbuße und Geldauflage stellt beim Kläger auch Einnahmen i. S. des § 8 Abs. 1 EStG dar, denn die GmbH hat als Arbeitgeberin im abgekürzten Zahlungsweg für den Kläger als ihren Arbeitnehmer die Geldzahlungen erbracht und ihn hierdurch bereichert.

Seine Leistungsfähigkeit wurde gesteigert, indem er die gegen ihn als dem Beschuldigten im Ordnungswidrigkeits- bzw. im Strafverfahren festgesetzte Geldbuße und Geldauflage, die er aus eigenem Vermögen zu entrichten gehabt hätte, durch die Übernahme und Zahlung der GmbH als eigene Aufwendung in gleicher Höhe erspart hat.

Die hiergegen vom Kl. vertretene Ansicht, die Geldbuße und Geldauflage sei nicht ihm, sondern der GmbH, vertreten durch ihn, auferlegt worden, ist unzutreffend und rechtsirrig. Denn die Geldbuße richtete sich gegen den Kl. persönlich. Grundsätzlich setzt die Ahndung einer Ordnungswidrigkeit mit einem Bußgeld - der Strafe gleich (s. u.) - voraus, dass einer natürlichen Person ein schuldhaft rechtswidriges Verhalten zum Vorwurf gemacht wird.

Zur Überzeugung des Senats steht weiter fest, dass die GmbH dem Kl. die Zahlungen auch nicht wegen anderer sich aus dem Dienstverhältnis begründeter Rechtsbeziehungen zugewendet hat. Dass der Kl. gegenüber der GmbH einen Anspruch auf die Freistellung von der Geldauflage und der Geldbuße auf Grund einer etwaigen vertraglichen Zusage oder aus unerlaubter Handlung gehabt hat, haben die Kl. selbst nicht behauptet. Derartige entsprechende Umstände ergeben sich auch nicht aus den vorliegenden Akten. Zudem wäre auch ein entsprechender Vertrag, in dem sich die GmbH als Arbeitgeberin gegenüber dem Kl. als Arbeitnehmer vorab dazu verpflichtet hätte, auferlegte Geldbußen und Geldstrafen zu zahlen, regelmäßig gem. § 138 BGB als sittenwidrig und rechtsunwirksam zu qualifizieren, weil er den Sinn und Zweck der entsprechenden Sanktionen aushöhlen und die Hemmschwelle zur Begehung von Straftaten oder Ordnungswidrigkeiten senken würde.

... noch in ganz überwiegendem Interesse der GmbH

Aber selbst wenn zu Gunsten der Kl. ein eigenbetriebliches Interesse der GmbH unterstellt wird, würde es an dessen Überwiegen gegenüber dem finanziellen Eigeninteresse des Kl. fehlen. Dessen Nichtinanspruchnahme auf Zahlung der Geldbuße und der Geldauflage tritt gegenüber dem unterstellten Interesse der GmbH nicht in den Hintergrund.

Denn für die Einschätzung, welches Interesse überwiegt, ist das Verhältnis zwischen der Höhe der übernommenen Zahlungen und des jeweiligen Interesses wesentlich.

Im vorliegenden Fall ist die Zuwendung erheblich. Es ist offensichtlich, dass der Kl. ein großes Interesse daran hatte, das dieser hohe Betrag, der in etwa einem 3/4 Jahresverdienst entspricht, von einem Dritten getragen wird und er, der Kl., dadurch in dieser Höhe keine eigene erhebliche wirtschaftliche Einbuße hinnehmen muss. Diesem Eigeninteresse des Kl. gegenüber ist ein erheblicher eigenbetrieblicher Vorteil der GmbH durch die Übernahme der Geldbußen nicht erkennbar.

Danach kann ein erhebliches und überwiegendes eigenbetriebliches Interesse auf Seiten der GmbH als Arbeitgeberin nicht festgestellt werden. Dieser Umstand geht zu Lasten der Kl., denn diese tragen die Beweis- bzw. Feststellungslast für die begehrte Feststellung. Dies folgt aus den allgemeinen Regeln des Steuerprozesses, nach denen der Stpfl. die objektive Beweislast für diejenigen Tatsachen trägt, die die Steuerbefreiung oder Steuerermäßigung begründen.

Steuerliche Behandlung der Geldbuße und -auflage gem. § 10 Abs. 3 KStG bei der GmbH steht der vorgenommenen Einordnung der Zahlungen als steuerpflichtiger Arbeitslohn des Kl. nicht entgegen

...

4. Fall: Einkünfte eines GmbH-Geschäftsführers können lohnsteuerfrei sein

Finanzgericht Berlin, Urteil des Einzelrichters (§ 6 FGO) vom 6. März 2006 9 K 2574/03 - rechtskräftig., EFG 2006 1425 ff

Begründung:

Nach § 19 Abs. 1 EStG gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit u. a. Bezüge und Vorteile, "die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden". Nach § 1 Abs. 2 und 3 LStDV, der nach der ständigen Rspr. des BFH den Arbeitnehmerbegriff zutreffend auslegt, liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Angestellte (Beschäftigte) dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Entgegen der Auffassung des Finanzamtes. ergibt sich nicht allein schon aus dem Umstand, dass Herr X innerhalb der Klin. die (alleinige) Geschäftsführerstellung innehatte, die ertragsteuerrechtliche Konsequenz, dass er dieses Amt in nichtselbständiger Funktion und damit als Arbeitnehmer ausgeübt hat.

Im Streitfall weist der von den Gesellschaftern der Klin. mit Herrn X geschlossene **Beratervertrag** alle typischen Wesensmerkmale eines Vertrages über eine freie Mitarbeit auf. Er war **weder hinsichtlich des Ortes oder der Zeit noch hinsichtlich des Inhalts seiner Tätigkeit weisungsgebunden**. Es gab keine vertraglich festgelegten Tages-, Wochen- oder Monatsarbeitszeiten. Herr X war nicht verpflichtet, seine Tätigkeit für die Klin. an einem bestimmten Ort auszuüben. Er erhielt zwar feste Bezüge in Form einer betragsmäßig gleichbleibenden Monatsvergütung.

Er hatte jedoch weder einen vertraglichen Urlaubsanspruch noch einen vertraglichen Anspruch auf Fortzahlung der Bezüge im Krankheitsfalle oder sonstige Sozialleistungen (anteilige Renten-, Kranken-, Pflege- und Arbeitslosenversicherungsbeiträge des Arbeitgebers). Eine Überstundenvergütung sah der Beratervertrag ebenfalls nicht vor. Der zeitliche Umfang der zu erbringenden Dienstleistungen war nicht (auch nicht annähernd) festgelegt. Da ihm **vertraglich "freie Hand" für die Bewältigung seiner Aufgaben** innerhalb der Klin. eingeräumt wurde, war er auch nicht hinsichtlich der Organisation und Durchführung seiner Tätigkeit unselbständig tätig. Er führte auch **keine einfache Tätigkeit** aus, bei denen eine Weisungsabhängigkeit die Regel ist. Herr X war auf eigene Rechnung (die er der Klin. ja auch regelmäßig erteilt hat) und Gefahr (vgl. dazu die **vertragliche** Regelung bezüglich seiner evtl. **Schadensersatzpflicht** gegenüber der Klin.) tätig, trug also das **Erfolgsrisiko der eigenen Betätigung** (Unternehmerrisiko) und konnte **Unternehmerinitiative** entfalten. Nicht zuletzt konnte sich die Klin. als Auftraggeberin nach dem Vertrag in einem verhältnismäßig kurzen Zeitraum (4 Wochen) ohne Angaben von Gründen von ihrem Vertragsengagement wieder lösen.

5. Fall: Formelle Verfassungsmäßigkeit der Änderung von § 8 Abs. 4 KStG 1996/1999

Leitsatz:

Es wird die Entscheidung des BVerfG darüber eingeholt, ob die Änderung von § 8 Abs. 4 KStG 1996 gegen Art. 20 Abs. 3, Art. 76 Abs. 1 GG verstößt, weil die Änderung auf einen Einigungsvorschlag des Vermittlungsausschusses zurückzuführen ist, der den Rahmen des vom Bundestag beschlossenen Anrufungsbegehrens und des ihm zugrunde liegenden Gesetzgebungsverfahrens überschritten hat.

...

Ausführungen des BFH:

§ 8 Abs. 4 des Körperschaftsteuergesetzes (**KStG**) will den "**Handel**" mit **Verlusten** durch Körperschaften, gemeinhin geläufig als "**Mantelkauf**", **unterbinden**. Er schränkt deswegen den Verlustabzug bei einer solchen Körperschaft ein, die mit jener Körperschaft, die den Verlust erlitten hat, wirtschaftlich nicht identisch ist. Die gesetzlichen Anforderungen, die an diese Einschränkung gestellt werden, wurden in den letzten Jahren wiederholt verschärft.

Der I. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) ist der Überzeugung, dass die Verschärfungen, die der Gesetzgeber durch Änderungsgesetz im Jahre 1997 vorgenommen hat, nicht dem Parlamentsvorbehalt des Grundgesetzes entsprachen. Das Änderungsgesetz sei auf "Spontaninitiative" der Länder Nordrhein-Westfalen und Hamburg im Vermittlungsausschuss eingebracht worden. Es fehle an der notwendigen Mitwirkung des Deutschen Bundestags. Dass das Gesetz später in verfassungsrechtlich nicht zu beanstandender Weise erneut geändert worden sei, könne den ursprünglichen Verfassungsverstoß nicht heilen. Der I. Senat hat deshalb mit Beschluss vom 22. August 2006 I R 25/06 ein bei ihm anhängiges Revisionsverfahren ausgesetzt und die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) eingeholt.

Er knüpft damit an seinen inhaltlich weitgehend gleichen Vorlagebeschluss vom 18. Juli 2001 I R 38/99 an, der eine ähnliche Verlustabzugsbeschränkung im Umwandlungssteuergesetz betraf. Über diese Vorlage hat das BVerfG bislang noch immer nicht entschieden.

Würde das BVerfG die Auffassung des BFH teilen, blieben die verschiedenen gesetzlichen Verschärfungen auch nach gegenwärtiger Rechtslage unbeachtlich.

6. Fall: Pensionsrückstellung zugunsten eines Kommanditisten und Geschäftsführers der Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG; Festhalten an den Grundsätzen des formellen Bilanzenzusammenhangs

Leitsätze

1. Der Aufwand einer GmbH & Co. KG für die Erstattung der Pensionsrückstellung, die die Komplementär-GmbH zugunsten des GmbH-Geschäftsführers und Kommanditisten der KG gebildet hat, ist in der Sonderbilanz des begünstigten Kommanditisten durch einen entsprechend hohen Aktivposten auszugleichen.

2. Ein unterlassener Ansatz dieses Aktivpostens und die entsprechende Erhöhung des laufenden Gewinns der KG sind nach den Grundsätzen des Bilanzenzusammenhangs in der Schlussbilanz des ersten Jahres, dessen Veranlagung noch geändert werden kann, nachzuholen.

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 30.3.2006, IV R 25/04

Begründung:

Aufgrund dieser Pensionszusagen hatte die GmbH zugunsten der Kläger zu 2. und 3. Pensionsrückstellungen gebildet. Der Aufwand der GmbH für die Bildung der Rückstellungen wurde jeweils der Klägerin zu 1. über ein Verrechnungskonto weiterbelastet. Das entsprach den Bestimmungen des KG-Vertrages.

Die Erstattung des Aufwands für die Pensionsrückstellungen an die GmbH wurde bei der KG nicht als Aufwand, sondern erfolgsneutral als Entnahmen der GF – Kommanditisten gebucht.

...

Ab dem Wirtschaftsjahr X nahm man diese Neutralisierung nicht mehr vor, so dass die Aufwandserstattungen an die GmbH das steuerliche Ergebnis der KG minderten.

In einer Betriebsprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, dass der Aufwand der Klägerin für die Bildung der Pensionsrückstellungen bei der GmbH nach ständiger Rechtsprechung durch eine gleich hohe Aktivierung des Pensionsanspruchs in der Sonderbilanz der begünstigten Kommanditisten, der GF Kommanditisten auszugleichen und nach den Grundsätzen des sog. formellen Bilanzenzusammenhangs in die erste berichtigungsfähige Steuer- bzw. Sonderbilanz erfolgswirksam einzustellen sei..

7. Fall: Änderung von Steuerbescheiden aufgrund irriger Beurteilung desselben Sachverhalts; Verlust der wirtschaftlichen Identität

Leitsatz:

Der Verlust der wirtschaftlichen Identität einer GmbH gemäß § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG 1996 setzt voraus, dass zwischen der Übertragung der Gesellschaftsanteile und der Zuführung neuen Betriebsvermögens ein sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht. Werden Anteile mehr als ein Jahr vor einem Branchenwechsel und der Zuführung neuen Betriebsvermögens übertragen, kann ein derartiger Zusammenhang nicht unterstellt werden. Maßgeblich sind vielmehr die Gegebenheiten des Einzelfalles

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 14.3.2006, I R 8/05

Begründung:

Nach der Rechtsprechung des Senats kann ein Branchenwechsel, verbunden mit der Zuführung überwiegend neuen Betriebsvermögens, zu einer Einstellung des Geschäftsbetriebes und Wiederaufnahme eines (neuen) Geschäftsbetriebes führen. Der Verlust der wirtschaftlichen Identität einer GmbH setzt jedoch außerdem voraus, dass zwischen der Übertragung der Gesellschaftsanteile und der Zuführung neuen Betriebsvermögens ein sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht.

Das Erfordernis solcher Zusammenhänge lässt sich dem Regelungswortlaut des § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG 1996 als Regelbeispiel für den Verlust der wirtschaftlichen Identität zwar nicht ohne weiteres entnehmen.

Die Anteilsübertragung und die Zuführung überwiegend neuen Betriebsvermögens werden hiernach lediglich kumulativ als Voraussetzungen für den Verlust der wirtschaftlichen Identität der Kapitalgesellschaft bestimmt. Das Erfordernis folgt jedoch aus einer sachlich gebotenen einschränkenden Regelungsauslegung. Denn § 8 Abs. 4 KStG 1996 macht die wirtschaftliche Identität der Gesellschaft zur Voraussetzung für den Verlustabzug und qualifiziert das Fehlen dieser Identität als Abzugsausschlussgrund.

So gesehen wird aber deutlich, dass es nicht genügt, wenn die einzelnen Teilschritte, derer es nach § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG 1996 bedarf, um das Fehlen der wirtschaftlichen Identität beispielhaft zu belegen, lediglich unverbunden und zufällig nebeneinander stehen. Ein sachgerechtes Normverständnis verlangt vielmehr eine Beherrschung des Geschehensablaufs durch die beteiligten (alten und neuen) Anteilseigner nach Maßgabe eines Gesamtplans.

Der notwendige sachliche Zusammenhang lässt sich dabei regelmäßig bei Vorliegen eines zeitlichen Zusammenhangs vermuten. Diese Vermutung greift umso mehr, je kürzer der Zeitraum zwischen der Anteilsübertragung und der Fortführung des Unternehmens nach Zuführung neuen Betriebsvermögens ist.

...

Die von einem zeitlichen Zusammenhang ausgehende Indizwirkung kann aber von der Kapitalgesellschaft entkräftet werden, wenn sie Tatsachen und Umstände belegt, aus denen sich ergibt, dass die Fortführung oder Wiederaufnahme des Geschäftsbetriebes nicht mit dem Anteilseignerwechsel zusammenhängt, sondern z.B. auf Umstände zurückzuführen ist, die nach der Anteilsübertragung eingetreten sind.

Da die Anteile an der GmbH mehr als ein Jahr bzw. drei Jahre vor dem Branchenwechsel und der Zuführung neuen Betriebsvermögens übertragen wurden und ferner eine weitere Anteilsübertragung stattgefunden hat, kann ein derartiger Zusammenhang nicht ohne weiteres unterstellt werden. **Soweit die Finanzverwaltung** --hiervon abweichend-- einen derartigen **Zusammenhang durchgängig annimmt, wenn Anteilsveräußerung und Zuführung neuen Betriebsvermögens innerhalb eines Fünf-Jahres-Zeitraums erfolgen ist dem nicht beizupflichten.** Im Gesetz findet sich für diese Annahme keine Grundlage.

8. Fall: Kürzung Vorwegabzug bei beherrschenden GmbH Geschäftsführern

Leitsatz:

Sagt die GmbH nur einem ihrer beiden zu gleichen Teilen beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer eine Altersversorgung zu, so ist der diesem Gesellschafter-Geschäftsführer zustehende Vorwegabzug für Vorsorgeaufwendungen auch dann um 16 v.H. des Geschäftsführergehalts zu kürzen, wenn es sich bei dem anderen Gesellschafter-Geschäftsführer um den mit ihm zusammen veranlagten Ehegatten handelt.

Urteil vom 26. September 2006 X R 3/05

Begründung:

Nach § 10 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG a.F. steht zusammen veranlagten Ehegatten für sog. Vorsorgeaufwendungen (§ 10 Abs. 2 Satz 1 EStG) als Höchstbetrag ein Vorwegabzug von 6 136 € zu. Der Vorwegabzug ist dann um 16 v.H. der Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit i.S. des § 19 EStG --ohne Versorgungsbezüge i.S. des § 19 Abs. 2 EStG-- zu kürzen, wenn der Steuerpflichtige während des ganzen oder eines Teils des Kalenderjahres nicht der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht unterliegt, eine Berufstätigkeit ausgeübt und im Zusammenhang damit aufgrund vertraglicher Vereinbarungen Anwartschaftsrechte auf eine Altersversorgung ganz oder teilweise ohne eigene Beitragsleistung erworben hat.

Diese Voraussetzungen waren im Streitfall erfüllt, da die dem Kläger erteilte Pensionszusage jedenfalls nicht vollständig auf dessen eigener Beitragsleistung beruht. Entgegen der Auffassung der Vorinstanz kann die getroffene Regelung nicht dahin ausgelegt werden, dass dem Kläger die durch die Pensionszusage eingetretene Minderung des seinem Ehegatten -- der Klägerin-- zustehenden gesellschaftsrechtlichen Gewinnanspruchs als "eigene Beitragsleistung" zuzurechnen ist; dies gilt auch im Falle der Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer.

...

Nach der Rechtsprechung des BFH ist unter dem Begriff der "Beitragsleistung" für den Erwerb von Anwartschaftsrechten auf eine (eigene) Altersversorgung nicht nur eine Geldzahlung, sondern jede Minderung eines Vermögensanspruchs gegen eine Versorgungszusage zu verstehen (Senatsurteil vom 25. März 1992 X R 121/90, BFH/NV 1992, 596; BFH-Urteil in BFHE 200, 554, BStBl II 2004, 546). Der XI. Senat des BFH hat -- ausgehend von diesem Grundsatz-- mit seinen Urteilen in BFHE 200, 554, BStBl II 2004, 546, und vom 28. Juli 2004 XI R 9/04 (BFH/NV 2005, 196) entschieden, dass **dem Alleingesellschafter und Geschäftsführer einer GmbH der Vorwegabzug für Vorsorgeaufwendungen ungekürzt zu belassen ist, weil dieser --wirtschaftlich betrachtet-- eine ihm von der GmbH zugesagte Altersversorgung durch Verzicht auf entsprechende gesellschaftsrechtliche Ansprüche (§§ 29, 72 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung --GmbHG--) und damit letztlich ausschließlich durch eigene Beitragsleistungen erwirbt.**

Das Gleiche gilt nach der Rechtsprechung des XI. Senats des BFH, wenn eine GmbH mehreren Gesellschafter-Geschäftführern eine Altersversorgung zugesagt hat und der einzelne Gesellschafter-Geschäftsführer bei typisierender und wirtschaftlicher Betrachtung sein Anwartschaftsrecht auf Altersversorgung auf Dauer gesehen ausschließlich durch einen seiner Beteiligungsquote entsprechenden Verzicht auf gesellschaftsrechtliche Ansprüche erwirbt (BFH-Urteile vom 23. Februar 2005 XI R 29/03, BFHE 209, 256, BStBl II 2005, 634, und vom 15. Dezember 2004 XI R 45/03, BFH/NV 2005, 1509).

...

4. Aktuelle Rechtsprechung zum Lohnsteuerrecht

1. Fall: Berufskleidung

Leitsatz:

Auch bei der Gestellung einheitlicher, während der Arbeitszeit zu tragender bürgerlicher Kleidungsstücke kann das eigenbetriebliche Interesse des Arbeitgebers im Vordergrund stehen bzw. ein geldwerter Vorteil des Arbeitnehmers zu verneinen sein.

BFH Urteil vom 22. Juni 2006 VI R 21/05

Begründung:

Steuerpflichtiger Arbeitslohn ist dadurch gekennzeichnet, dass dem Arbeitnehmer **Einnahmen (Bezüge oder geldwerte Vorteile)** zufließen, die "für" **seine Arbeitsleistung** gewährt werden (§ 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Diesem Tatbestandsmerkmal ist nach ständiger Rechtsprechung zu entnehmen, dass ein dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber zugewendeter Vorteil **Entlohnungscharakter für das Zurverfügungstellen der Arbeitskraft** haben muss, um als Arbeitslohn angesehen zu werden.

Dagegen sind solche **Vorteile kein Arbeitslohn**, die sich bei objektiver Würdigung aller Umstände nicht als Entlohnung, sondern lediglich als **notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzung** erweisen.

Ein Vorteil wird dann aus ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse gewährt, wenn im Rahmen einer Gesamtwürdigung aus den Begleitumständen zu schließen ist, dass der jeweils **verfolgte betriebliche Zweck ganz im Vordergrund** steht.

In diesem Fall des "ganz überwiegend" eigenbetrieblichen Interesses kann ein damit einhergehendes eigenes Interesse des Arbeitnehmers, den betreffenden Vorteil zu erlangen, vernachlässigt werden. Die danach erforderliche, in erster Linie vom FG als Tatsacheninstanz vorzunehmende Gesamtwürdigung hat insbesondere Anlass, Art und Höhe des Vorteils, Auswahl der Begünstigten, freie oder nur gebundene Verfügbarkeit, Freiwilligkeit oder Zwang zur Annahme des Vorteils und seine besondere Geeignetheit für den jeweils verfolgten betrieblichen Zweck zu berücksichtigen

Dabei besteht eine Wechselwirkung zwischen der Intensität des eigenbetrieblichen Interesses des Arbeitgebers und dem Ausmaß der Bereicherung des Arbeitnehmers.

Je höher aus der Sicht des Arbeitnehmers die Bereicherung anzusetzen ist, desto geringer zählt das aus der Sicht des Arbeitgebers vorhandene eigenbetriebliche Interesse.

Tritt das Interesse des Arbeitnehmers gegenüber dem des Arbeitgebers in den Hintergrund, kann eine Lohnzuwendung zu verneinen sein. Ist aber --neben dem eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers-- ein nicht unerhebliches Interesse des Arbeitnehmers gegeben, so liegt die Vorteilsgewährung nicht im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers und führt zu Lohnzuwendung

Von diesen Rechtsgrundsätzen ist das FG ausgegangen. Es gelangte bei Berücksichtigung der den Streitfall prägenden Gesamtumstände in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise zu der Wertung, die Gestellung der Kleidungsstücke sei in erster Linie durch das eigenbetriebliche Interesse des Arbeitgebers veranlasst; der geldwerte Vorteil für die Arbeitnehmer sei gering bzw. zu vernachlässigen.

Dabei hat das FG bei seiner Gesamtwürdigung maßgeblich darauf abgestellt, dass den Mitarbeitern keine Individualbekleidung entsprechend deren speziellen Wünschen zur Verfügung gestellt worden sei. Die Mitarbeiter hätten vielmehr eine Gemeinschaftsausstattung erhalten, die aufgrund ihrer Standardisierung den individuellen Neigungen der Mitarbeiter ohnehin nur beschränkt zugänglich gewesen sei. Die Gestellung dieser Kleidungsstücke sei im Zusammenwirken mit dem Betriebsrat erfolgt, um ein einheitliches Erscheinungsbild aller Mitarbeiter zu gewährleisten.

...

Sowohl nach innen im Sinne eines Zusammengehörigkeitsgefühls und der Kollegialität innerhalb der Belegschaft als auch nach außen gegenüber der Öffentlichkeit (Kunden, Lieferanten, Geschäftspartner) habe das Erscheinungsbild des Unternehmens (sog. corporate identity) verbessert werden sollen. Diese Zwecksetzung habe auch die Bediensteten der X-Shops mit eingeschlossen. Diese Würdigung des FG ist nicht zu beanstanden.

Dies gilt auch für die Ausführungen des FG, der Wert der jeweiligen Ausstattung sei nicht so bemessen gewesen, dass die ausschließlich betriebliche Veranlassung der Aufwendungen in Frage stehe. Die in gewisser Weise uniformähnlichen, auch aus hygienischen Gründen angeschafften Kleidungsstücke seien weder besonders exklusiv noch teuer gewesen. Die jeweils zur Verfügung gestellte Anzahl gleichartiger Stücke sei nicht über das hinausgegangen, was für eine Arbeit, bei der ein höheres Verschmutzungsrisiko auch für Leitungskräfte bestehe, erforderlich sei. Ähnliche Überlegungen würden auch für die Mitarbeiter der X-Shops gelten. Es sei ferner nicht gerechtfertigt, den Lohnsteueranspruch insoweit davon abhängig zu machen, dass auf den Kleidungsstücken ein Firmenlogo angebracht werden müsse.

2. Fall: Arbeitslohn bei fehlerhafter Überweisung

Zum Arbeitslohn gehören auch versehentliche Überweisungen des Arbeitgebers, die dieser zurückfordern kann.

Die Rückzahlung von Arbeitslohn ist erst im Zeitpunkt des tatsächlichen Abflusses einkünftermindernd zu berücksichtigen.

BFH Urteil vom 4. Mai 2006 VI R 17/03

Zum Arbeitslohn gehören nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) alle "Vorteile, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden". Nach Satz 2 dieser Vorschrift ist es gleichgültig, ob ein Rechtsanspruch auf die Leistung besteht oder nicht.

Arbeitslohn ist nach ständiger Rechtsprechung jeder mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis eingeräumte geldwerte Vorteil, der durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst ist. Dabei genügt die tatsächliche Veranlassung der Einnahmen durch das Dienstverhältnis. Danach bezog der Kläger Arbeitslohn auch in Höhe des vom Arbeitgeber versehentlich zuviel gezahlten und später zurückgeforderten Lohns. Denn auch im rückforderungsbehafteten Umfang war die zugeflossene Zahlung tatsächlich durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst. Das Behaltendürfen ist kein Merkmal einer Einnahme.

Ein Zufluss liegt daher auch dann vor, wenn der Empfänger den Betrag später wieder zurückzahlen muss.

Ausgaben sind nach § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG in dem Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. **Der Umstand, dass der Arbeitslohn teilweise zurückzuzahlen ist, darf deshalb erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Rückzahlung berücksichtigt werden,** hier also nicht im streitigen Veranlagungszeitraum 1997. Entgegen der Auffassung des FG ist die in einem späteren Veranlagungszeitraum geleistete Rückzahlung des Arbeitslohns auch nicht im Veranlagungszeitraum des Bezugs des Arbeitslohns als rückwirkendes Ereignis zu berücksichtigen.

...

3. Fall: Steuerfreie Erstattung nur bei Aufwendungen mit Werbungskostenabzug

Leitsätze:

1. § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG ist verfassungskonform dahingehend auszulegen, dass die Erstattung nur solcher Aufwendungen von der Steuer befreit ist, die als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar sind (Bestätigung der Rechtsprechung).
2. Eine vom Arbeitgeber für die berufliche Nutzung von Wohnraum gezahlte Aufwandsentschädigung (§ 17 BBesG) ist nur steuerfrei, wenn die Voraussetzungen für einen Werbungskostenabzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer gegeben sind.

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 29.11.2006, VI R 3/04

Begründung:

Zum Arbeitslohn gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG gehören alle Vorteile, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden. Arbeitslohn ist jeder mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis eingeräumte geldwerte Vorteil, der durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst ist. Danach bezog die Klägerin auch in Höhe der Aufwandsentschädigung (Mietentschädigung) Arbeitslohn. Die Mietentschädigung ist nicht im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers gewährt worden.

Nach § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG sind Bezüge, die als Aufwandsentschädigung aus öffentlichen Kassen gezahlt werden, steuerfrei, soweit nicht festgestellt wird, dass sie für Verdienstausschluss oder Zeitverlust gewährt werden oder den Aufwand, der dem Empfänger erwächst, offenbar übersteigen. Der BFH hat die Vorschrift verfassungskonform dahingehend ausgelegt, dass die **Erstattung nur solcher Aufwendungen von der Steuer befreit ist, die als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar sind.**

Seit dem Veranlagungszeitraum 1996 sind die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer grundsätzlich nicht mehr als Werbungskosten abziehbar (§ 9 Abs. 5 EStG). Ein auf höchstens 2 400 DM (in den Streitjahren) beschränkter Abzug ist nach Satz 2 i.V.m. Satz 3 Halbsatz 1 der letztgenannten Vorschrift dann möglich, wenn die berufliche Nutzung des Arbeitszimmers mehr als 50 v.H. der gesamten beruflichen Tätigkeit beträgt oder wenn für die berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Die Beschränkung der Höhe nach gilt dann nicht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Betätigung bildet.

4. Fall: Zur Anwendung des 1 v.H.-Regelung bei Überlassung eines Firmenfahrzeugs

Leitsätze

1. Die 1 v.H.-Regelung kommt nicht zur Anwendung, wenn eine Privatnutzung des Firmenfahrzeugs ausscheidet. Allerdings spricht der Beweis des ersten Anscheins für eine private Nutzung.
2. Das Verbot des Arbeitgebers, das Fahrzeug privat zu nutzen, kann ausreichen, den Anscheinsbeweis zu erschüttern, sofern es nicht nur zum Schein ausgesprochen worden ist.
3. Die Würdigung, ob im Einzelfall der Anscheinsbeweis als entkräftet angesehen werden kann, obliegt der Tatsacheninstanz.

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 7.11.2006, VI R 19/05

...

Begründung:

Die unentgeltliche bzw. verbilligte Überlassung eines Dienstwagens durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer für dessen Privatnutzung führt zu einer Bereicherung des Arbeitnehmers und damit zu Lohnzufluss.

Die Nutzung eines betrieblichen Kfz zu privaten Fahrten nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG ist für jeden Kalendermonat mit 1 v.H. des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattungen einschließlich der Umsatzsteuer anzusetzen. Es handelt sich um eine grundsätzlich zwingende, stark typisierende und pauschalierende Bewertungsregelung.

Die Bestimmungen kommen nicht zur Anwendung, wenn eine Privatnutzung ausscheidet (BFH-Beschluss vom 13. April 2005 VI B 59/04, BFH/NV 2005, 1300). Dabei spricht allerdings nach der Rechtsprechung des Senats aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung der Beweis des ersten Anscheins für eine auch private Nutzung des Dienstwagens. Der Anscheinsbeweis kann durch den Gegenbeweis entkräftet oder erschüttert werden. Hierzu bedarf es allerdings nicht des Beweises des Gegenteils. Es genügt vielmehr, dass ein Sachverhalt dargelegt wird, der die ernstliche Möglichkeit eines anderen als des der allgemeinen Erfahrung entsprechenden Geschehensablaufs ergibt.

Zwar kann das Verbot des Arbeitgebers, das Firmenfahrzeug privat zu nutzen, ausreichen, den Anscheinsbeweis zu erschüttern, sofern es nicht nur zum Schein ausgesprochen wurde. Das FG ist hier jedoch davon ausgegangen, dass das behauptete Nutzungsverbot allenfalls "mündlich" ausgesprochen worden ist und insbesondere hinsichtlich seines Umfangs vom Kläger nicht nachgewiesen werden konnte. Dies geht zu Lasten des Klägers, denn die Tatsachen, aus denen die Möglichkeit eines atypischen Geschehensablaufs abgeleitet werden soll, bedürfen des vollen Beweises. Es kann dahinstehen, ob trotz eines Nutzungsverbots der Anscheinsbeweis regelmäßig nur dann erschüttert werden kann, wenn das Verbot überwacht worden ist,

5. Fall: Keine Pauschalierung der Lohnsteuer gemäß § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG für im Rahmen einer Betriebsveranstaltung an alle Arbeitnehmer überreichte Goldmünzen

Leitsatz:

Im Rahmen einer Betriebsveranstaltung an alle Arbeitnehmer überreichte Goldmünzen unterliegen nicht der Pauschalierungsmöglichkeit des § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG .

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 7.11.2006, VI R 58/04

Begründung:

Nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG kann der Arbeitgeber die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz von 25 v.H. erheben, wenn er Arbeitslohn aus Anlass von Betriebsveranstaltungen zahlt. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) sind dies nur solche Zuwendungen, die den Rahmen und das Programm der Betriebsveranstaltung betreffen.

Neben dem Wert der Betriebsveranstaltung als solcher gehören hierzu auch Zuwendungen, die durch das Programm der Veranstaltung bedingt sind und für Betriebsveranstaltungen nicht untypisch sind. Zuwendungen, die mit der Betriebsveranstaltung nicht in einem sachlichen Zusammenhang stehen, sondern nur bei Gelegenheit der Veranstaltung überreicht werden, können folglich nicht nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG pauschal besteuert werden.

...

Zweck des § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG ist es, für solche Betriebsveranstaltungen, die zum Zufluss von Arbeitslohn führen, die Möglichkeit einer günstigeren Pauschalbesteuerung durch den Arbeitgeber zu eröffnen. Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass der Arbeitgeber in derartigen Fällen kaum die Möglichkeit hat, die von ihm zur Betriebsveranstaltung eingeladenen Arbeitnehmer im Wege des Lohnsteuerabzugs mit der auf die Betriebsveranstaltung entfallenden Lohnsteuer zu belasten.

Im Streitfall hat die Klägerin die Goldmünzen nicht aus Anlass der Betriebsveranstaltungen gewährt, wie das FG zutreffend erkannt hat. Sie hat vielmehr lediglich die Gelegenheit der Weihnachtsfeiern genutzt, um den Arbeitnehmern die frei verfügbaren Krügerrand-Münzen zu übergeben. Ein sachlicher Zusammenhang zwischen der Zuwendung der Goldmünzen und den Betriebsveranstaltungen bestand insbesondere auch nicht deshalb, weil die Klägerin die Weihnachtsfeiern programmgemäß so gestaltet hatte, dass den anwesenden Arbeitnehmern im Rahmen der Veranstaltungen die Münzen ausgehändigt wurden.

Zum einen bedingt die Veranstaltung einer Weihnachtsfeier nicht die Ausgabe von Goldmünzen. Zum anderen ist die Zuwendung von Goldmünzen an alle bei einer Betriebsveranstaltung anwesenden Arbeitnehmer --anders als z.B. die Durchführung einer Tombola oder Verlosung-- eine für eine Betriebsveranstaltung untypische Programmgestaltung. Zudem hätte die Zuwendung der Goldmünzen auch völlig losgelöst von den Weihnachtsfeiern vorgenommen werden können. Unerheblich ist insoweit, ob die bedachten Arbeitnehmer einen Anspruch auf die Goldmünzen hatten oder ob ihnen noch Weihnachtsgeld zustand.

6. Fall: Zur Bewertung geldwerter Vorteile bei sog. Jahreswagen

Leitsatz:

Erhält ein Arbeitnehmer verbilligt Waren (z.B. Jahreswagen), die sein Arbeitgeber herstellt oder vertreibt, kann die Höhe des geldwerten Vorteils nach der Regelung des § 8 Abs. 2 EStG ohne Bewertungsabschlag und Rabatffreibetrag, oder mit diesem nach der Regelung des § 8 Abs. 3 EStG ermittelt werden (Bewertungswahlrecht).

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 5.9.2006, VI R 41/02

Begründung:

Ausgangspunkt der besonderen Rabattbewertung des § 8 Abs. 3 EStG ist der Endpreis, zu dem die betreffende Ware fremden Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr angeboten wird. Was die Grundsätze betrifft, nach denen dieser Preis zu bestimmen ist, wird auf das BFH-Urteil in BFHE 171, 74, BStBl II 1993, 687 verwiesen.

Zum Verhältnis der Bewertung nach § 8 Abs. 2 gegenüber der nach Abs. 3 des § 8 EStG gilt Folgendes:

Grundnorm ist § 8 Abs. 2 EStG, der, in Übereinstimmung mit dem Lohnbegriff, Rabatte des Arbeitgebers erst dann bzw. **in der Höhe als geldwerten Vorteil erfasst, als der Preis unterschritten wird, der für das gleiche Produkt am Markt** von fremden Dritten zu **entrichten ist**. Vergleichspreis ist dabei grundsätzlich der günstigste Preis am Markt.

Abweichend hiervon geht **§ 8 Abs. 3 EStG als Spezialnorm** grundsätzlich von einem unabhängig von Rabattgewährungen **anzugebenden bzw. auszuzeichnenden Vergleichspreis** aus, wobei die Vorschrift deswegen tendenziell begünstigenden Charakter hat, weil noch ein **Bewertungsabschlag von 4 % und ein Rabatffreibetrag von 1.080 €** im Kalenderjahr abgezogen werden kann.

...

Die beabsichtigte Vorteilhaftigkeit der Norm kann aber verfehlt werden, wenn der auszuzeichnende Preis und der günstigste Preis am Markt so stark voneinander abweichen, dass trotz des Bewertungsabschlags und des Rabattfreibetrags ein geldwerter Vorteil erfasst wird, der nach dem Maßstab der Grundnorm tatsächlich nicht vorliegt.

In diesem Fall hat der Arbeitnehmer jedenfalls im Rahmen seiner Veranlagung die Wahl, die Höhe des geldwerten Vorteils entweder nach der Regelung des § 8 Abs. 2 EStG ohne Bewertungsabschlag und Rabattfreibetrag, oder mit diesen nach der des § 8 Abs. 3 EStG bewerten zu lassen.

7. Fall: Zur Verfassungsmäßigkeit der durch das StEntlG 1999/2000/2002 rückwirkend angeordneten Ersetzung des halben Steuersatzes des § 34 Abs. 1 EStG durch die sog. Fünftelregelung

Leitsatz:

Es wird die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts darüber eingeholt, ob die zu § 34 Abs. 1 EStG ergangene Anwendungsregelung des § 52 Abs. 47 EStG mit Art. 20 Abs. 3 i.V.m. Art. 2 Abs. 1 GG insoweit vereinbar ist, als Entschädigungen, die vor der Verkündung des StEntlG 1999/2000/2002 am 31. März 1999 vereinbart und ausgezahlt worden sind, mit einer höheren Steuer belegt werden, als es das im Zeitpunkt der Auszahlung geltende Gesetz vorgesehen hat.

BUNDESFINANZHOF Entscheidung vom 2.8.2006, XI R 34/02

Anmerkung:

Der Bundesfinanzhof hält die Rückwirkung Gesetzes für verfassungswidrig, für den Zeitraum vom 01.01.1999 bis zum 31.03.1999.

8. Fall: Berücksichtigung des Freibetrags nach § 3 Nr. 9 EStG bei der ersten Teilzahlung einer Entschädigungszahlung; Keine Tarifbegünstigung einer auf zwei Veranlagungszeiträume verteilten Entschädigungsleistung

Leitsatz:

Der Freibetrag des § 3 Nr. 9 EStG ist --falls Zahlungen aus Anlass der Auflösung eines Arbeitsverhältnisses in mehr als einem Veranlagungszeitraum bezogen werden-- bei der ersten Zahlung zu berücksichtigen. Ein Wahlrecht des Steuerpflichtigen besteht insoweit nicht.

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 28.6.2006, XI R 58/05

Erläuterungen:

Werden in einer Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer im Zusammenhang mit der Beendigung eines Arbeitsverhältnisses mehrere in sachlicher und/oder zeitlicher Hinsicht unterschiedliche Entschädigungsleistungen zugesagt, sind diese nach der ständigen Rechtsprechung des BFH grundsätzlich einheitlich zu beurteilen. Sie **müssen zum Zwecke der Tarifvergünstigung grundsätzlich in einem Veranlagungszeitraum zufließen.**

Eine **Ausnahme** von diesem Grundsatz hält der Senat nur in solchen Fällen für geboten, in denen **neben einer Hauptentschädigungsleistung** aus Gründen der sozialen Fürsorge für eine gewisse **Übergangszeit ergänzende Entschädigungszusatzleistungen** gewährt werden, **die auch betragsmäßig nur einen ergänzenden Zusatz zur Hauptleistung bilden**, diese also bei weitem nicht erreichen.

...

Zwar hat nach der Rechtsprechung die Aufspaltung einer vereinbarten Zuwendung anlässlich der Auflösung des Dienstverhältnisses in einen zuerst auszuzahlenden steuerbefreiten Abfindungs- und einen in einem späteren Veranlagungszeitraum auszuzahlenden weiteren Entschädigungsteil zur Folge, dass bei der Prüfung der Frage, ob hinsichtlich des in dem späteren Veranlagungszeitraum auszuzahlenden Entschädigungsteils eine tarifbegünstigte Entschädigung i.S. des § 34 EStG vorliegt, der erste Teilbetrag, der nach § 3 Nr. 9 EStG in voller Höhe steuerfrei ist, nicht berücksichtigt werden darf.

Die hier von den Vertragsparteien für möglich gehaltene umgekehrte Auszahlungsreihenfolge, d.h. Auszahlung der Entschädigung zuerst und Auszahlung der steuerbefreiten Abfindung in einem späteren Veranlagungszeitraum, scheidet hingegen bereits daran, dass die Freibetragsregelung des § 3 Nr. 9 EStG stets auf die zuerst erbrachten Zahlungen anzuwenden ist. Denn im Gesetz ist kein Wahlrecht des Arbeitnehmers vorgesehen, ob die Zahlungen bis zum Erreichen des in § 3 Nr. 9 EStG normierten Höchstbetrags voll steuerfrei und danach steuerpflichtig sind oder ob ein bestimmter Teilbetrag aller Zahlungen im Rahmen des in § 3 Nr. 9 EStG normierten Höchstbetrags steuerfrei ist.

9. Fall: Vorab entstandene Werbungskosten bei einem häuslichen Arbeitszimmer, Aufwendungen für das Einrichten eines Telearbeitsplatzes

Leitsätze

1. Ob und in welchem Umfang die Aufwendungen für das Herrichten eines häuslichen Arbeitszimmers für eine nachfolgende berufliche Tätigkeit als Werbungskosten abziehbar sind, bestimmt sich nach den zu erwartenden Umständen der späteren beruflichen Tätigkeit. Nicht entscheidend ist, ob die beabsichtigte berufliche Nutzung im Jahr des Aufwands bereits begonnen hat.

2. Bei einem Steuerpflichtigen, der eine in qualitativer Hinsicht gleichwertige Arbeitsleistung wöchentlich an drei Tagen an einem häuslichen Telearbeitsplatz und an zwei Tagen im Betrieb seines Arbeitgebers zu erbringen hat, liegt der Mittelpunkt der gesamten beruflichen Betätigung im häuslichen Arbeitszimmer.

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 23.5.2006, VI R 21/03

Erläuterungen:

Ob und in welchem Umfang die Aufwendungen für das Herrichten eines häuslichen Arbeitszimmers für eine nachfolgende berufliche Tätigkeit als Werbungskosten abziehbar sind, bestimmt sich im Hinblick auf § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG nach den zu erwartenden Umständen der späteren beruflichen Tätigkeit.

Der Werbungskostencharakter derartiger Aufwendungen ergibt sich erst aus der --anhand objektiver Indizien erkennbaren-- Absicht des Steuerpflichtigen, das Arbeitszimmer nach Abschluss der Herrichtung zu beruflichen Zwecken verwenden zu wollen. Die zu erwartenden Umstände dieser künftigen Nutzung sind daher auch dafür maßgeblich, ob und wenn ja, in welchem Umfang die Vorbereitungsaufwendungen den bestehenden gesetzlichen Abzugsbeschränkungen unterliegen.

...

10. Fall: Verfassungswidrigkeit der Ausschlussfrist in § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG

Leitsatz:

Es wird eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts darüber eingeholt, ob § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG in der für den Veranlagungszeitraum 1996 maßgeblichen Fassung vom 25. Februar 1992 (BGBl I 1992, 297) mit dem Grundgesetz insoweit unvereinbar ist, als der Antrag auf Veranlagung bis zum Ablauf des auf den Veranlagungszeitraum folgenden zweiten Kalenderjahrs zu stellen ist.

BUNDESFINANZHOF Entscheidung vom 22.5.2006, VI R 46/05

Nach der Überzeugung des vorliegenden Senats ist § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG in der für den Veranlagungszeitraum 1996 maßgeblichen Fassung insoweit mit dem GG unvereinbar, als der Antrag auf Veranlagung bis zum Ablauf des auf den Veranlagungszeitraum folgenden zweiten Kalenderjahrs zu stellen ist. Hierin liegt ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG.

Art. 3 Abs. 1 GG verlangt die Gleichbehandlung "aller Menschen" vor dem Gesetz.

Steuerrechtliche Regelungen sind so auszugestalten, dass Gleichheit im

Belastungserfolg für alle Steuerpflichtigen hergestellt werden kann. Der

Einkommensteuergesetzgeber hat die Steuerschuldner in den verschiedenen Einkunftsarten gleich zu behandeln.

11. Fall: Zinsverbilligtes Arbeitgeberdarlehen

Leitsätze:

1. Gewährt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer ein Darlehen zu einem marktüblichen Zinssatz, erlangt der Arbeitnehmer keinen lohnsteuerlich zu erfassenden Vorteil.

2. Abschn. 31 Abs. 8 Satz 3 LStR 1999 bindet die Finanzgerichte nicht in ihren Feststellungen, ob der Arbeitnehmer ein Darlehen zu einem marktüblichen Zinssatz erhalten hat.

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 4.5.2006, VI R 28/05

Begründung:

Danach hat das FG zu Recht einen beim Kläger zu erfassenden einkommensteuerlichen Vorteil durch die Darlehensgewährung verneint. Denn nach seinen Feststellungen entsprach der Zinssatz, zu dem der Kläger von seinem Arbeitgeber das Darlehen erhielt, dem Zinssatz für vergleichbare Darlehen, die Banken ihren Kunden im fraglichen Zeitraum gewährten. Dabei stellte das FG in seinem Vergleich zu Recht auf die Untergrenze der in der Bundesbankstatistik vorzufindenden Streubreite der statistisch erhobenen Zinssätze ab. **Dieser an der Untergrenze liegende Zinssatz ist der um übliche Preisnachlässe geminderte übliche Endpreis des § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG.** Denn **üblicherweise nimmt der ein Darlehen nachfragende Kreditnehmer das günstigste Angebot an.**

Entgegen der Auffassung des FA lässt sich auch mit Abschn. 31 Abs. 8 Satz 3 LStR 1999 (abschnitt 31 Abs.11 Satz 3 LStR 2005) unter keinem Gesichtspunkt ein beim Kläger entstandener steuerbarer Zinsvorteil begründen. Abschn. 31 Abs. 8 Satz 3 LStR 1999 mag der Verwaltung den Effektivzins von 6 % (5% in 2005) für Zwecke der Verwaltungsvereinfachung als Nichtaufgriffs- oder Nichtbeanstandungsgrenze vorgeben, kann aber einen steuerbaren Vorteil nicht begründen.

...

Denn den Lohnsteuerrichtlinien kommt, wie allen **Steuerrichtlinien, keine Rechtsnormqualität** zu. Sie bieten **keine Rechtsgrundlage für einen steuerbegründenden Verwaltungsakt** und binden Gerichte grundsätzlich nicht.

Nachdem die Verwaltung den Maßstabzinssatz in den Lohnsteuerrichtlinien im Zeitraum von 1990 bis 2005 lediglich in der engen Bandbreite zwischen 5,0 % und 6,0 % festgesetzt hatte, überprüfte das FG angesichts der gerichtsbekanntenen tatsächlichen Schwankungsbreite der Zinssätze für Darlehen in den vergangenen 15 Jahren den der streitigen Einkommensteuerfestsetzung zugrunde gelegten Zinssatz im Hinblick auf seine Plausibilität zu Recht und traf auch zu Recht eigene Feststellungen zur Höhe des marktüblichen Zinssatzes.

12. Fall: Erforderliche Angaben eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs

Leitsätze:

1. Ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch muss grundsätzlich zu den beruflichen Reisen Angaben zum Datum, zum Reiseziel, zum aufgesuchten Kunden oder Geschäftspartner bzw. zum Gegenstand der dienstlichen Verrichtung und zu dem bei Abschluss der Fahrt erreichten Gesamtkilometerstand des Fahrzeugs enthalten.
2. Mehrere Teilabschnitte einer einheitlichen beruflichen Reise können miteinander zu einer zusammenfassenden Eintragung verbunden werden, wenn die einzelnen aufgesuchten Kunden oder Geschäftspartner im Fahrtenbuch in der zeitlichen Reihenfolge aufgeführt werden.
3. Der Übergang von der beruflichen Nutzung zur privaten Nutzung des Fahrzeugs ist im Fahrtenbuch durch Angabe des bei Abschluss der beruflichen Fahrt erreichten Gesamtkilometerstands zu dokumentieren.
4. Die erforderlichen Angaben müssen sich dem Fahrtenbuch selbst entnehmen lassen. Ein Verweis auf ergänzende Unterlagen ist nur zulässig, wenn der geschlossene Charakter der Fahrtenbuchaufzeichnungen dadurch nicht beeinträchtigt wird.

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 16.3.2006, VI R 87/04

Begründung:

Der Begriff des ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs ist gesetzlich nicht näher bestimmt. Aus dem Wortlaut und aus dem Sinn und Zweck der Regelung folgt allerdings, dass die dem Nachweis des zu versteuernden Privatanteils an der Gesamtfahrleistung dienenden Aufzeichnungen **eine hinreichende Gewähr für ihre Vollständigkeit und Richtigkeit** bieten und **mit vertretbarem Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar** sein müssen.

Dazu gehört auch, dass das (zeitnah und in geschlossener Form zu führende) Fahrtenbuch die nicht als Arbeitslohn zu erfassende anteilige berufliche Verwendung des Dienstwagens in einer schlüssigen Form belegt. Die Aufzeichnungen müssen daher zu den geschäftlichen Reisen Angaben enthalten, anhand derer sich die berufliche Veranlassung der Fahrten plausibel nachvollziehen und gegebenenfalls auch nachprüfen lässt. Hierfür hat das Fahrtenbuch neben dem Datum und den Fahrtzielen grundsätzlich auch den jeweils aufgesuchten Kunden oder Geschäftspartner bzw. --wenn ein solcher nicht vorhanden ist-- den konkreten Gegenstand der dienstlichen Verrichtung (wie etwa den Besuch einer bestimmten behördlichen Einrichtung, einer Filiale oder einer Baustelle) aufzuführen.

...

Bloße Ortsangaben im Fahrtenbuch reichen allenfalls dann aus, wenn sich der aufgesuchte Kunde oder Geschäftspartner aus der Ortsangabe zweifelsfrei ergibt, oder wenn sich dessen Name auf einfache Weise unter Zuhilfenahme von Unterlagen ermitteln lässt, die ihrerseits nicht mehr ergänzungsbedürftig sind.

Dabei ist jede einzelne berufliche Verwendung grundsätzlich für sich und mit dem bei Abschluss der Fahrt erreichten Gesamtkilometerstand des Fahrzeugs aufzuzeichnen. Besteht allerdings eine einheitliche berufliche Reise aus mehreren Teilabschnitten (z.B. wenn nacheinander mehrere Kunden an verschiedenen Orten aufgesucht werden), so können diese Abschnitte miteinander zu einer zusammenfassenden Eintragung verbunden werden. Es genügt dann die Aufzeichnung des erst am Ende der gesamten Reise erreichten Kfz-Gesamtkilometerstands, wenn zugleich die einzelnen Kunden oder Geschäftspartner im Fahrtenbuch in der zeitlichen Reihenfolge aufgeführt werden, in der sie aufgesucht worden sind. Wird andererseits der berufliche Einsatz des Fahrzeugs zugunsten einer privaten Verwendung unterbrochen, so stellt diese Nutzungsänderung wegen der damit verbundenen unterschiedlichen steuerlichen Rechtsfolgen einen Einschnitt dar, der im Fahrtenbuch durch Angabe des bei Abschluss der beruflichen Fahrt erreichten Kilometerstands zu dokumentieren ist.

Die genannten Angaben müssen sich in hinreichend übersichtlicher und geordneter Form regelmäßig schon aus dem Fahrtenbuch selbst entnehmen lassen und dadurch eine Stichprobenartige Überprüfung ermöglichen. Das schließt es nicht aus, im Fahrtenbuch gegebenenfalls auch Abkürzungen für bestimmte, häufiger aufgesuchte Fahrtziele und Kunden oder für einzelne regelmäßig wiederkehrende Reisezwecke zu verwenden, solange die gebrauchten Kürzel entweder aus sich heraus verständlich oder z.B. auf einem dem Fahrtenbuch beigelegten Erläuterungsblatt näher aufgeschlüsselt sind.

13. Fall: Keine Saldierung positiver und negativer Fahrzeitveränderungen bei der Prüfung von Umzugskosten bei Ehegatten

Leitsatz:

Bei der Abgrenzung, ob Umzugskosten eines verheirateten Arbeitnehmers Aufwendungen für die Lebensführung oder deshalb nahezu ausschließlich beruflich veranlasst sind, weil sich die Fahrzeiten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte regelmäßig arbeitstäglich um insgesamt mindestens eine Stunde verkürzen, sind die Fahrzeitveränderungen der Ehegatten nicht zu saldieren.

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 21.2.2006, IX R 79/01

Begründung:

Umzugskosten sind als Werbungskosten abziehbar, wenn der Umzug nahezu ausschließlich beruflich veranlasst ist, private Gründe (§ 12 Nr. 1 Satz 2 EStG), also eine allenfalls ganz untergeordnete Rolle spielen. So verhält es sich z.B., wenn der Umzug den erforderlichen Zeitaufwand für den Weg zwischen Wohnung und Arbeitsstätte wesentlich, d.h. um mindestens eine Stunde täglich vermindert.

Entgegen der Auffassung des FG sind bei beiderseits berufstätigen zusammen zur Einkommensteuer veranlagten Ehegatten die sich jeweils ergebenden Fahrzeitveränderungen nicht zusammenzurechnen. Sie sind also weder zu addieren noch zu saldieren.

...

Nach § 26 Abs. 1, § 26b EStG folgt das Gesetz im Bereich des Erzielens steuerbarer Einkünfte dem Prinzip der Individualbesteuerung. Jeder Ehegatte für sich erzielt Einkünfte, wenn er in seiner Person den Tatbestand einer Einkunftsart verwirklicht.

14. Fall: Aufwendungen für eine zweitägige Betriebsveranstaltung bei Einhaltung der Freigrenze kein Arbeitslohn

Leitsatz:

Aufwendungen des Arbeitgebers führen bei einer zweitägigen Betriebsveranstaltung nicht zu Arbeitslohn, sofern die Freigrenze von 200 DM (110 EUR) eingehalten wird (Änderung der Rechtsprechung).

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 16.11.2005, VI R 151/99

Begründung:

Aufwendungen des Arbeitgebers aus Anlass von Betriebsveranstaltungen können im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers liegen und deshalb keinen Arbeitslohn für die daran teilnehmenden Arbeitnehmer darstellen. Ein solches **eigenbetriebliches Interesse ist grundsätzlich zu bejahen, wenn** der Arbeitgeber **anlässlich von Betriebsveranstaltungen Aufwendungen** tätigt, um den Kontakt der Arbeitnehmer untereinander und damit das **Betriebsklima zu fördern**.

Dauert eine Betriebsveranstaltung länger als einen Tag, steht dies der Annahme nicht entgegen, dass der Arbeitgeber die Veranstaltung im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse durchführte. Vielmehr können sich auch solche Veranstaltungen als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzung erweisen. So können betriebsfunktionale Gründe dafür sprechen, mit einem Betriebsausflug erst am Freitag nach Dienstschluss zu beginnen und die Veranstaltung dann mit einer Übernachtung bis Samstag fortzusetzen.

Für Unternehmen, deren Betriebsstätten über das Bundesgebiet verteilt sind, kann eine derartige Veranstaltung die einzige Möglichkeit sein, alle Mitarbeiter gleichzeitig zusammen zu bringen, damit die Arbeitnehmer sich persönlich kennen lernen und Erfahrungen austauschen können. Mehr als einen Tag dauernde Betriebsveranstaltungen können auch deshalb im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers liegen, weil gerade durch das längere Zusammensein der Arbeitnehmer der Teamgedanke innerhalb des Unternehmens besonders gestärkt, das Verhältnis zu den Kollegen und Vorgesetzten verbessert und die Kommunikationsfähigkeit der Mitarbeiter untereinander erhöht werden sollen.

Die lohnsteuerrechtliche Wertung derartiger Zuwendungen hat der BFH seit dem Urteil in BFHE 167, 542, BStBl II 1992, 655, nicht mehr davon abhängig gemacht, ob die Vorteilsgewährung der Höhe nach üblich ist, sondern hat eine Freigrenze angenommen, bei deren Überschreitung die Zuwendungen in vollem Umfang als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu qualifizieren sind.

Anders als die Veranstaltungsdauer allein erlaubt die Orientierung an der Freigrenze eine hinreichend genaue und zuverlässige Differenzierung zwischen Veranstaltungen im eigenbetrieblichen Interesse und Veranstaltungen mit Entlohnungscharakter. Aufwendungen des Arbeitgebers anlässlich von Betriebsveranstaltungen erlangen beim Überschreiten der Freigrenze ein derartiges Eigengewicht, dass sie in voller Höhe als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu werten sind. Eine Veranstaltung, die länger als einen Tag dauert, schließt demgegenüber ein eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers nicht aus, wenn die Aufwendungen die maßgebliche Freigrenze nicht übersteigen.

...

15. Fall: Anrufungsauskunft und Pauschalierung der Lohnsteuer

Leitsatz:

Hat der Arbeitgeber eine Anrufungsauskunft eingeholt und ist er danach verfahren, ist das Betriebsstätten- FA im Lohnsteuer-Abzugsverfahren daran gebunden. Eine Nacherhebung der Lohnsteuer ist auch dann nicht zulässig, wenn der Arbeitgeber nach einer Lohnsteuer-Außenprüfung einer Pauschalierung nach § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zugestimmt hat.

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 16.11.2005, VI R 23/02

Begründung:

Nach § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG kann das Betriebsstätten- FA auf Antrag des Arbeitgebers die Erhebung der Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz zulassen, soweit in einer größeren Zahl von Fällen Lohnsteuer nachzuerheben ist, weil der Arbeitgeber die Lohnsteuer nicht vorschriftsmäßig einbehalten hat. Vorliegend hatte das FA der Klägerin eine Anrufungsauskunft nach § 42e Satz 1 EStG erteilt. Die Klägerin ist danach verfahren.

Wenn der Arbeitgeber eine Anrufungsauskunft eingeholt hat und danach verfahren ist, kann ihm nicht entgegengehalten werden, er habe die Lohnsteuer nicht vorschriftsmäßig i.S. des § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG einbehalten. Das gilt unabhängig davon, ob die Anrufungsauskunft materiell richtig ist. **An die Anrufungsauskunft ist das FA im Lohnsteuer-Abzugsverfahren gebunden, wie sich aus der höchstrichterlichen Rechtsprechung ergibt.**

16. Fall: Computerdatei als ordnungsgemäßes Fahrtenbuch

Leitsätze

1. Eine mit Hilfe eines Computerprogramms erzeugte Datei genügt den Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nur dann, wenn nachträgliche Veränderungen an den zu einem früheren Zeitpunkt eingegebenen Daten nach der Funktionsweise des verwendeten Programms technisch ausgeschlossen sind oder in ihrer Reichweite in der Datei selbst dokumentiert und offen gelegt werden.

2. Kann der Arbeitnehmer den ihm überlassenen Dienstwagen auch privat nutzen und wird über die Nutzung des Dienstwagens ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nicht geführt, so ist der zu versteuernde geldwerte Vorteil nach der 1 v.H.-Regelung zu bewerten. Eine Schätzung des Privatanteils anhand anderer Aufzeichnungen kommt nicht in Betracht.

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 16.11.2005, VI R 64/04

Begründung:

Ziel ordnungsgemäßer Aufzeichnungen muss es sein, die unzutreffende Zuordnung einzelner Privatfahrten zum beruflichen Nutzungsanteil wie auch deren gänzliche Nichtberücksichtigung im Fahrtenbuch möglichst auszuschließen. Dieser Anforderung wird nur die fortlaufende und zeitnahe Erfassung der Fahrten in einem geschlossenen Verzeichnis gerecht, das aufgrund seiner äußeren Gestaltung geeignet ist, jedenfalls im Regelfall nachträgliche Abänderungen, Streichungen und Ergänzungen als solche kenntlich werden zu lassen.

...

Nach diesen Maßstäben ist eine mittels eines Computerprogramms erzeugte Datei, an deren bereits eingegebenem Datenbestand zu einem späteren Zeitpunkt noch Veränderungen vorgenommen werden können, ohne dass die Reichweite dieser Änderungen in der Datei selbst dokumentiert und bei gewöhnlicher Einsichtnahme in die Datei offen gelegt wird, kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch. Das gilt auch dann, wenn die einzelnen Eintragungen in der Computerdatei unmittelbar im Anschluss an die jeweilige Fahrt vorgenommen worden sein sollten. Eine solche Aufzeichnungsmethode ist nicht geeignet, den fortlaufenden und lückenlosen Charakter der Angaben und ihre zeitnahe Erfassung mit hinreichender Zuverlässigkeit zu belegen. Der auf diese Weise erzeugte Datenbestand ist kein in sich geschlossenes Verzeichnis und damit auch kein Fahrtenbuch.

17. Fall: Arbeitslohn bei mehr als zwei Betriebsveranstaltungen pro Kalenderjahr

Leitsatz:

Führt ein Arbeitgeber pro Kalenderjahr mehr als zwei Betriebsveranstaltungen für denselben Kreis von Begünstigten durch, so wird ab der dritten Veranstaltung Arbeitslohn zugewendet.

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 16.11.2005, VI R 68/00

Begründung:

Aufwendungen des Arbeitgebers aus Anlass von Betriebsveranstaltungen können im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse liegen. Ein solches eigenbetriebliches Interesse ist grundsätzlich zu bejahen, wenn der Arbeitgeber anlässlich von Betriebsveranstaltungen Aufwendungen tätigt, um den Kontakt der Arbeitnehmer untereinander und damit das Betriebsklima zu fördern.

Nach der Rechtsprechung des BFH ist **mit zwei Betriebsveranstaltungen eine Grenze erreicht, bei deren Überschreiten die zusätzlichen Zuwendungen als individuelle Belohnung** der einzelnen Arbeitnehmer **erscheinen**. Der Senat hält nach erneuter Überprüfung der Rechtsfrage daran fest, dass Arbeitslohn zugewendet wird, wenn der Arbeitgeber pro Kalenderjahr mehr als zwei Betriebsveranstaltungen für denselben Kreis von Begünstigten durchführt. Denn in einem solchen Fall ist der Schluss gerechtfertigt, dass die den Arbeitnehmern dabei zukommenden Vorteile nicht im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers liegen, sondern dass die Dienste der Arbeitnehmer auf diesem Wege entgolten werden sollen.

Betriebsveranstaltungen finden mehr als zweimal jährlich für denselben Kreis von Arbeitnehmern statt, wenn mehr als zwei solcher Veranstaltungen pro Jahr für dieselben Arbeitnehmer offen stehen. Das ist z.B. der Fall, wenn eine Veranstaltung für das gesamte Unternehmen, eine weitere für eine Zweigstelle und noch eine für eine Abteilung dieser Zweigstelle durchgeführt wird. Die Arbeitnehmer der betreffenden Abteilung der Zweigstelle können mithin an drei Veranstaltungen teilnehmen. Wird dagegen eine Betriebsveranstaltung für das gesamte Unternehmen, darüber hinaus jeweils eine Veranstaltung für die einzelnen Abteilungen sowie eine weitere Veranstaltung für die ehemaligen Arbeitnehmer (Pensionärstreffen) durchgeführt, so stehen für denselben Kreis von Arbeitnehmern nicht mehr als zwei Veranstaltungen offen.

Unschädlich ist, wenn ein Arbeitnehmer aufgrund eines funktionalen Wechsels (z.B. Eintritt in den Ruhestand, Versetzung) oder in Erfüllung beruflicher Aufgaben (z.B. als Personalchef, Betriebsratsmitglied) an mehr als zwei Veranstaltungen teilnimmt.

...

8. Fall: Zur Anwendung des 1 v.H.-Regelung bei Überlassung eines Firmenfahrzeugs

Leitsatz:

Bei der **1 v.H.-Regelung zur Ermittlung der privaten Nutzung eines Firmenfahrzeugs** handelt es sich um **eine zwingende Bewertungsregelung, die nicht durch die Zahlung eines Nutzungsentgelts vermieden werden kann**, selbst wenn dieses als angemessen anzusehen ist. Die vereinbarungsgemäß gezahlten Nutzungsvergütungen sind von den nach § 8 Abs. 2 Sätze 2 und 3 EStG ermittelten Werten in Abzug zu bringen.

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 7.11.2006, VI R 95/04

Erläuterungen:

Mit Urteil v. 7. 11. 2006 - VI R 95/04 hat der BFH über die Bewertung geldwerter Vorteile bei der unentgeltlichen oder verbilligten Überlassung eines Dienstwagens an einen Arbeitnehmer auch für dessen Privatfahrten entschieden. Ein solcher geldwerter Vorteil ist als Arbeitslohn vom Arbeitnehmer zu versteuern.

Die Bewertung des geldwerten Vorteils wegen der Nutzung eines Dienstwagens für private Zwecke ist in **§ 8 Abs. 2 Sätze 2 ff. EStG** geregelt und nur in Form der 1 % - Regelung oder des Einzelnachweises mit Fahrtenbuch möglich. Die **zwingend vorgeschriebene Anwendung der Vorschrift** kann auch nicht dadurch vermieden werden, dass der Arbeitnehmer ein Nutzungsentgelt an den Arbeitgeber zahlt, selbst wenn sich dieses an Durchschnittssätzen orientiert. Die vom Arbeitnehmer vereinbarungsgemäß gezahlte nach der tatsächlichen Nutzung oder pauschal ermittelte Vergütung ist allerdings von dem mittels der 1 % - Methode ermittelten Wert abzuziehen. Insoweit liegt kein Arbeitslohn vor

...

5. Aktuelle Rechtsprechung zum Umsatzsteuerrecht

1. Fall: Umsatzsteuerpflicht bei Parkplatzweitervermietung

Leitsatz:

§ 4 Nr. 12 Satz 2 UStG gilt für die Vermietung eines Parkplatz-Grundstücks auch dann, wenn der Mieter dort zwar nicht selbst parken will, aber entsprechend der Vereinbarung im Mietvertrag das Grundstück Dritten zum Parken überlässt.

Urteil vom 30. März 2006 V R 52/05

Begründung:

Eine steuerpflichtige Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen i.S. des § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG liegt auch dann vor, wenn ein Unternehmer ein mit befestigten Parkplätzen bebauten Grundstück an einen Dritten "zur Nutzung als öffentlicher Parkplatz" vermietet.

Gemäß § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG ist u.a. die Vermietung und die Verpachtung von Grundstücken von der Umsatzsteuer befreit. Die Klägerin hat ein Grundstück vermietet, so dass diese Vermietungsleistung grundsätzlich unter die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG fallen würde.

Nicht befreit ist nach § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen. Mit der Vorschrift wird Art. 13 Teil B Buchst. b Nr. 2 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) in nationales Recht umgesetzt. Nach der Richtlinienbestimmung befreien die Mitgliedstaaten die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken mit Ausnahme der Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen.

Von der nicht steuerbefreiten "Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen" i.S. von § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG und Art. 13 Teil B Buchst. b Nr. 2 der Richtlinie 77/388/EWG wird die Vermietung eines mit Parkplätzen bebauten Grundstücks jedenfalls dann umfasst, wenn der Mieter dort zwar nicht selbst parken will, aber --entsprechend der Vereinbarung im Mietvertrag-- das Grundstück Dritten zum Parken überlässt.

§ 4 Nr. 12 Satz 2 UStG setzt nicht voraus, dass der Mieter das Grundstück selbst als Parkfläche nutzt. Nach § 1 des Pachtvertrages diente die Verpachtung ausdrücklich zur Nutzung als öffentlicher Parkplatz, wobei sich auch das Entgelt an der Anzahl der Parkplätze orientierte.

2. Fall: Uneinbringlichkeit einer Entgeltforderung

Leitsatz:

Eine Entgeltforderung ist uneinbringlich i.S. des § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG, wenn der Anspruch auf Entrichtung des Entgelts nicht erfüllt wird und bei objektiver Betrachtung damit zu rechnen ist, dass der Leistende die Entgeltforderung (ganz oder teilweise) jedenfalls auf absehbare Zeit rechtlich oder tatsächlich nicht durchsetzen kann.

Eine Berichtigung kommt in Betracht, wenn der Leistungsempfänger zwar nicht die Entgeltforderung selbst bestreitet, sondern mit einer vom Gläubiger (dem leistenden Unternehmer) substantiiert bestrittenen Gegenforderung aufrechnet, und wenn bei objektiver Betrachtung damit zu rechnen ist, dass der Leistende die Entgeltforderung (ganz oder teilweise) jedenfalls auf absehbare Zeit nicht durchsetzen kann.

BFH Urteil vom 20.7.2006, V R 13/04

...

Begründung:

Nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 UStG haben der leistende Unternehmer den, für seine Leistung geschuldeten, Umsatzsteuerbetrag und der Leistungsempfänger den entsprechenden Vorsteuerabzug zu berichtigen, wenn das vereinbarte Entgelt für die steuerpflichtige Lieferung uneinbringlich geworden ist.

Wird das Entgelt nachträglich vereinnahmt, sind der Umsatzsteuerbetrag und der Vorsteuerabzug erneut zu berichtigen (§ 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG).

Uneinbringlich ist eine Forderung nicht schon, wenn der Leistungsempfänger die Zahlung nach Fälligkeit verzögert, sondern erst, **wenn der Anspruch auf Entrichtung des Entgelts nicht erfüllt wird und bei objektiver Betrachtung damit zu rechnen** ist, dass der Leistende die **Entgeltforderung** (ganz oder teilweise) jedenfalls **auf absehbare Zeit nicht durchsetzen kann**. Uneinbringlichkeit in diesem Sinn hat der erkennende Senat deshalb bejaht, wenn und ggf. soweit der Leistungsempfänger das Bestehen dieser Forderung ganz oder teilweise substantiiert bestreitet und damit erklärt, dass er die Entgeltforderung (ganz oder teilweise) nicht bezahlen werde. Damit entfällt seine Berechtigung für den Abzug der Vorsteuer und dementsprechend ist die Umsatzsteuerschuld des Leistenden nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG zu korrigieren.

Nicht uneinbringlich (§ 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG) ist eine Forderung, wenn deren Schuldner, der Leistungsempfänger, mit einer ihm gegenüber dem Leistenden, dem Gläubiger, zustehenden unbestrittenen Forderung aufrechnet, denn die Aufrechnung (§ 387 des Bürgerlichen Gesetzbuches --BGB--) bewirkt, dass die Forderungen, soweit sie sich decken, als in dem Zeitpunkt erloschen gelten, in welchem sie zur Aufrechnung geeignet einander gegenübergetreten sind (§ 389 BGB), d.h. beide Forderungen erlöschen durch entsprechende Tilgung.

Uneinbringlich ist die Entgeltforderung jedoch, wenn der Schuldner mit einer Forderung aufrechnet, die der Gläubiger (der leistende Unternehmer) substantiiert bestreitet; denn auch in diesem Fall muss der Gläubiger, der Leistende, damit rechnen, dass der Schuldner auf absehbare Zeit das vereinbarte Entgelt unter Hinweis auf die Aufrechnung mit der angeblichen Gegenforderung nicht bezahlen wird. Dass der Schuldner, der Leistungsempfänger --wie hier die Klägerin--, die Entgeltforderung selbst nicht in Frage stellt und diese nach Obsiegen des Gläubigers im Streit um die Gegenforderung tatsächlich schließlich bezahlt, ist entgegen der Auffassung der Klägerin ohne Bedeutung; dies ergibt sich ohne weiteres aus § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG, wonach bei nachträglicher Vereinnahmung des Entgelts der Umsatzsteuerbetrag und der Vorsteuerabzug erneut zu berichtigen sind.

Entscheidend ist vielmehr allein, ob der Gläubiger der Forderung auf Zahlung des Entgelts (hier: der Vermieter der Klägerin) mit dem Bestehen einer aufrechenbaren Gegenforderung des Schuldners rechnen und deshalb davon ausgehen muss, dass beide Forderungen durch Aufrechnung erfüllt werden.

3. Fall: Reiserücktrittsversicherung kann eine selbständige eigene Leistung sein

Leitsatz:

Ein vom Reiseveranstalter obligatorisch angebotener Abschluss einer Reiserücktrittskostenversicherung für die Kunden kann eine selbständige steuerfreie Leistung neben der unter § 25 UStG 1993 fallenden Reiseleistung sein.

BFH Urteil vom 13.7.2006, V R 24/02

...

Begründung:

§ 25 UStG 1993 enthält eine Sonderregelung für Reiseleistungen eines Unternehmers, die nicht für das Unternehmen des Leistungsempfängers bestimmt sind, soweit der Unternehmer dabei gegenüber dem Leistungsempfänger im eigenen Namen auftritt und Reiseleistungen in Anspruch nimmt. Die Leistung des Unternehmers ist als sonstige Leistung anzusehen. Erbringt der Unternehmer an einen Leistungsempfänger im Rahmen einer Reise mehrere Leistungen dieser Art, so gelten sie als eine einheitliche sonstige Leistung. **Die Gewährung von Versicherungsschutz fällt nicht unter die typischen Reiseleistungen.**

Nach den Feststellungen des FG hat die Klägerin ihren Reisekunden die Gewährung von Versicherungsschutz mit Hilfe der Reiserücktrittskostenversicherung als eigene Leistung angeboten. Sie hat dies in der Weise bewirkt, dass sie mit Versicherungsunternehmen sog. Gruppenversicherungen abschloss und ihren Kunden gegen Entgelt im eigenen Namen und für eigene Rechnungen Versicherungsschutz durch Einschaltung des Versicherers verschaffte. Wie der EuGH ausführte, fallen auch solche "Versicherungsumsätze", die nicht von einem Versicherungsunternehmen selbst, sondern durch ein anderes Unternehmen (Klägerin) an dessen Kunden erbracht werden, unter die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 10 Buchst. a UStG.

4. Fall: Umsatzsteuer Keine Entgeltminderung bei Ausgabe von Parkchips

Leitsatz

Eine Minderung des Kaufpreises einer Ware liegt nicht vor, wenn der Käufer vom Verkäufer zur Ware einen Chip erhält, der zum verbilligten Bezug von Leistungen eines Dritten berechtigt, und der Kunde den vereinbarten Kaufpreis für die Ware unabhängig davon, ob er den Chip annimmt, zu zahlen hat und die Rechnung über den Warenkauf diesen Kaufpreis ausweist.

BFH Urteil vom 11. Mai 2006 V R 33/03

Begründung:

Bei Lieferungen und sonstigen Leistungen wird der Umsatz nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer.

Maßgebend für die Höhe des Entgelts ist, was der Leistungsempfänger vereinbarungsgemäß für die Leistung aufwendet. Dem entspricht, dass die zunächst maßgebende vereinbarte Bemessungsgrundlage durch eine nachträgliche Vereinbarung mit umsatzsteuerrechtlicher Wirkung verändert (erhöht oder ermäßigt) werden kann, und dass diese die endgültige Bemessungsgrundlage für die Besteuerung ergibt.

Die Kunden der Klägerin haben für die von ihr gelieferten Waren den vereinbarten Kaufpreis aufgewendet. Soweit sie zusätzlich zur Ware noch einen Chip bekamen, haben sie weder zusätzlich zur Ware auch noch den Chip (zu einem Gesamtkaufpreis) gekauft, noch einen Teil des in der Rechnung ausgewiesenen Kaufpreises für die Ware in Form des Chips zurückerstattet bekommen.

Legt der Unternehmer der verkauften Ware ein Werbegeschenk oder einen sonstigen Gegenstand von geringem Wert bei, so berührt dies den vereinbarten Kaufpreis regelmäßig nicht; vielmehr ist das **Werbegeschenk eine zusätzliche unentgeltliche Leistung**. Eine Minderung des Entgelts für den Warenbezug liegt insoweit nicht vor. Dasselbe gilt, wenn der Ware im allgemeinen Werbeinteresse ein Gutschein oder ein Chip beigelegt wird, der für Leistungen eines Dritten eingelöst werden kann.

...

5. Fall: Steuersatz für die Abgabe von Speisen an Schulen

Leitsatz:

Eine dem Regelsteuersatz unterliegende sonstige Leistung und keine Lieferung von Speisen liegt vor, **wenn im Rahmen einer Gesamtbetrachtung das Dienstleistungselement im Sinne einer Bewirtungssituation überwiegt**. Dies ist bei der Abgabe von warmem Mittagessen an Schüler **insbesondere dann** der Fall, **wenn der Unternehmer nach dem Essen die Tische und das Geschirr abräumt und reinigt**.

BFH Urteil vom 10.8.2006, V R 38/05

Sachverhalt:

Die Klägerin bereitete die Mittagessen in ihrer Großküche täglich zu. Sie kochte und garte die Zutaten. Sie verpackte die gekochten und gegarten Bestandteile der Speisen heiß in Thermoport (Isolier- und Transportbehälter), die zu den Schulen befördert wurden. Dort wurden die Mittagessen in von den Schulträgern zur Verfügung gestellten Räumen von Mitarbeitern der Klägerin portioniert und auf schulträgereigenem Geschirr sowie mit schulträgereigenem Besteck an die einzelnen Schüler ausgegeben. Die Speisen wurden nicht nochmals erwärmt. Die Schüler nahmen die Mahlzeiten sodann in Räumen ein, die regelmäßig nahe der Ausgabestelle lagen. Nach dem Essen ließ die Klägerin das Geschirr, das Besteck und die benutzten Tische durch ihr Personal reinigen.

Erläuterungen:

Nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG 1993 ermäßigt sich die Steuer auf 7 % für die Lieferung der in der Anlage bezeichneten Gegenstände. Nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG 1993 gilt dies nicht für die Lieferungen von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle. Speisen und Getränke werden zum Verzehr an Ort und Stelle geliefert, wenn sie nach den Umständen der Abgabe dazu bestimmt sind, an einem Ort verzehrt zu werden, der mit dem Ort der Lieferung in einem räumlichen Zusammenhang steht, und besondere Vorrichtungen für den Verzehr an Ort und Stelle bereitgehalten werden (§ 12 Abs. 2 Nr. 1 Satz 3 UStG 1993).

Nach § 3 Abs. 1 UStG 1993 sind Lieferungen eines Unternehmers u.a. Leistungen, durch die er den Abnehmer befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen (Verschaffung der Verfügungsmacht). Sonstige Leistungen sind Leistungen, die keine Lieferungen sind (§ 3 Abs. 9 Satz 1 UStG 1993).

Ob bestimmte Umsätze Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen sind, richtet sich nach ihrem Wesen. Dieses ist im Rahmen einer Gesamtbetrachtung zu ermitteln. Die Abgabe von Speisen und Getränken zum sofortigen Verzehr ist das Ergebnis einer Reihe von Dienstleistungen vom Zubereiten bis zum Darreichen der Speisen. Dabei wird dem Gast zugleich eine organisatorische Gesamtheit zur Verfügung gestellt, die sowohl einen Speisesaal mit Nebenräumen (Garderoben u. a.) als auch das Mobiliar und das Geschirr umfasst. Gegebenenfalls werden Kellner das Gedeck auflegen, den Gast beraten, die angebotenen Speisen oder Getränke erläutern, diese auftragen und schließlich nach dem Verzehr die Tische abräumen.

Somit ist **der Restaurationsumsatz durch eine Reihe von Vorgängen gekennzeichnet**, von denen nur ein Teil in der Lieferung von Nahrungsmitteln besteht, **während die Dienstleistungen bei weitem überwiegen**. Er ist daher als Dienstleistung im Sinne von Artikel 6 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie zu betrachten.

Etwas anderes gilt hingegen, wenn sich der **Umsatz auf Nahrungsmittel 'zum Mitnehmen'** bezieht und **daneben keine Dienstleistungen** erbracht werden, die den Verzehr an Ort und Stelle in einem geeigneten Rahmen ansprechend gestalten sollen.

...

Nach diesen Grundsätzen ist auch im Streitfall zu entscheiden, ob eine --dem ermäßigten Steuersatz unterliegende-- Lieferung von Speisen oder eine --dem Regelsteuersatz unterliegende-- Abgabe von Speisen und Getränken im Rahmen einer Bewirtungstätigkeit und damit eine Dienstleistung vorliegt.

Nach der Sachverhaltswürdigung des FG überwog das Dienstleistungselement. Das FG hat in diesem Zusammenhang im Rahmen einer --vom EuGH geforderten-- Gesamtbetrachtung rechtsfehlerfrei ausgeführt, dass die Klägerin nicht nur die Speisen im Sinne körperlicher Gegenstände lieferte, sondern wesentlicher Bestandteil ihrer Tätigkeit die Bereitstellung einer warmen Mahlzeit war. Aus den vom FG dargestellten, in ein organisatorisches Umfeld eingebetteten verschiedenen Tätigkeiten ergibt sich eine typische Bewirtungssituation, bei der sich der Bewirtete um das Umfeld zur Einnahme von Mahlzeiten sowie das Abräumen und Reinigen von Tischen und Geschirr nicht zu kümmern braucht, weil dies die Klägerin übernommen hatte.

Dass weder die Räume, in denen das Essen von den Schülern eingenommen wurde, im Eigentum der Klägerin standen noch die Tische und das Geschirr, ist für die Beurteilung als Bewirtungssituation unerheblich, weil die Räume, die Tische und das Geschirr jedenfalls von den Schulen für die Essensabgabe durch die Klägerin bereitgestellt wurden. Nach der Rechtsprechung des Senats sind Verzehrvorrichtungen, die einem Dritten gehören, in die Würdigung einzubeziehen, wenn sie zumindest auch im Interesse des leistenden Unternehmers zur Verfügung gestellt werden

6. Fall: Umsatzsteuersatz für Leistungen eines Mahlzeitendienstes

Leitsatz:

Die Abgabe von Speisen durch einen Mahlzeitendienst, der Mittagessen auf eigenem Geschirr an Einzelabnehmer in deren Wohnung ausgibt und das Geschirr endreinigt, unterliegt als sonstige Leistung (Dienstleistung) dem Regelsteuersatz.

Bei der Beurteilung, ob das Dienstleistungselement der Abgabe von fertig zubereiteten Speisen das Lieferelement qualitativ überwiegt, sind nur solche Dienstleistungen zu berücksichtigen, die sich von denen unterscheiden, die notwendig mit der Vermarktung der Speisen verbunden sind. Der Wortlaut des § 3 Abs. 9 Satz 4 UStG 1999 ist nicht in vollem Umfang gemeinschaftsrechtskonform.

BFH Urteil vom 10.8.2006, V R 55/04

Sachverhalt:

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), betreibt einen Mahlzeitendienst. Die Klägerin kaufte im Jahr 2000 (Streitjahr) fertig zubereitete Speisen (Mittagessen) von einem Krankenhausverband und gab diese Speisen portioniert auf eigenem Geschirr ohne Besteck an Einzelabnehmer in deren Wohnung aus. Die Abnehmer führten nach Verzehr der Speisen eine Vorreinigung des Geschirrs durch. Die Bediensteten der Klägerin holten bei der Versorgung der Abnehmer mit der nächsten Mahlzeit (am nächsten Tag) das Geschirr wieder ab. Anschließend wurde das Geschirr von der Klägerin endgereinigt.

Erläuterungen:

Ob bestimmte Umsätze Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen sind, richtet sich nach ihrem Wesen. Dieses ist im Rahmen einer Gesamtbetrachtung zu ermitteln. Die Abgabe von Speisen und Getränken zum sofortigen Verzehr ist das Ergebnis einer Reihe von Dienstleistungen vom Zubereiten bis zum Darreichen der Speisen.

...

Dabei wird dem Gast zugleich eine organisatorische Gesamtheit zur Verfügung gestellt, die sowohl einen Speisesaal mit Nebenräumen (Garderoben u. a.) als auch das Mobiliar und das Geschirr umfasst. Gegebenenfalls werden Kellner das Gedeck auflegen, den Gast beraten, die angebotenen Speisen oder Getränke erläutern, diese auftragen und schließlich nach dem Verzehr die Tische abräumen.

Somit ist der Restaurationsumsatz durch eine Reihe von Vorgängen gekennzeichnet, von denen nur ein Teil in der Lieferung von Nahrungsmitteln besteht, während die Dienstleistungen bei weitem überwiegen. Er ist daher als Dienstleistung im Sinne von Artikel 6 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie zu betrachten. Etwas anderes gilt hingegen, wenn sich der Umsatz auf Nahrungsmittel 'zum Mitnehmen' bezieht und daneben keine Dienstleistungen erbracht werden, die den Verzehr an Ort und Stelle in einem geeigneten Rahmen ansprechend gestalten sollen."

Das FG hat den Streitfall dahin gehend gewürdigt, dass die Leistungen der Klägerin einen restaurationsartigen Charakter hätten und damit als sonstige Leistung zu beurteilen seien. Die Klägerin liefere im Rahmen des Mahlzeitendienstes nicht lediglich verzehrfertige Speisen in entsprechenden Behältnissen und Warmhaltevorrichtungen.

Die Abgabe der Mahlzeiten (Portionieren auf Geschirr, Anliefern in nicht lediglich an die Wohnung der Abnehmer, Mitnehmen des Geschirrs vom Vortag und dessen Endreinigung) erfolge in einer Art und Weise, wie sie für einen Restaurationsbetrieb typisch sei. Dienstleistungen anderer Unternehmer seien dem leistenden Unternehmer zuzurechnen, wenn sie wie hier in den folgenden Leistungsaustausch eingeschlossen seien.

Diese Würdigung des FG ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Denn die Abgabe der Speisen an die Kunden der Klägerin geht mit einer Reihe von Dienstleistungen einher, die sich von den Vorgängen unterscheiden, die notwendig mit der Lieferung solcher Waren verbunden sind: **Die Klägerin hat insbesondere die "Darbietung in einem geeigneten Gefäß" und die "Reinigung nach dem Verzehr" übernommen**, nämlich die warmen Mahlzeiten auf eigenen Tellern bereitgestellt sowie die Teller wieder abgeholt und endgereinigt. **Dies reicht für die Annahme einer sonstigen Leistung aus.**

7. Fall: Keine abgeltende Bewertung der Nutzungsentnahme zur Erzielung anderweitiger außerbetrieblicher Einkünfte nach der 1 v.H.Regelung

Leitsatz:

Die Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs zur Erzielung von Überschusseinkünften ist durch die Bewertung der privaten Nutzung nach der 1 v.H.-Regelung nicht mit abgegolten. Sie ist vielmehr mit den auf sie entfallenden tatsächlichen Selbstkosten als Entnahme zu erfassen.

BFH Urteil vom 26.4.2006, X R 35/05

Sachverhalt

Der Kläger war als Prokurist bei einer Fabrik beschäftigt. Außerdem betrieb er eine Schankwirtschaft. Im Betriebsvermögen der Schankwirtschaft hielt der Kläger einen PKW, den er auch für außerbetriebliche Fahrten verwendete. Die außerbetriebliche Nutzung des PKW wurde in der Gewinnermittlung mit 1 v.H. des Bruttolistenpreises je Kalendermonat als Entnahme erfasst. Die Aufwendungen für die Fahrten mit dem PKW zu seiner Arbeitsstätte in der Fabrik setzte der Kläger mit den Kilometer-Pauschbeträgen nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit an.

...

Im Anschluss an eine Außenprüfung im Gewerbebetrieb des Klägers vertrat das Finanzamt (FA) die Auffassung, die Nutzung des betrieblichen PKW im Rahmen einer anderen Einkunftsart werde von der pauschalierenden Listenpreisregelung nicht erfasst. Der Wert der Nutzungsentnahme sei daher wegen der Verwendung des Fahrzeugs für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte über den sich nach der 1 v.H.-Regelung ergebenden Betrag hinaus-- nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG um weitere 5 620 DM zu erhöhen. Den zusätzlichen Betrag ermittelte das FA durch Aufteilung der tatsächlich durch den PKW verursachten Kosten im Verhältnis der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Gesamtfahrleistung des PKW. Es erging ein entsprechend geänderter Einkommensteuerbescheid.

Entscheidung:

Das FA hat den gewerblichen Gewinn des Klägers zutreffend um den auf die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte entfallenden Teil des Aufwands für den betrieblichen PKW erhöht. **Die Verwendung des Fahrzeugs zur Erzielung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ist nicht bereits durch die Besteuerung der privaten Nutzung als Entnahme im Rahmen der 1 v.H.-Regelung abgegolten** worden.

Für die Verwendung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs zu bestimmten außerbetrieblichen Fahrten gilt seit Neufassung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG durch das Jahressteuergesetz 1996 (JStG 1996) vom 11. Oktober 1995 (BGBl I 1995, 1250, BStBl I 1995, 438) eine spezialgesetzliche Regelung, die von den genannten Bewertungsgrundsätzen abweicht. Danach ist die private PKW-Nutzung regelmäßig für jeden Kalendermonat mit 1 v.H. des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattungen einschließlich der Umsatzsteuer anzusetzen.

Die **abgeltende Wirkung der Bewertung mit 1 v.H.** des Bruttolistenpreises **bezieht sich** indessen **nur auf** die Kraftfahrzeugnutzung zu Zwecken, die dem nach § 12 Nr. 1 EStG **einkommensteuerlich unbeachtlichen Bereich der privaten Lebensführung** zuzurechnen sind. Nutzungsentnahmen, die --wie im Streitfall-- im Zusammenhang mit der Verwendung des Fahrzeugs zur Erzielung anderweitiger steuerbarer Einkünfte stehen, sind durch die 1 v.H.-Regelung dagegen nicht erfasst.

Die durch den Streitfall aufgezeigte, vom Gesetzgeber offenbar nicht bedachte **Regelungslücke** ist daher **in sachgerechter und am Normzweck orientierter Auslegung** dahin gehend **zu schließen**, dass mit der Entnahmebewertung nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG **nur solche PKW-Nutzungen erfasst und abgegolten werden, die dem einkommensteuerlich unbeachtlichen Bereich der privaten Lebensführung (§ 12 Nr. 1 EStG) zuzurechnen sind** (Nutzungsentnahmen des Steuerpflichtigen "für sich" oder "für seinen Haushalt"). Dazu können etwa Urlaubs-, Wochenend- und andere Freizeifahrten oder Fahrten zum Arzt oder zu einem anderen privaten Termin zählen. Für die Nutzung zu anderen betriebsfremden Zwecken verbleibt es dagegen bei dem von der Rechtsprechung entwickelten Bewertungsansatz der tatsächlichen Selbstkosten. Die sich daraus ergebenden Entnahmewerte müssen gegebenenfalls auch nebeneinander in Ansatz gebracht werden.

...

8. Fall: Minderung des durch die Vermittlung von Reisen erzielten Entgelts durch Preisnachlässe gegenüber Reisenden

Leitsatz:

Erstattet der erste Unternehmer in einer Leistungskette dem Endverbraucher einen Teil des von diesem gezahlten Leistungsentgelts oder gewährt er ihm einen Preisnachlass, mindert sich dadurch die Bemessungsgrundlage für den Umsatz des ersten Unternehmers (an seinen Abnehmer der nächsten Stufe). Der erste Unternehmer hat deshalb den für seinen Umsatz geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen.

Preisnachlässe, die dem Abnehmer von Reiseleistungen vom Reisebüro für eine von ihm lediglich vermittelte Reise gewährt werden, mindern die Bemessungsgrundlage des Umsatzes der vom Reisebüro dem Reiseveranstalter gegenüber erbrachten Vermittlungsleistung.

BFH Urteil vom 12.1.2006, V R 3/04

Sachverhalt

Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) betreibt ein Reisebüro mit vier Filialen. Im Rahmen dieser Betätigung vermittelte sie ihren Kunden unter anderem Reisen, die von verschiedenen Reiseveranstaltern angeboten wurden. Je nach Reiseveranstalter zahlte der Kunde die von ihm gebuchte Reise entweder direkt in dem Reisebüro oder er musste den entsprechenden Reisepreis unmittelbar an den Reiseveranstalter überweisen (so genanntes Direktinkasso). Für die Vermittlung der Reise erhielt die Klägerin von den Reiseveranstaltern eine Provision, die im Durchschnitt 10 % des Reisepreises betrug. Bei der Buchung von Reisen gewährte die Klägerin ihren Kunden Preisnachlässe von bis zu 3 % des jeweiligen Reisepreises, wobei die Höhe des Preisnachlasses im Ermessen des jeweiligen Mitarbeiters der Klägerin lag. Sofern der Kunde den Reisepreis unmittelbar in dem Reisebüro bezahlte, wurde der Preisnachlass von dem zu zahlenden Betrag in Abzug gebracht. In den Fällen des Direktinkassos zahlten die Mitarbeiter der Klägerin den Kunden den Preisnachlass gegen Vorlage der von dem Reiseveranstalter zugesandten Reiseunterlagen in bar aus oder erteilten hierüber eine Gutschrift. Eine Weiterberechnung der Preisnachlässe gegenüber den Reiseveranstaltern erfolgte nicht. Zwischen der Klägerin und dem Reiseveranstalter bestand keine Absprache über zu gewährende Preisnachlässe, wenngleich diesem die Praxis aufgrund der allgemeinen Üblichkeit bekannt war.

Erläuterungen:

Das FG hat zu Recht entschieden, dass die von der Klägerin an die Kunden gewährten Preisnachlässe die Bemessungsgrundlage der von der Klägerin an die Reiseveranstalter erbrachten Vermittlungsleistungen mindert.

Nach § 10 Abs. 1 Satz 1 UStG wird der Umsatz bei Lieferungen und sonstigen Leistungen nach dem Entgelt bemessen; nach Satz 2 der Bestimmung ist Entgelt alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten (abzüglich der Umsatzsteuer). Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz geändert, so ist nach § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG zu berichtigen.

Das "Entgelt" i.S. des § 10 Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG vermindert sich auch um solche Preisnachlässe, die ein in der Leistungskette beteiligter Unternehmer direkt dem Endverbraucher gewährt. Diese Interpretation des Begriffes "Entgelt" folgt aus dem materiellen **Charakter der Umsatzsteuer als Endverbrauchssteuer**; sie darf daher nicht höher sein als der in dem Gesamtbetrag enthaltene Umsatzsteuerbetrag, den der Endverbraucher letztlich aufwendet.

...

Erstattet der erste Unternehmer in einer Leistungskette dem Endverbraucher einen Teil des von diesem gezahlten Leistungsentgelts oder gewährt er ihm einen Preisnachlass, mindert sich dadurch die Bemessungsgrundlage für den Umsatz des ersten Unternehmers (an seinen Abnehmer der nächsten Stufe). Der erste Unternehmer hat deshalb den für seinen Umsatz geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen.

Unter Anwendung dieser Grundsätze mindert sich die Bemessungsgrundlage der von der Klägerin an die Reiseveranstalter erbrachten Vermittlungsumsätze um die Beträge, die den Endverbrauchern (Reisekunden) von der Klägerin vergütet wurden. Der Vorsteuerabzug der Reiseveranstalter für die, von der Klägerin diesen in Rechnung gestellten Vermittlungsleistungen ändert sich dadurch nicht, auch wird die Rechnung durch die Änderung der Bemessungsgrundlage bei der Klägerin nicht unrichtig, so dass sie die Umsatzsteuer etwa nach § 14 Abs. 2 UStG (jetzt: § 14c UStG 2005) schulden würde. Im Gesamtergebnis erhält der Fiskus damit die Umsatzsteuer, in der vom Endverbraucher getragenen Höhe.

9. Fall: Leistungsempfänger bei der Lieferung von Waren gegen Vorlage eines Warengutscheins

Leitsätze

1. Schließt ein Unternehmer mit einem anderen Unternehmer einen Kaufvertrag über den Bezug von Werbegeschenken, ist der Unternehmer auch dann Abnehmer (Leistungsempfänger), wenn der andere die Werbegeschenke vereinbarungsgemäß nicht unmittelbar an den Unternehmer, sondern an den Inhaber eines "Warencertifikats" (Warengutscheins) als Beauftragten des Unternehmers übergibt und hierauf auf dem Gutschein ausdrücklich hingewiesen wurde. Eine derartige Gestaltung ist nicht rechtsmissbräuchlich.

2. Der Vorsteuerabzug aus Rechnungen über Lieferungen, auf die eine Anzahlung geleistet wurde, setzt voraus, dass die Gegenstände der Lieferung zum Zeitpunkt der Anzahlung genau bestimmt sind.

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 24.8.2006, V R 16/05

Begründung:

Nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG kann der Unternehmer die in Rechnungen nach § 14 UStG gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die von anderen Unternehmern für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 UStG). Der Vorsteuerabzug steht dem Unternehmer zu, der als Leistungsempfänger eine auf ihn ausgestellte Rechnung besitzt (BFH-Urteil vom 5. Oktober 1995 V R 113/92, BFHE 178, 493, BStBl II 1996, 111).

Leistungsempfänger ist nach der ständigen Rechtsprechung des BFH grundsätzlich derjenige, der aus dem der Leistung zugrunde liegenden Schuldverhältnis als Auftraggeber berechtigt und verpflichtet ist. Ob ein Leistungsbezug dem Handelnden oder einem anderen zuzurechnen ist, hängt grundsätzlich davon ab, ob der Handelnde gegenüber Dritten im eigenen Namen oder berechtigterweise im Namen eines Anderen beim Bezug einer Leistung aufgetreten ist.

...

Die Lieferungen erfolgten --entsprechend der Vertragslage-- an die Klägerin. Denn die Gutscheininhaber handelten bei der Entgegennahme der Waren im Namen der Klägerin. Das FG hat insoweit zwar angenommen, dass die Gutscheininhaber bei der Entgegennahme der Parfümartikel nicht ausdrücklich in fremdem Namen aufgetreten seien. Es macht aber keinen Unterschied, ob eine Erklärung ausdrücklich im Namen des Vertretenen erfolgt oder ob die Umstände ergeben, dass sie in dessen Namen erfolgen soll.

Die Lieferung an den jeweiligen Gutscheininhaber hingegen erfolgte nicht durch E, sondern durch die Klägerin. E handelte insoweit im Namen und Auftrag der Klägerin, was aus Sicht der Gutscheininhaber aus dem Aufdruck "**E handelt im Namen des Rechnungsnehmers**" folgte, der sich auf dem Gutschein befand. Wenn ein Ladeninhaber --wie hier-- in eindeutiger Weise bei dem Geschäftsabschluss zu erkennen gibt, dass er für einen anderen tätig wird, also in fremdem Namen und für fremde Rechnung handelt, und der Kunde, der dies erkannt hat, sich ausdrücklich oder stillschweigend damit einverstanden erklärt, ist dies umsatzsteuerrechtlich anzuerkennen

Ausgehend davon kann mit der Rechnung kein Recht auf Vorsteuerabzug ausgeübt werden; denn in dieser Rechnung sind als Gegenstand der Lieferung Gutscheine und nicht die gelieferten Parfümartikel genannt. Diese "Falschbezeichnung" des Gegenstands der Lieferung kann nicht im Wege der Auslegung und durch andere Unterlagen beseitigt werden; denn nach der RV und den Gutscheinen, auf deren Nummern die Anlage zur Rechnung konkret Bezug genommen hat, waren Gegenstände der zukünftigen Lieferungen Waren "aus dem Sortiment der E". Hierdurch wurde der Gegenstand der Lieferung ebenfalls nicht hinreichend genau bestimmt. Auch aufgrund der Schlussrechnung vom 17. Februar 2003 ist im Streitjahr kein Vorsteuerabzug möglich. Die Schlussrechnung bezeichnet zwar eindeutig den Gegenstand der Lieferung. Der Unternehmer kann aber Vorsteuerbeträge erst in dem Besteuerungszeitraum abziehen, in dem er ein Dokument besitzt.

10. Fall: Zur Nachholbarkeit des Belegnachweises bei innergemeinschaftlichen Lieferungen

Leitsatz:

Hat ein Unternehmer innergemeinschaftliche Lieferungen i.S. des § 6a Abs. 1 UStG 1999 ausgeführt und den nach § 6a Abs. 3 Satz 2 UStG 1999, § 17c UStDV 1999 erforderlichen Buchnachweis rechtzeitig und vollständig erbracht, kann der nach § 17a UStDV 1999 erforderliche Belegnachweis bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung vor dem FG nachgeholt werden.

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 30.3.2006, V R 47/03

Begründung:

Nach § 4 Nr. 1 Buchst. b, § 6a Abs. 1 UStG 1999 liegt eine innergemeinschaftliche Lieferung u.a. dann vor, (**Voraussetzungen für eine innergemeinschaftliche Lieferung**):

- wenn der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat,
- der Abnehmer ein Unternehmer ist, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat und
- der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat den Vorschriften der Umsatzsteuer unterliegt.

Alle drei Voraussetzungen liegen im Streitfall vor. Nach den Feststellungen des FG waren die 13 Kfz an Unternehmer in Italien gelangt. Die Abnehmer als Unternehmer haben die 13 Kfz für ihre jeweiligen Unternehmen erworben. **Auf den Umstand, ob die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs in Italien tatsächlich durchgeführt wurde, kommt es insoweit nicht an.**

...

Liegen danach die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 UStG 1999 im Streitfall vor, schuldet der Kläger für die Kfz-Lieferungen grundsätzlich keine Umsatzsteuer (vgl. Urteil des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften --EuGH-- vom 3. März 2004 C-395/02, Transport Service, Slg. 2004, I-1991, RandNr. 19).

Nach EU Recht ist es den Mitgliedstaaten gestattet, zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung und zur Verhütung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Missbrauch Bedingungen festzulegen, unter denen die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung zu gewähren ist.

In Ausfüllung dieser Befugnis **verlangt § 6a Abs. 3 Satz 1 UStG , dass die Voraussetzungen der innergemeinschaftlichen Lieferung vom Unternehmer nachgewiesen werden müssen.**

- Dazu ist nach § 17c UStDV zum einen ein buchmäßiger Nachweis der innergemeinschaftlichen Lieferung erforderlich.
- Zum anderen ist in § 17a UStDV bestimmt worden, dass der Unternehmer den Nachweis belegmäßig führen muss.
- Solange der Belegnachweis nicht geführt ist, kann eine innergemeinschaftliche Lieferung nicht als steuerfrei behandelt werden

Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen (§ 6a Abs. 1 des Gesetzes) muss der Unternehmer im Geltungsbereich dieser Verordnung durch Belege nachweisen, dass er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat. Dies muss sich aus den Belegen eindeutig und leicht nachprüfbar ergeben. Führt der Unternehmer steuerfreie Lieferungen im Sinne des § 6a aus, so ist er zur Ausstellung von Rechnungen verpflichtet, in denen er auf die Steuerfreiheit hinweist.

Bei Ausfuhrlieferungen kann der erforderliche Belegnachweis bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung vor dem FG nachgeholt werden, wenn der Steuerpflichtige den Buchnachweis rechtzeitig geführt hat. Der Kläger hatte nach den Feststellungen des FG den Abnehmern zwar zunächst Rechnungen über einen (nach § 25a UStG 1999) steuerpflichtigen und nicht über einen (nach § 6a UStG 1999) steuerfreien Umsatz erteilt. Er hatte aber in den Rechnungen keine Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen, die er als "Mehrbetrag" bis zur Berichtigung der Rechnungen nach § 14 Abs. 2 Satz 1 UStG vorübergehend schulden könnte. Deshalb ist auch kein "Steuerbetrag" vorhanden, der nach § 14 Abs. 2 Satz 2, § 17 Abs. 1 Satz 3 UStG 1999(erst) in einem späteren Voranmeldungszeitraum zu berichtigen sein könnte. Die Berichtigungen des Klägers wirken deshalb auf den Zeitpunkt der Erteilung der ursprünglichen Rechnungen zurück.

...

11. Fall: Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuer-Satzes auf Speisen eines Imbisswagens

Leitsätze

1. Die Abgabe von fertig zubereiteten Speisen aus einem Imbisswagen unterliegt als Dienstleistung dem Regelsteuersatz, wenn aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers das Dienstleistungselement der Speisenabgabe überwiegt; dagegen ist die bloße Abgabe von fertig zubereiteten Speisen aus einem Imbisswagen "zum Mitnehmen" eine nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG 1993 ermäßigt zu besteuernde Lieferung .

2. Bei der Beurteilung, ob das Dienstleistungselement der Abgabe von fertig zubereiteten Speisen überwiegt, sind nur solche Dienstleistungen zu berücksichtigen, die sich von denen unterscheiden, die notwendig mit der Vermarktung der Speisen verbunden sind.

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 26.10.2006, V R 58, 59/04; V R 58/04; V R 59/04

Begründung:

Nach dem Gesetz ist auch im Streitfall für jeden besteuerten Umsatz zu entscheiden, ob eine --dem ermäßigten Steuersatz unterliegende-- Lieferung von Speisen oder eine --dem Regelsteuersatz unterliegende-- Dienstleistung vorliegt.

Es kommt nicht auf ein quantitatives Überwiegen des Dienstleistungselements der Bewirtung gegenüber der Speisenerlieferung an, sondern darauf, ob das Dienstleistungselement qualitativ überwiegt.

Das FG hat zu Unrecht angenommen, die Tische, Bänke und Stühle der Standnachbarn könnten keine "Vorrichtungen" sein, die dem Kläger zuzurechnen seien. Nach der Rechtsprechung des Senats sind vielmehr auch Verzehr- und Sitzvorrichtungen, die einem Dritten gehören, in die Würdigung einzubeziehen, wenn sie zumindest auch im Interesse des leistenden Unternehmers zur Verfügung gestellt werden.

Nach dem Protokoll der mündlichen Verhandlung, dessen Inhalt das FG durch Bezugnahme festgestellt hat, hatten bei 95 v.H. der Veranstaltungen Standnachbarn neben dem Imbisswagen des Klägers Tische und Stühle aufgestellt.

Nach der Abgabe der Speisen entfernten sich einige Kunden gänzlich vom Imbisswagen des Klägers. Hingegen gingen andere Kunden, die auch etwas trinken wollten, zum benachbarten Getränkestand und setzten sich mit den Speisen dort hin.

Dies wurde von den Standnachbarn geduldet, u.a. weil man sich auf den Veranstaltungen kannte.

Aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers gab der Kläger nicht nur zubereitete Speisen ab, sondern er stellte auch unmittelbar neben seinem Imbisswagen Tische, Bänke oder Stühle bereit, an denen die gekauften Speisen sitzend verzehrt werden konnten.

Auf welcher Rechtsgrundlage (hier: Duldung) und von wem (hier: von Standnachbarn) die Sitzplätze dem Kläger zur Bereitstellung an seine Kunden überlassen wurden, in wessen Eigentum sie standen und wer sie anschließend reinigte, ist unter Umständen wie denen des Streitfalls aus der Sicht eines Kunden unerheblich.

Das FG hat den Streitfall insoweit dahin gehend gewürdigt, dass nach dem glaubhaften Vortrag des Klägers an der Theke tatsächlich niemand Speisen zu sich nehmen konnte, weil an dem seitlichen Teil der Umrandung die durch Bratvorgänge entstehenden Fettspritzer und im Hauptteil der Umrandung der Kundenandrang dies nicht ermöglichte. Auch die Fässer mit Holzplatte seien keine Verzehreinrichtung. Die Ölfässer seien keine Stehtische, sondern Mülleimer, an denen der durchschnittliche Kirmesbesucher nicht gewillt sei, Speisen zu sich zu nehmen.

...

Soweit der Kläger lediglich Speisen "zum Mitnehmen" abgegeben hat, unterliegen diese Umsätze als Lieferungen der Besteuerung mit dem ermäßigten Steuersatz weil der Kläger insoweit keine Dienstleistungen erbrachte, die den Verzehr in einem geeigneten Rahmen ansprechend gestalteten.

Danach ist nämlich die Lieferung der dort genannten Lebensmittelzubereitungen ermäßigt zu besteuern, was voraussetzt, dass Lebensmittelzubereitungen "geliefert" werden können. Der vom FA angeführten Auffassung des FG des Saarlands (Beschluss vom 12. August 2003 1 V 176/03, EFG 2003, 1742), verzehrfertige Speisen seien generell nicht begünstigt, vermag der Senat deshalb nicht zu folgen.

Auch dass der Kläger die Speisen "zum Mitnehmen" in Papierservietten oder Einwegschälchen und mit Einweggabeln abgegeben sowie auf Wunsch Senf, Ketchup, Mayonnaise oder Apfelmus beigefügt hat, ist insoweit unschädlich. Dies gilt auch für die Bereitstellung von Abfalleimern, da die Rücknahme von Verkaufsverpackungen notwendig mit der Vermarktung von Lebensmitteln verbunden ist.

12. Fall: Umfang des Vorsteuerabzugs bei Erwerb und erheblichem Umbau eines Gebäudes, das anschließend vom Erwerber für steuerpflichtige und steuerfreie Verwendungsumsätze vorgesehen ist

Leitsätze:

1. Für den Umfang des Vorsteuerabzugs bei Erwerb und erheblichem Umbau eines Gebäudes, das anschließend vom Erwerber für steuerpflichtige und steuerfreie Verwendungsumsätze vorgesehen ist, ist vorgreiflich zu entscheiden, ob es sich bei den Umbaumaßnahmen nur um Erhaltungsaufwand am Gebäude oder um anschaffungsnahen Aufwand zur Gebäudeanschaffung handelt oder ob insgesamt die Herstellung eines neuen Gebäudes anzunehmen ist .
2. Vorsteuerbeträge, die den Gegenstand selbst (Gebäude) oder die Erhaltung, Nutzung oder Gebrauch des Gegenstandes betreffen, sind gesondert zu beurteilen.
3. Handelt es sich insgesamt um Aufwendungen für das Gebäude selbst, kommt nur eine Aufteilung der gesamten Vorsteuerbeträge nach einem sachgerechten Aufteilungsmaßstab in Betracht (§ 15 Abs. 4 UStG 1991). Dieser kann ein Flächenschlüssel oder ein Umsatzschlüssel sein. Ein sog. Investitionsschlüssel ist nicht zulässig.
4. Der Umfang der abziehbaren Vorsteuerbeträge auf sog. Erhaltungsaufwendungen an dem Gebäude kann sich danach richten, für welchen Nutzungsbereich des gemischt genutzten Gebäudes die Aufwendungen vorgenommen werden.
5. Ein sachgerechter Aufteilungsmaßstab i.S. des § 15 Abs. 4 UStG 1991 für die Vorsteuerbeträge auf den Erwerb (bzw. die Herstellung) eines gemischt genutzten Gegenstands, der einem bestandskräftigen Umsatzsteuerbescheid für den entsprechenden Besteuerungszeitraum zugrunde liegt, ist --auch für nachfolgende Besteuerungszeiträume-- bindend und der Besteuerung zugrunde zu legen. Das gilt auch dann, wenn ggf. noch andere "sachgerechte" Ermittlungsmethoden in Betracht kommen, wie z.B. die Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der mit dem Gegenstand ausgeführten Umsätze
6. Der gewählte (sachgerechte) Aufteilungsmaßstab ist auch maßgebend für eine mögliche Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG 1991; die Bestandskraft der Steuerfestsetzung für das Erstjahr gestaltet die für das Erstjahr "maßgebende" Rechtslage für die Verwendungsumsätze .

13. Fall: Steuerbefreiung bei Ausfuhren in ein Drittland im Billigkeitsweg

Leitsatz:

Dem EuGH wird folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Stehen die gemeinschaftsrechtlichen Regelungen über die Steuerbefreiung bei Ausfuhren in ein Drittland einer Gewährung der Steuerbefreiung im Billigkeitswege durch den Mitgliedstaat entgegen, wenn zwar die Voraussetzungen der Befreiung nicht vorliegen, der Steuerpflichtige deren Fehlen, aber auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes nicht erkennen konnte?

BUNDESFINANZHOF Entscheidung vom 2.3.2006, V R 7/03

Begründung:

Eine **Ausfuhrlieferung** liegt gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 UStG 1993 vor, wenn bei einer Lieferung der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet, ausgenommen Gebiete nach § 1 Abs. 3 UStG 1993, befördert oder versendet hat und ein ausländischer Abnehmer ist.

Gemäß § 6 Abs. 4 UStG 1993 müssen die Voraussetzungen u.a. des Abs. 1 vom Unternehmer nachgewiesen werden. Das BMF kann mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung **bestimmen, wie der Unternehmer die Nachweise zu führen** hat. Das BMF hat von der Ermächtigung des § 6 Abs. 4 UStG 1993 in **§ 8 Abs. 1 UStDV** Gebrauch gemacht. Danach muss bei Ausfuhrlieferungen der Unternehmer im Geltungsbereich dieser Verordnung durch Belege nachweisen, dass er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet befördert oder versendet hat (**Ausfuhrnachweis**). Die Voraussetzung muss sich **aus den Belegen eindeutig und leicht nachprüfbar** ergeben.

Für die innergemeinschaftliche Lieferung sieht § 6a Abs. 4 UStG 1993 eine **Vertrauensschutzregelung** vor, die wie folgt lautet: "Hat der Unternehmer eine Lieferung als steuerfrei behandelt, obwohl die Voraussetzungen nach Absatz 1 nicht vorliegen, so ist die Lieferung gleichwohl als steuerfrei anzusehen, **wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte**. In diesem Fall schuldet der Abnehmer die entgangene Steuer."

Eine entsprechende Vertrauensschutzregelung sieht das nationale Recht bei der Ausfuhrlieferung in Drittländer nicht vor. **Nur § 227 AO** sieht folgende Regelung vor: "**Die Finanzbehörden können Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ganz oder zum Teil erlassen, wenn deren Einziehung nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre**; unter den gleichen Voraussetzungen können bereits entrichtete Beträge erstattet oder angerechnet werden."

Wenn --wie hier-- die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 1 i.V.m. § 6 Abs. 1 und Abs. 4 UStG 1993 nicht erfüllt sind, weil der liefernde Unternehmer vom Abnehmer **gefälschte Ausfuhrbelege** erhalten hatte, **lehnte es die bisherige deutsche Praxis regelmäßig ab, im Erlassverfahren die Steuerbefreiung dem Liefernden zuzuerkennen**.

...

Der Senat entschied noch im Beschluss vom 6. Mai 2004 V B 101/03 (BFHE 205, 416, BStBl II 2004, 748), dass der deutsche Gesetzgeber die **Einführung der Vertrauensschutzregelung** in § 6a Abs. 4 UStG 1993 **für die innergemeinschaftliche Lieferung** nicht als Anlass zu einer entsprechenden Ergänzung der Regelungen über die Befreiung für Ausfuhrlieferungen in Drittstaaten (§ 6 UStG 1993) genommen habe und dass **eine entsprechende Anwendung der Vertrauensschutzregelung für die Ausfuhrlieferung** also ersichtlich **nicht vorgesehen** sei. Er lehnte daher eine Revisionszulassung zur Klärung der Frage ab. Die Verwaltung und das überwiegende Schrifttum verfahren entsprechend. Darauf hat die Klägerin in ihrer Revisionsbegründung hingewiesen.

Der Senat hält es aber im Hinblick auf den auch im Steuerrecht allgemein geltenden Grundsatz des Vertrauensschutzes für zweifelhaft, ob die Steuerfreiheit einer Ausfuhrlieferung auch dann regelmäßig versagt werden darf, wenn der liefernde Unternehmer die Fälschung des Ausfuhrnachweises, den der Abnehmer ihm vorlegt, auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht hat erkennen können.

14. Fall: Anforderungen an den Nachweis einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung

Leitsätze

1. Es ist noch nicht geklärt, welche Anforderungen an den Nachweis einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung zu stellen sind und unter welchen Voraussetzungen sich ein Unternehmer auf die Regelung zum Gutgläubensschutz in § 6a Abs. 4 UStG berufen kann.
2. Ist die Rechtslage nicht eindeutig, ist über die zu klärenden Fragen im summarischen Verfahren auf Aussetzung der Vollziehung eines Verwaltungsakts nicht abschließend zu entscheiden.
3. Zu den Voraussetzungen, unter denen die Aussetzung der Vollziehung eines Verwaltungsaktes von einer Sicherheitsleistung abhängig gemacht werden kann.

BUNDESFINANZHOF Beschluß vom 25.11.2005, V B 75/05

Begründung:

Eine gemäß § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung ist nach § 6a Abs. 1 Satz 1 UStG u.a. dann gegeben, wenn

- der Unternehmer oder sein Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet,
- der Abnehmer ein Unternehmer ist, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat und
- der Erwerb des Gegenstands der Lieferung beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat den Vorschriften der Umsatzbesteuerung unterliegt.

Nach § 6a Abs. 3 Satz 1 UStG **müssen die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 UStG vom Unternehmer nachgewiesen sein**. Das Bundesministerium der Finanzen kann mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung bestimmen, wie der Unternehmer den Nachweis zu führen hat (§ 6a Abs. 3 Satz 2 UStG).

...

Dazu ist in § 17a Abs. 1 UStDV geregelt worden, dass bei innergemeinschaftlichen Lieferungen der Unternehmer im Geltungsbereich dieser Verordnung durch Belege nachweisen muss, dass er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat; dies muss sich aus den Belegen eindeutig und leicht nachprüfbar ergeben (sog. **Belegnachweis**).

Ferner bestimmt § 17c Abs. 1 Satz 1 UStDV, dass bei innergemeinschaftlichen Lieferungen der Unternehmer im Geltungsbereich dieser Verordnung die Voraussetzungen der Steuerbefreiung einschließlich **Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers** buchmäßig nachweisen muss; die Voraussetzungen müssen gemäß § 17c Abs. 1 Satz 2 UStDV "**eindeutig und leicht nachprüfbar aus der Buchführung zu ersehen**" sein (sog. Buchnachweis).

Nach § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG ist eine Lieferung, die der Unternehmer als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung behandelt hat, obwohl die Voraussetzungen nach § 6a Abs. 1 UStG nicht vorliegen, **gleichwohl als steuerfrei anzusehen, wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte.**

Die Voraussetzungen von § 6a Abs. 3 und Abs. 4 UStG sind noch nicht abschließend geklärt. Vor dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften sind zu den Voraussetzungen steuerfreier innergemeinschaftlicher Lieferungen die Verfahren Rs. C-146/05 (auf Vorlage des Senats vom 10. Februar 2005 V R 59/03, BFHE 208, 502, BStBl II 2005, 537) und Rs. C-409/04 (auf Vorlage des Britischen High Court of Justice vom 6. Mai 2004) anhängig.

...

6. Aktuelle Rechtsprechung zur Abgabenordnung und Betriebsprüfung

1. Fall: Reines Vorlageverlangen i.S. des § 97 AO

Leitsatz:

Ein (reines) Vorlageverlangen liegt nur dann vor, **wenn das FA** die vorzulegenden **Unterlagen so konkret und eindeutig benennt, dass sich die geforderte Tätigkeit des Vorlageverpflichteten auf rein mechanische Hilfstätigkeiten** wie das Heraussuchen und Lesbarmachen der angeforderten Unterlagen **beschränkt**. Das setzt bei der Anforderung von Bankunterlagen voraus, dass das FA die Konten- und Depotnummern benennt oder vergleichbar konkrete Angaben zu sonstigen Bankverbindungen macht.

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 8.8.2006, VII R 29/05

Erläuterungen:

Wenn ein Steuerpflichtiger bei der Ermittlung seiner wirtschaftlichen Verhältnisse nicht ausreichend mitwirkt, können Finanzämter und Steuerfahndungsstellen auch bei seiner Bank bzw. Sparkasse Auskünfte einholen und Unterlagen, z.B. Kontoauszüge, Depotauszüge, Darlehensverträge etc. anfordern.

Der dabei anfallende Verwaltungsaufwand ist den Kreditinstituten von den Finanzbehörden allerdings nur dann zu vergüten, wenn sie zur Erteilung von Auskünften herangezogen wurden. Für die bloße Vorlage von Unterlagen ist ein Kostenersatz gesetzlich nicht vorgesehen. **Die Abgrenzung von Auskunfts- und Vorlageersuchen ist daher für die betroffenen Kreditinstitute von großer Bedeutung.**

Mit dieser Problematik hatte sich nun auch der Bundesfinanzhof (BFH) zu befassen, der bei dieser Gelegenheit den Kreis der Ersuchen, für die Kostenersatz zu gewähren ist, deutlich erweitert hat (Urteil vom 8. August 2006 VII R 29/05).

Im Streitfall hatte das Finanzamt (FA) im Besteuerungsverfahren eines Ehepaars eine Sparkasse aufgefordert, Kopien der Konto- und Depotauszüge aller Sparkonten und Wertpapierdepots vorzulegen, die das Ehepaar bei der Sparkasse unterhielt. Während das FA der Meinung war, dass es die Sparkasse allein um die - kostenfreie - Vorlage von Unterlagen ersucht hatte, hielt die Sparkasse das Verlangen des FA für ein kombiniertes Auskunfts- und Vorlageersuchen und verlangte Kostenersatz.

Der BFH gab der Sparkasse Recht. Ein (reines) Vorlageersuchen ohne Kostenersatzanspruch ist danach nur dann anzunehmen, wenn das FA die vorzulegenden Unterlagen so konkret und eindeutig benennt, dass das Kreditinstitut sie nur noch herausuchen und gegebenenfalls lesbar machen muss. Das setzt konkret die Angabe der Konto- oder Depotnummer bzw. vergleichbare Angaben voraus. Muss dagegen erst noch ermittelt werden, ob überhaupt eine Bankverbindung besteht oder ob neben einem benannten Konto noch weitere Geschäftsbeziehungen geführt werden oder muss nachgeschaut werden, ob Verträge oder andere interessierende Unterlagen vorhanden sind, **so verlangt das FA mehr als eine bloß mechanische Hilfstätigkeit**. Bei einem solchen Ersuchen handelt es sich nach Auffassung des höchsten deutschen Steuergerichts vielmehr um ein **typisches kombiniertes Auskunfts- und Vorlageverlangen, das nach der Abgabenordnung einen Anspruch auf Kostenersatz ergibt**.

...

2. Fall: Keine Aussetzung des Verfahrens wegen möglicher Gesetzesänderung ;
Veranlagung von Amts wegen nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG

Leitsätze

1. Beträgt die positive oder die negative Summe der einkommensteuerpflichtigen Einkünfte, die nicht dem Steuerabzug vom Arbeitslohn zu unterwerfen waren, vermindert um die darauf entfallenden Beträge nach § 13 Abs. 3 und § 24a EStG, jeweils mehr als 800 DM (410 EUR), ist eine Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG von Amts wegen durchzuführen .

2. Eine künftige mit Rückwirkung versehene Gesetzesänderung ist kein Rechtsverhältnis, dessen Bestehen oder Nichtbestehen für die Entscheidung des Rechtsstreits vorgreiflich ist (Anschluss an BFH-Urteil vom 17. Mai 1984 IV R 75/80, juris)

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 29.11.2006, VI R 14/06

Erläuterungen:

Mit Urteil vom 29. November 2006 VI R 14/06 hat der VI. Senat des Bundesfinanzhofs entschieden, dass eine künftige mit Rückwirkung versehene Gesetzesänderung nicht vorgreiflich für die Entscheidung des vorliegenden Rechtsstreits ist. Damit scheidet eine Aussetzung des Verfahrens bis zum Inkrafttreten der Gesetzesänderung aus.

In dem Revisionsverfahren ging es um die Frage, ob für einen Arbeitnehmer von Amts wegen eine Veranlagung durchzuführen ist, wenn er negative andere Einkünfte von mehr als 410 € erzielt hat. Diese Frage hat der BFH bereits mit Urteil vom 21. September 2006 VI R 47/05 bejaht, so dass der Arbeitnehmer eine Steuererstattung auch ohne Einhaltung der Zwei-Jahres-Frist für einen Antrag auf Veranlagung erhalten konnte. Schon im Vorfeld jener Entscheidung war es zu einer Initiative des Gesetzgebers gekommen, die auf eine Änderung der einschlägigen Vorschrift im Einkommensteuergesetz (§ 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG) abzielte. **Im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2007 wurde zwischenzeitlich eine entsprechende Gesetzesänderung beschlossen, wonach für die sog. Amtsveranlagung "allein positive Einkünfte entscheidend und negative Einkünfte nicht zu berücksichtigen" sind. Dieser Änderung soll rückwirkende Bedeutung zukommen.**

In dem jetzt zu Gunsten des Klägers entschiedenen Rechtsstreit hat der VI. Senat eine Aussetzung des Verfahrens im Hinblick auf die geplante Gesetzesänderung für nicht geboten erachtet. Denn dadurch würde sich nicht nur die prozessuale Lage des Klägers wesentlich verschlechtern, vielmehr würde das Gericht auch seine Verpflichtung zur Neutralität gegenüber allen Beteiligten verletzen.

...

3. Fall: Auskunftsbegehren an Dritte

Leitsätze

1. Der Senat hält an seiner Rechtsprechung (BFH-Urteil vom 25. November 1997 VIII R 4/94, BFHE 184, 255, BStBl II 1998, 461) fest, dass im Rahmen einer Außenprüfung ermittelte Tatsachen bei der Änderung eines unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen Steuerbescheides nur ausnahmsweise nicht verwertet werden dürfen, wenn ein sog. qualifiziertes materiell-rechtliches Verwertungsverbot zum Zuge kommt .

2. Auskunftsbegehren dürfen auch an Dritte gerichtet werden, wenn der Steuerpflichtige unbekannt ist und ein hinreichender Anlass aufgrund konkreter Umstände oder allgemeiner, auch branchenspezifischer Erfahrungen besteht.

3. Liegen die Voraussetzungen für ein qualifiziertes Verwertungsverbot vor, weil ein weiteres Beweismittel nur unter Verletzung von Grundrechten oder in strafbarer Weise von der Finanzbehörde erlangt worden ist, so kann dieses Verwertungsverbot ausnahmsweise im Wege einer sog. Fernwirkung auch der Verwertung dieses nur mittelbaren --isoliert betrachtet rechtmäßig erhobenen-- weiteren Beweismittels entgegenstehen .

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 4.10.2006, VIII R 53/04

Begründung:

1. Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen bei Ermittlung von Einkünften Dritter

Nach § 194 Abs. 1 Satz 1 AO 1977 dient die Außenprüfung grundsätzlich der Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen. Werden anlässlich einer Außenprüfung Verhältnisse anderer als der in Abs. 1 genannten Personen festgestellt, so ist die Auswertung dieser Feststellungen insoweit zulässig, als ihre Kenntnis für die Besteuerung (vgl. § 199 Abs. 1 AO 1977) dieser anderen Personen von Bedeutung ist (§ 194 Abs. 3 1. Halbsatz AO 1977).

Das Merkmal "anlässlich" verlangt neben einem zeitlichen Zusammenhang zwischen der Außenprüfung und der Feststellung steuerrelevanter Verhältnisse Dritter auch einen sachlichen Zusammenhang in der Art, dass bei einer konkreten und im Aufgabenbereich des Prüfers liegenden Tätigkeit ein Anlass auftaucht, der den Prüfer veranlasst, solche Feststellungen zu treffen.

Hierzu muss es sich nicht um einen besonderen Anlass handeln. Vielmehr genügt es, wenn die vom Prüfer einzusehenden Geschäftsunterlagen des Steuerpflichtigen Hinweise auf die Verhältnisse dritter Personen zu geben vermögen, die bei objektiver Betrachtung für deren Besteuerung von Bedeutung sein können (BFH-Beschluss vom 2. August 2001 VII B 290/99, BFHE 196, 4, BStBl II 2001, 665, 667).

Als Ausfluss des Verhältnismäßigkeitsprinzips darf der Prüfer die Geschäftsunterlagen der Steuerpflichtigen nicht gezielt einerseits unter Anlegung eines vorgegebenen Rasters und andererseits nicht "ins Blaue hinein", d.h. als beliebige Stichprobe, nach steuererheblichen Verhältnissen Dritter durchforsten. **Unzulässig ist eine Prüfungstätigkeit, die losgelöst von der konkret angeordneten Außenprüfung unmittelbar und ausschließlich auf die Feststellung der steuerlichen Verhältnisse Dritter und die Fertigung von Kontrollmitteilungen gerichtet ist.**

...

Dementsprechend verlässt auch ein an den Steuerpflichtigen zu diesem Zweck gerichtetes Mitwirkungsverlangen den Rahmen des § 200 Abs. 1 Satz 2 AO 1977 und ist deshalb rechtswidrig. **Ein solches Mitwirkungsverlangen liegt außerhalb der durch einen Prüfungsauftrag verliehenen Befugnisse des Prüfers.**

Es mag durchaus sein, dass die Prüfer im Rahmen von Außenprüfungen bei Gastwirten auch ein Augenmerk auf die steuerlichen Verhältnisse der Tanzkapellen richten sollten. Vom Zufallsprinzip gedeckt ist es zudem, bestimmte Geschäftsbeziehungen zu Dritten systematisch aufzuarbeiten. Es besteht keine Beschränkung der Prüfungs- und Kontrollmitteilungsdichte.

§ 194 Abs. 3 AO 1977 stellt im Übrigen eine zu Gunsten des geprüften Steuerpflichtigen bestehende Schutzvorschrift dar. Der Schutzbereich erfasst somit nicht Geschäftspartner des Steuerpflichtigen; **§ 194 Abs. 3 AO 1977 soll lediglich verhindern, dass ein Steuerpflichtiger im Verlauf einer wegen seiner Besteuerung durchgeführten Prüfung auch noch unbeschränkt als Auskunftsperson über die Geschäfte weiterer Steuerpflichtiger erhalten soll.** Selbst wenn das Erstellen von Kontrollmitteilungen gegen gesetzliche Verpflichtungen verstoßen hätte, so könnten sie jedenfalls dann ausgewertet werden, wenn sich der eigentlich betroffene Steuerpflichtige nicht gegen diese Maßnahmen gewehrt hat. **Der Steuerpflichtige kann schließlich ein Mitwirkungsverlangen anfechten und sich gegen das Erstellen von Kontrollmitteilungen mit einer Unterlassungsklage wehren.**

2. Auskunft durch Dritte

Nach § 93 Abs. 1 AO 1977 haben **Beteiligte und andere Personen** der Finanzbehörde die zur Feststellung eines für die Besteuerung erheblichen Sachverhalts erforderlichen Auskünfte zu erteilen.

Im Rahmen ihrer Verpflichtung, den maßgebenden Sachverhalt zur Durchsetzung materiell-rechtlich begründeter Steueransprüche aufzuklären (§§ 85, 88 AO 1977), darf sich die Finanzbehörde derjenigen Beweismittel bedienen, die sie nach pflichtgemäßem Ermessen zur Ermittlung des Sachverhalts für erforderlich hält (§ 92 Satz 1 AO 1977). Zu diesen Beweismitteln zählen auch Auskünfte anderer Personen als der Beteiligten im Besteuerungsverfahren (§ 92 Satz 2 Nr. 1 AO 1977). Die rechtliche Befugnis zu solchen Auskunftsverlangen ergibt sich aus § 93 Abs. 1 Satz 1 AO 1977. Die Inanspruchnahme dieser Befugnisse verstößt grundsätzlich nicht gegen verfassungsrechtliche Grundsätze.

Nach § 93 Abs. 1 Satz 3 AO 1977 **soll die Finanzbehörde zunächst versuchen, die zur Aufklärung des Sachverhalts notwendigen Auskünfte von dem Steuerpflichtigen selbst zu erlangen**, ehe andere Personen zur Auskunft angehalten werden. Ein Auskunftsersuchen an Dritte, d.h. an dem Besteuerungsverfahren nicht beteiligte Personen, soll erst ergehen, wenn die Sachverhaltsaufklärung nicht zum Ziel führt oder keinen Erfolg verspricht. **Für ihr Tätigwerden bedürfen die Finanzbehörden eines hinreichenden Anlasses. Ermittlungen "ins Blaue hinein" sind unzulässig.**

Danach dürfen Auskünfte von anderen Personen schon dann eingeholt werden, wenn die Finanzbehörde im Rahmen ihrer Tätigkeit --sei es **aufgrund konkreter Momente**, sei es **aufgrund allgemeiner Erfahrung**-- zu dem Ergebnis gelangt ist, die Auskünfte könnten zur Aufdeckung steuererheblicher Tatsachen führen.

Die in diesem Sinne erheblichen, mitzuteilenden "Tatsachen" müssen lediglich im Rahmen einer Prognoseentscheidung möglich sein. Die Finanzbehörde hat hierüber im Wege einer vorweggenommenen Beweiswürdigung zu befinden. Im Interesse der gesetzmäßigen und gleichmäßigen Besteuerung und zur Verwirklichung des verfassungsrechtlich gebotenen Verifikationsprinzips sind die Anforderungen an diese Prognoseentscheidung nicht zu hoch anzusetzen. Für die notwendige Prognoseentscheidung darf auch auf eine **branchenspezifische Erfahrung** zurückgegriffen werden.

...

Insbesondere darf noch unklar sein, ob der Vorgang steuerbar ist und ob er im Ergebnis zu einer Steuerpflicht führt. § 93 Abs. 1 AO 1977 ist nicht auf die Fälle beschränkt, in denen Anhaltspunkte vorliegen, die die Annahme rechtfertigen, dass möglicherweise eine Steuerschuld entstanden oder die Steuer verkürzt worden ist.

Nur dann, wenn klar und eindeutig jeglicher Anhaltspunkt für die Steuererheblichkeit fehlt, ist das Auskunftsverlangen rechtswidrig (BFH-Urteil in BFHE 162, 539, BStBl II 1991, 277).

3. Auskunft durch Dritte bei fehlender Identität

Ist die Identität des Beteiligten nicht bekannt, sondern soll sie durch das Auskunftersuchen erst festgestellt werden, sind Aufklärungsmaßnahmen unter Zuhilfenahme des Beteiligten nicht durchführbar. Die Auskunft soll gerade dazu dienen, den Beteiligten festzustellen. Eine wortgetreue Anwendung des § 93 Abs. 1 Satz 3 AO 1977 könnte nicht zu dem angestrebten Ziel führen und wäre folglich sinnwidrig. Ein für § 93 Abs. 1 Satz 3 AO 1977 atypischer Fall ist gegeben, wenn der Beteiligte unbekannt ist und deshalb schon eine Auskunft über seine Person erforderlich wird. Die Behörde muss bei der Ermittlung der Person des Beteiligten nicht solange auf die Inanspruchnahme einer anderen Person verzichten, bis sie alle Möglichkeiten, den Beteiligten selbst zur Auskunft über seine Person zu veranlassen, ausgeschöpft hat.

Das Auskunftsrecht unterliegt den allgemeinen rechtsstaatlichen Grenzen. Die verlangte Auskunft muss zur Sachverhaltsaufklärung geeignet und notwendig, die Pflichterfüllung für den Betroffenen möglich und die Inanspruchnahme erforderlich, verhältnismäßig und zumutbar sein. Die Inanspruchnahme Dritter zur Auskunftserteilung bedarf darüber hinaus einer Interessenabwägung zwischen den besonderen Belastungen, denen ein Auskunftspflichtiger ausgesetzt ist und den Interessen der Allgemeinheit an einer möglichst gleichmäßigen Festsetzung und Verwirklichung der Steueransprüche.

4. Fall: Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs unter Einbeziehung verjährter Veranlagungszeiträume

Leitsatz:

Ein verbleibender Verlustabzug ist auch dann festzustellen, wenn die Einkommensteuer für diesen Veranlagungszeitraum aufgrund Verjährung nicht mehr festgesetzt werden kann.

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 2.8.2006, XI R 65/05

Erläuterungen:

Die Berechtigung zur Feststellung des zum 31. Dezember 1994 verbleibenden Verlustabzugs war nicht verjährt. Gemäß § 181 Abs. 5 Satz 1 AO 1977 kann eine Feststellung auch nach Ablauf der für sie geltenden Feststellungsfrist insoweit erfolgen, als die gesonderte Feststellung noch für eine Steuerfestsetzung von Bedeutung ist, für die die Festsetzungsfrist im Zeitpunkt der gesonderten Feststellung noch nicht abgelaufen ist. Diese Voraussetzung ist nach den Feststellungen des FG gegeben.

Gemäß § 10d Abs. 3 Satz 2 EStG ist der verbleibende Verlustabzug der bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichene Verlust, vermindert um die nach Absatz 1 abgezogenen und die nach Absatz 2 abziehbaren Beträge und vermehrt um den auf den Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums festgestellten Verlustabzug.

...

Nach dem Urteil des erkennenden Senats des BFH vom 1. März 2006 XI R 33/04 (BFH/NV 2006, 1204) verlangt § 10d EStG nicht, dass ein erstmaliger Feststellungsbescheid nur dann ergehen kann, wenn für das Verlustentstehungsjahr noch ein Einkommensteuerbescheid erlassen werden könnte. In vergleichbarer Weise kann ein Verlustabzug vorgenommen werden, auch wenn der entsprechende Einkommensteuerbescheid wegen Verjährung nicht mehr ergehen kann.

5. Fall: Wiedereinsetzung in den vorigen Stand bei Unkenntnis der Antragsfrist nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG

Leitsatz:

Hat ein Steuerpflichtiger die Frist für den Antrag auf Veranlagung gemäß § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG ohne Verschulden nicht gekannt, kann ihm Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren sein.

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 22.5.2006, VI R 51/04

Erläuterungen:

Steuerpflichtige mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit können zuviel einbehaltene Lohnsteuer im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung zurück erhalten. Die Einkommensteuerveranlagung wird bei Arbeitnehmern in vielen Fällen aber nur auf Antrag durchgeführt. Der Antrag muss nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 des Einkommensteuergesetzes (EStG) innerhalb von zwei Jahren durch Abgabe einer Einkommensteuererklärung gestellt werden. Wird diese Frist versäumt, kann der Arbeitnehmer die Steuererstattung nicht mehr erreichen.

Der Lohnsteuersenat des Bundesfinanzhofs (**BFH**) sieht in der **2-jährigen Ausschlussfrist für die Antragsveranlagung eine verfassungswidrige Benachteiligung von Arbeitnehmern** gegenüber anderen Steuerpflichtigen, die von Amts wegen zur Einkommensteuer veranlagt werden. Denn diese Steuerpflichtigen können bis zum Eintritt der Verjährung und damit noch nach bis zu 7 Jahren zu viel abgeführte Steuern vom Finanzamt zurück fordern. Der BFH hat deshalb dem Bundesverfassungsgericht in den Verfahren VI R 49/04 und VI R 46/05 die Frage zur Entscheidung vorgelegt, ob die Ausschlussfrist für die Antragsveranlagung gegen den allgemeinen Gleichheitssatz in Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes verstößt.

Darüber hinaus hat der BFH am 22. Mai 2006 weitere, für die Veranlagung von Arbeitnehmern bedeutsame Fragestellungen entschieden.

Wiedereinsetzung in den vorigen Stand: Einem Steuerpflichtigen, der die Ausschlussfrist für die Antragsveranlagung versäumt hat, weil er sie ohne Verschulden nicht kannte, kann Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gewährt werden (VI R 51/04). Hierdurch hat der BFH die erheblichen Härten, die mit der Versäumung der Antragsfrist und dem daraus resultierenden Ausschluss vom Veranlagungsverfahren für die betroffenen Arbeitnehmer verbunden sind, bereits nach geltendem Recht für viele Fälle gemindert.

Wirksamer Antrag auf kopiertem Vordruck: Zur Form des Antrags auf Veranlagung hat der BFH entschieden, dass ein wirksamer Antrag auch dann vorliegt, wenn der Steuerpflichtige einen --auch einseitig-- privat gedruckten oder fotokopierten Vordruck der Einkommensteuererklärung verwendet, der dem amtlichen Muster entspricht (VI R 15/02).

Antrag entbehrlich, bei Steuerfestsetzung von Amts wegen: Für die Durchführung eines Veranlagungsverfahrens bedarf es keines Antrags des Steuerpflichtigen auf Veranlagung mehr, wenn das Finanzamt das Veranlagungsverfahren von sich aus bereits durchgeführt und Einkommensteuer festgesetzt hat (VI R 15/05).

...

Keine Änderung bestandskräftiger Veranlagungen: Der BFH hat klargestellt, dass § 46 EStG keine Rechtsgrundlage für die Änderung bestandskräftiger Steuerbescheide ist (VI R 17/05). Ein fristgerechter Antrag auf Veranlagung als solcher kann deshalb nicht zu einer erneuten Einkommensteuerfestsetzung führen, sofern bereits ein bestandskräftiger Einkommensteuerbescheid ergangen ist.

Verlustausgleich zu berücksichtigen: Für Arbeitnehmer, die Einkünfte auch aus anderen Einkunftsarten beziehen, und bei denen deshalb eine Veranlagung von Amts wegen nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG in Betracht kommen kann, sind bei der Ermittlung der Summe der nicht dem Lohnsteuerabzug zu unterwerfenden Einkünfte im Veranlagungszeitraum 1999 außerdem die Vorschriften über den Verlustausgleich in § 2 Abs. 3 EStG i.d.F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 zu berücksichtigen (VI R 50/04).

Der BFH wird Ende September 2006 abschließend noch weitere Revisionsverfahren zur Arbeitnehmerveranlagung entscheiden. Insbesondere wird die Frage geklärt werden, ob das Finanzamt nicht nur bei positiven Einkünften von mehr als 410 €, sondern auch bei entsprechenden Verlusten aus anderen Einkunftsarten eine Veranlagung von Amts wegen durchzuführen hat. Wäre diese Frage zu bejahen, müssten Arbeitnehmer in Verlustfällen regelmäßig keinen Antrag auf Veranlagung mehr stellen. Die Verluste wären dann auch ohne die zeitliche Beschränkung, die sich aus der Ausschlussfrist für die Antragsveranlagung ergibt, zu berücksichtigen.

6. Fall: Festsetzungsverjährung bei zusammen zu veranlagenden Ehegatten;
Wirkung der Ablaufhemmung des § 171 Abs. 4 AO;
Anordnung einer Außenprüfung bei Ehegatten;
Bindung an Klagebegehren bei Rechtswidrigkeit des Steuerbescheids

Leitsatz:

Auch im Falle der Zusammenveranlagung von Ehegatten zur Einkommensteuer ist die Frage, ob Festsetzungsverjährung eingetreten ist, für jeden Ehegatten gesondert zu prüfen.

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 25.4.2006, X R 42/05

Begründung:

Wenn gegen einen Ehegatten eine Prüfungsanordnung erlassen wurde, kann bei Ihm keine Festsetzungsverjährung eintreten, weil die Festsetzungsfrist gemäß § 171 Abs. 4 Satz 1 AO 1977 in ihrem Ablauf gehemmt wird. Auch im Falle der Zusammenveranlagung von Ehegatten ist die Frage, ob Festsetzungsverjährung eingetreten ist, für jeden Ehegatten gesondert zu prüfen.

Wird vor Ablauf der regelmäßigen Festsetzungsfrist mit einer Außenprüfung begonnen, so läuft gemäß § 171 Abs. 4 Satz 1 AO die Festsetzungsfrist für die Steuern, auf die sich die Außenprüfung erstreckt, nicht ab, bevor die aufgrund der Außenprüfung zu erlassenden Steuerbescheide unanfechtbar geworden sind oder nach Bekanntgabe der Mitteilung i.S. von § 202 Abs. 1 Satz 3 AO drei Monate verstrichen sind.

Die gegenüber dem einen Ehegatten eingetretene Hemmung der Festsetzungsverjährung kann dem anderen Ehegatten und dessen Einkünften nicht zugerechnet werden.

Hieran ändert der Umstand nichts, dass zusammen zur Einkommensteuer zu veranlagende Ehegatten gemäß § 26b EStG unbeschadet der individuellen Ermittlung der jeweiligen Einkünfte in Bezug auf das gemeinsame Einkommen und die hierdurch ausgelöste Einkommensteuerschuld als ein Steuerpflichtiger behandelt werden. Denn beide Ehegatten sind jeweils für sich eigenständige Steuersubjekte.

...

7. Fall: Erlass von Säumniszuschlägen

Leitsätze

1. Säumniszuschläge sind in der Regel zur Hälfte zu erlassen, wenn ihre Funktion als Druckmittel ihren Sinn verliert (ständige Rechtsprechung).
2. Die gesetzgeberische Entscheidung in § 240 Abs. 1 Satz 4 AO 1977, dass Säumniszuschläge nicht akzessorisch zur Hauptschuld sind, ist auch dann zu beachten, wenn die angefochtene Steuerfestsetzung nach Konkurseröffnung ersatzlos aufgehoben wird, ohne dass der Steuerpflichtige Aussetzung der Vollziehung beantragt hatte, obwohl ihm dies möglich gewesen wäre.

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 30.3.2006, V R 2/04

Begründung:

Nach § 240 Abs. 1 Satz 1 AO 1977 sind Säumniszuschläge zu entrichten, falls eine Steuer nicht bis zum Ablauf des Fälligkeitstages gezahlt wird..

Ein Erlass von Säumniszuschlägen aus sachlichen Billigkeitsgründen ist geboten, wenn ihre Einziehung im Einzelfall, insbesondere mit Rücksicht auf den Zweck der Säumniszuschläge, nicht mehr zu rechtfertigen ist, weil die Erhebung --obwohl der Sachverhalt den gesetzlichen Tatbestand erfüllt-- den Wertungen des Gesetzgebers zuwiderläuft.

Nach ständiger Rechtsprechung sind Säumniszuschläge ein Druckmittel eigener Art, das den Steuerschuldner zur rechtzeitigen Zahlung anhalten soll. Darüber hinaus verfolgt § 240 AO den Zweck, vom Steuerpflichtigen eine Gegenleistung für das Hinausschieben der Zahlung fälliger Steuern zu erhalten. Durch Säumniszuschläge werden schließlich auch die Verwaltungsaufwendungen abgegolten, die bei den verwaltenden Körperschaften dadurch entstehen, dass Steuerpflichtige eine fällige Steuer nicht oder nicht fristgemäß zahlen.

Obwohl der Säumniszuschlag nach § 3 Abs. 4 AO eine steuerliche Nebenleistung ist, bleiben Änderungen der Bemessungsgrundlage unberücksichtigt. Maßgebend ist allein die Höhe der festgesetzten (bzw. angemeldeten) Steuer, die bei Fälligkeit nicht erfüllt worden ist. Nachträgliche Erhöhungen der Bemessungsgrundlage bleiben deshalb genauso unberücksichtigt wie deren nachträgliche Ermäßigung (§ 240 Abs. 1 Satz 4 AO). Der Gesetzgeber hat mit der ausdrücklichen Regelung in **§ 240 Abs. 1 Satz 4 AO** bewusst in Kauf genommen, dass **Säumniszuschläge auch dann zu entrichten sind, wenn sich die Steuerfestsetzung später als unrechtmäßig erweist.**

Das Bundesverfassungsgericht (**BVerfG**) hat diese Regelung vor allem deswegen **bestätigt**, weil dem Rechtsschutzbedürfnis des Steuerpflichtigen durch die **Möglichkeit des einstweiligen Rechtsschutzes gegen die Steuerfestsetzung** selbst hinreichend Genüge getan ist (möglicher Antrag auf „Aussetzung der Vollziehung“) (BVerfG-Beschluss vom 30. Januar 1986 2 BvR 1336/85.). Deshalb kommt ein Erlass aus sachlichen Billigkeitsgründen nicht allein deshalb in Betracht, weil die Steuerfestsetzung zu Gunsten des Steuerpflichtigen herabgesetzt worden ist oder möglicherweise geändert werden wird. Die Aussetzung der Vollziehung der angefochtenen Steuerfestsetzungen hat der Kläger nicht beantragt..

Sachlich unbillig ist die Erhebung von Säumniszuschlägen jedoch dann, wenn dem Steuerpflichtigen die **rechtzeitige Zahlung der Steuer wegen Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit unmöglich ist** und deshalb die Ausübung von Druck zur Zahlung ihren Sinn verliert (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 203, 8, BStBl II 2003, 901.).

...

Weil Säumniszuschläge auch als Gegenleistung für das Hinausschieben der Fälligkeit und zur Abgeltung des Verwaltungsaufwands dienen, kommt regelmäßig nur ein Teilerlass in Betracht, wenn sie ihren Zweck als Druckmittel verfehlen.

Sie sind dann nur zur Hälfte zu erlassen, denn ein Säumiger soll grundsätzlich nicht besser stehen als ein Steuerpflichtiger, dem Aussetzung der Vollziehung oder Stundung gewährt wurde (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 21. April 1999 VII B 347/98, BFH/NV 1999, 1440; BFH-Urteil vom 18. Juni 1998 V R 13/98, BFH/NV 1999, 10).

Auch bei Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung ist ein weiter gehender Erlass der Säumniszuschläge möglich (z.B. BFH-Urteil vom 16. Juli 1997 XI R 32/96, BFHE 184, 193, BStBl II 1998, 7; BFH-Beschluss vom 4. Januar 1996 VII B 209/95, BFH/NV 1996, 526). Insofern bedarf es aber zusätzlicher besonderer Gründe persönlicher oder sachlicher Billigkeit.

Persönliche Billigkeitsgründe sind in der Revisionsbegründung weder vorgetragen noch aus den Akten ersichtlich. Zwar kann die Erhebung von Säumniszuschlägen unbillig sein, wenn im Zeitpunkt der Fälligkeit in Bezug auf die Hauptforderung ein Erlass oder ein Verzicht auf Stundungszinsen gerechtfertigt gewesen wäre; eine solche Situation kann gegeben sein, wenn durch die Erhebung die wirtschaftliche oder persönliche Existenz des Steuerpflichtigen vernichtet oder ernstlich gefährdet würde (BFH-Urteil vom 7. Juli 1999 X R 87/96, BFH/NV 2000, 161.).

Ist aber bereits Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit eingetreten, greifen diese Gesichtspunkte nicht mehr ein, weil ein Erlass nicht mehr mit einem wirtschaftlichen Vorteil des Steuerpflichtigen verbunden wäre (BFH-Beschluss in BFH/NV 1999, 1440).

Auch sachliche Billigkeitsgründe liegen nicht vor. Der säumige Gemeinschuldner darf nach den o.g. Grundsätzen nicht besser gestellt werden als ein Steuerpflichtiger, dem Aussetzung der Vollziehung (§ 361 AO) oder Stundung (§ 222 AO) gewährt wurde.

8. Fall: Untätigkeitsklage, Aussetzung des Verfahrens

Leitsätze

1. Auch eine nach Ablauf der Regel-Sperrfrist von sechs Monaten erhobene Untätigkeitsklage ist nicht ohne weiteres zulässig; sie kann jedoch in die Zulässigkeit hineinwachsen.
2. Bei einer verfrüht erhobenen Untätigkeitsklage hat das Finanzgericht eine befristete Aussetzung des Klageverfahrens nach pflichtgemäßem Ermessen zu prüfen. Angesichts der in § 46 Abs. 1 Sätze 1 und 2 FGO aufgeführten unbestimmten Rechtsbegriffe wird eine Aussetzung regelmäßig geboten sein.
3. Weist das Finanzgericht die Untätigkeitsklage gleichwohl als unzulässig ab, so hat es in der Urteilsbegründung seine leitenden Ermessenserwägungen hinsichtlich der versagten Aussetzung des Klageverfahrens offen zu legen. Geschieht dies nicht, kann ein Verfahrensmangel i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO vorliegen.

BUNDESFINANZHOF Beschluß vom 7.3.2006, VI B 78/04

...

Erläuterungen:

Nach § 46 Abs. 1 FGO ist eine Klage --abweichend von § 44 FGO-- ohne vorherigen Abschluss des Vorverfahrens zulässig, wenn über einen außergerichtlichen Rechtsbehelf ohne Mitteilung eines zureichenden Grundes in angemessener Zeit sachlich nicht entschieden worden ist. Die Klage kann **grundsätzlich nicht vor Ablauf von sechs Monaten seit Einlegung des außergerichtlichen Rechtsbehelfs** erhoben werden (§ 46 Abs. 1 Satz 2 FGO). Nach § 46 Abs. 1 Satz 3 FGO kann das Verfahren bis zum Ablauf einer vom Gericht bestimmten Frist, die verlängert werden kann, ausgesetzt werden.

Nach der gesetzlichen Intention steht dem **FA regelmäßig eine Bearbeitungszeit für den Einspruch von sechs Monaten** zu. Indessen verliert die Tatbestandsvoraussetzung "in angemessener Zeit" durch diese (Regel-)Sperrfrist auch nach Ablauf von sechs Monaten nicht ihre Bedeutung.

Das FG ist deshalb im Grundsatz zu Recht davon ausgegangen, dass **eine sog. Untätigkeitsklage auch nach Ablauf von sechs Monaten nicht zwangsläufig zulässig** ist. Vielmehr ist nach den gesamten Umständen des Falles zu beurteilen, ob eine Bearbeitungszeit, die über sechs Monate hinausreicht, noch "angemessen" ist. Dabei sind auf der einen Seite der Umfang und die rechtlichen Schwierigkeiten des Falles und auf der anderen Seite das Interesse des Rechtsbehelfsführers an baldiger Entscheidung gegeneinander abzuwägen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) handelt es sich bei den in § 46 Abs. 1 FGO angeführten Tatbestandsvoraussetzungen nicht um Zugangsvoraussetzungen mit der Folge, dass bei ihrem Nichtvorliegen von einer unheilbar unzulässigen Klage auszugehen ist; vielmehr handelt es sich hierbei um Sachentscheidungs Voraussetzungen, die erst im Zeitpunkt der letzten mündlichen Verhandlung erfüllt sein müssen. **Demzufolge hat der BFH in ständiger Rechtsprechung angenommen, auch eine Untätigkeitsklage könne in die Zulässigkeit hineinwachsen.** Nach § 46 Abs. 1 Satz 3 FGO kann das Gericht das Verfahren bis zum Ablauf einer bestimmten Frist, die verlängert werden kann, aussetzen. Diese Aussetzung kommt nicht nur bei einer zulässigen Untätigkeitsklage, die die Voraussetzungen des § 46 Abs. 1 FGO erfüllt, sondern auch bei einer unzulässigen (verfrüht erhobenen) Untätigkeitsklage in Betracht. Denn auch diese kann während der Aussetzung in die Zulässigkeit hineinwachsen.

Weist das FG gleichwohl eine --verfrüht erhobene-- Untätigkeitsklage als unzulässig ab, so hat es in der Urteilsbegründung seine leitenden Ermessenserwägungen nach Maßgabe der vorgenannten Ausführungen offen zu legen. Das Rechtsmittelgericht muss erkennen können, warum das FG von der Möglichkeit, das Verfahren befristet auszusetzen, keinen Gebrauch gemacht hat.

9. Fall: Rechtsbehelfsbelehrung; Fristbeginn; Bekanntgabefiktion

Leitsätze

Leitsatz:

Für die Richtigkeit und Vollständigkeit der in einer Einspruchsentscheidung erteilten Rechtsbehelfsbelehrung ist ein Hinweis auf die Bedeutung des § 108 Abs. 3 AO 1977 für die Ermittlung des Tages der Bekanntgabe (§ 122 Abs. 2 Nr. 1 AO 1977) nicht erforderlich.

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 7.3.2006, X R 18/05

...

Begründung:

Die Rechtsmittelbelehrung soll so einfach und klar wie möglich gehalten werden. Im Interesse rechtsunkundiger Beteiligter ist eine inhaltliche Überfrachtung zu vermeiden, die statt Klarheit zu schaffen wegen ihres Umfangs und ihrer Kompliziertheit Verwirrung stiftet. Deshalb ist es ausreichend, wenn die Rechtsbehelfsbelehrung den Gesetzeswortlaut der einschlägigen Bestimmung wiedergibt und verständlich über die allgemeinen Merkmale des Fristbeginns unterrichtet.

Eine "verständliche Erläuterung zum Fristbeginn" setzt nach allgemeiner Meinung nicht voraus, dass in der Rechtsbehelfsbelehrung den Besonderheiten des Einzelfalles Rechnung zu tragen wäre. Vielmehr genügt eine abstrakte Belehrung anhand des Gesetzestextes über die vorgeschriebene Anfechtungsfrist. Die konkrete Berechnung ihres Laufs bleibt dagegen der eigenen Verantwortlichkeit des Betroffenen überlassen. "Es ist kaum möglich, aber auch nicht erforderlich, in einer Rechtsmittelbelehrung auf sämtliche Modalitäten der Fristberechnung hinzuweisen".

Nach diesen Maßstäben ist nicht erforderlich, dass die Rechtsbehelfsbelehrung einen Hinweis auf die Bedeutung des § 108 Abs. 3 AO enthält, die diese Bestimmung für den Zeitpunkt der Bekanntgabe eines Steuerverwaltungsakts durch die Rechtsprechung des BFH (in BFHE 203, 26, BStBl II 2003, 898) erhalten hat.

Gibt --wie im Streitfall-- die Rechtsbehelfsbelehrung zur Bestimmung des Zeitpunktes der Bekanntgabe den Gesetzeswortlaut des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO vollständig wieder, so versetzt sie, ohne überfrachtet und verwirrend zu sein, den Betroffenen in die Lage, sich bei Ausübung seiner Mitverantwortung für die Berechnung des Laufes der Frist die erforderliche Klarheit über den Fristbeginn zu verschaffen. Erforderlichenfalls ist er gehalten, sich die für die Berechnung der Rechtsbehelfsfrist im Einzelnen notwendigen Kenntnisse durch die Einholung von Rechtsrat bzw. einer finanzbehördlichen Auskunft zu beschaffen.

10. Fall: Rechtsmissbräuchliche Gestaltungen werden auch im Umsatzsteuerrecht nicht anerkannt

Leitsätze

1. Zur Anwendbarkeit von § 42 AO 1977 im Umsatzsteuerrecht .
2. Schaltet ein Kreditinstitut bei der Erstellung eines Betriebsgebäudes eine Personengesellschaft vor, die das Gebäude errichtet und anschließend unter Verzicht auf die Steuerfreiheit an das Kreditinstitut vermietet, kann darin ein Rechtsmissbrauch vorliegen, der bei der Personengesellschaft zur Versagung des Vorsteuerabzugs aus den Herstellungskosten des Gebäudes führt .
3. Die Gestaltung kann aber auch durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche nichtsteuerliche Gründe gerechtfertigt sein. Ertragsteuerliche Gründe gehören nicht dazu.

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 9.11.2006, V R 43/04

Erläuterungen:

Rechtsmissbräuchliche Gestaltungen sind nach § 42 der Abgabenordnung (AO 1977) für die Besteuerung unbeachtlich. Diese nationale deutsche Regelung ist auch im harmonisierten Umsatzsteuerrecht weiterhin anwendbar.

...

Wie der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 9. November 2006 V R 43/04 entschied, entspricht die deutsche Regelung den Grundsätzen der EuGH-Rechtsprechung, nach denen bei der Auslegung des Umsatzsteuerrechts eine "rechtsmissbräuchliche Praxis" zu beurteilen ist.

Im Streitfall hatte eine Tochterpersonengesellschaft einer Bank ein mehrgeschossiges Bürogebäude errichtet und anschließend für 10 Jahre steuerpflichtig an die Bank vermietet. Das Bauvorhaben war von der Bank geplant worden und speziell auf ihre Bedürfnisse zugeschnitten. Die Mittel für den Bau hatte die Tochtergesellschaft von der Bank und einer anderen Tochtergesellschaft zunächst im Wege von Gesellschafterdarlehen und später durch Übertragung aus deren Rücklagen nach § 6b des Einkommensteuergesetzes erhalten. Hätte die Bank das Gebäude selbst errichtet, wäre ein Abzug der im Zusammenhang mit dem Bau in Rechnung gestellten Umsatzsteuer als Vorsteuer nicht möglich gewesen. Denn da Kreditinstitute regelmäßig nur steuerfreie Umsätze ausführen, steht ihnen kein Vorsteuerabzug zu. Diese Einschränkung gilt für eine Tochtergesellschaft der Bank grundsätzlich nicht, die Vermietungsumsätze unter Verzicht auf die Steuerbefreiung ausführt.

Das Finanzamt versagte aber gleichwohl den von der Tochtergesellschaft geltend gemachten Vorsteuerabzug aus den Herstellungskosten des Gebäudes wegen rechtsmissbräuchlicher Gestaltung i.S. von § 42 AO 1977.

Der BFH bestätigte diese Auffassung. Die Vorschaltung einer Personengesellschaft allein zur Erlangung des Vorsteuerabzugs aus dem von ihr zu verwirklichenden Bauvorhaben sei als rechtsmissbräuchlich anzusehen, weil wirtschaftliche oder sonst beachtliche außersteuerliche Gründe für die Gestaltung – insbesondere für die anschließende steuerpflichtige Vermietung des Gebäudes an die Bank – im Streitfall nicht ersichtlich seien. Ertragsteuerliche Gründe könnten nicht als beachtliche wirtschaftliche Gründe im Sinne des § 42 AO 1977 zur Rechtfertigung einer umsatzsteuerlich unangemessenen Gestaltung angeführt werden. Dies stehe auch im Einklang mit der Rechtsprechung des EuGH.

11. Fall: Änderung der Besteuerung nach einer Außenprüfung wenn der Vorbehalt der Nachprüfung nicht aufgehoben wird

Leitsatz:

Die Änderung der Vorbehaltsfestsetzung nach einer Außenprüfung ist immer dann möglich, wenn der Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 AO entgegen den gesetzlichen Bestimmungen nicht aufgehoben wird (§ 173 Abs. 2 AO).

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 9.11.2006, V R 43/04

Begründung:

Weder eine Außenprüfung oder eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung noch eine unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehende Umsatzsteuerfestsetzung schaffen insoweit einen Vertrauenstatbestand, da es sich bei diesen Maßnahmen lediglich um vorläufige Beurteilungen der Finanzverwaltung handelt, die einer späteren abweichenden Beurteilung nicht entgegenstehen.

Hebt das FA den Vorbehalt der Nachprüfung nach einer Außenprüfung nicht auf, ist die mit dieser Nebenbestimmung versehene Steuerfestsetzung bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist selbst dann nach § 164 Abs. 2 AO 1977 in vollem Umfang änderbar, auch wenn das FA --wie im Streitfall-- dem Steuerpflichtigen gemäß § 202 Abs. 1 AO 1977 mitgeteilt hat, die Außenprüfung habe zu keiner Änderung der Besteuerungsgrundlagen geführt.

...

Haftungsausschluss

Copyright Humm & Schlimpert StB GmbH, Koblenz- Alle Rechte vorbehalten

Die Wiedergabe, Vervielfältigung, Verbreitung und/oder Bearbeitung sämtlicher Inhalte und Darstellungen des Beitrages sowie jegliche sonstige Nutzung ist nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung der Humm & Schlimpert GmbH gestattet.

Es wird , auch seitens des Referenten, keine Gewähr und somit auch keine Haftung für die Richtigkeit Aktualität und Vollständigkeit der Inhalte und Darstellungen übernommen.

Der Vortrag sowie die hier vorliegenden Seminarunterlagen ersetzen keine Steuerberatung.