



humm+schlimpert
Steuerberatungsgesellschaft mbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mbH

STEUERN – AKTUELL

Steueränderungen 2007/2008

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

A. Gesetzesänderungen

- I. Unternehmenssteuerreformgesetz
- II. Abgeltungssteuer - die Neuregelung im Überblick
- III. Das Jahressteuergesetz 2008
- IV. Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerlichen Engagements
- V. Entwurf zum Erbschaftsteuergesetz
- VI. Entwurf Gesetz zur Modernisierung des GmbH Rechts
- VII. Entwurf zum Bilanzrecht -Modernisierungs -Gesetz

B. Rechtsprechung

I. Einkommensteuer

- E.
 - 1 Keine Abzugsfähigkeit von Aufwendungen zu dem Besuch der Kinder
 - 2 Umbau Großraumbüro
 - 3 Schadstoffgutachten gegen Mieter
 - 4 Aufwendungen Vermietung und Verpachtung (Leitsatz)
 - 5 Fahrten Wohnung und Arbeitsstätte, vorläufiger Rechtsschutz im Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahren
 - 6 Bewertung des Anfangsvermögen bei Zugewinnausgleich
 - 7 Pflegeaufwendungen bei Heimunterbringung
 - 8 Kosten für eine künstliche Befruchtung
 - 9 Einkünftserzielungsabsicht bei Vermietung und Verpachtung (Leitsatz)
 - 10 Finanzierung von V+V im Rahmen von Cash Pools
 - 11 Aufwendungen für Deutschkenntnisse
 - 12 Formunwirksamer Vertrag zwischen nahen Angehörigen
 - 13 Kosten für eine Geburtstagsfeier

II. Umsatzsteuer

- U.
 - 1 Doppelzahlung als Entgelt
 - 2 Taxifahrten
 - 3 Grundstücksübertragung an Ehegatten
 - 4 Doppelumsatz bei Sicherungsgeschäften
 - 5 Umsatzsteuerfreiheit bei Dozenten
 - 6 Versteuerung Glücksspiel
 - 7 Gutachten bei Ärzten
 - 8 Rechtsschutz bei Umsatzsteuerbetrug (Karusselgeschäft)
 - 9 Besteuerung der unentgeltlichen privaten Nutzung eines dem Unternehmen zugeordneten Gebäudes
 - 10 Umsatzsteuerliche Behandlung medizinischer Laboruntersuchungen
 - 11 Nachweis für eine steuerfrei innergemeinschaftlichen Lieferung
 - 12 Vorsteuerberichtigung nach Auflösung einer Organschaft

III. Bilanzierung

- B. 1 Bewirtung von Dritten im Rahmen einer Schulungsveranstaltung
- 2 Finanzierungskosten von Forderungen an Gesellschafter bei Personengesellschaften
- 3 Bilanzierung des Teilwert der Pensionsrückstellung als Jahresbetrag
- 4 Bilanzierungskosten Strafverteidigungskosten (Leitsatz)
- 5 Bilanzierungskosten 7 g
- 6 Abschreibung Vertreterrecht
- 7 Umsatzsteuer als regelmäßige Einnahme bzw. Ausgabe
- 8 Einschränkung der Investitionsrücklage
- 9 Voraussetzungen einer Bilanzberichtigung
- 10 Verlust von betrieblichen Fahrzeug bei einer Privatfahrt
- 11 Bilanzierung von Gutachterkosten für GmbH-Anteile
- 12 Abgrenzung von Vorfälligkeitsentschädigungen
- 13 Auflösung von passiven Ausgleichsposten bei Organschaften
- 14 Bilanzierung Stuttgarter Verfahren
- 15 Rückstellung für Zuwendungen anlässlich eines Dienstjubiläums
- 16 Veräußerungsbedingte Auflösung einer Ansparrücklage

IV. Körperschaftsteuer

- K 1 Körperschaftsteuer Mantelkauf
- 2 vGA durch Geldentnahmen
- 3 Zuführung neues Betriebsvermögen bei Mantelkauf
- 4 vGA Zuschläge für Samstag, Sonntag und Feiertag

V. Lohnsteuer

- L. 1 Private Nutzungsentschädigung 1 % (Tankbelege)
- 2 Weitergabe von Provisionen als Barlohn
- 3 Lohnzufluss durch Nachentrichtung von Sozialversicherungsbeiträgen
- 4 Sachbezugswerte
- 5 Lebensmittelpunkt bei doppelter Haushaltsführung
- 6 Berufshaftpflichtbeiträge
- 7 Doppelte Haushaltsführung unentgeltliches Nutzungsrecht
- 8 Lohnsteuerhaftung des GmbH Geschäftsführer in der Insolvenz
- 9 Schadenersatzanspruch durch alkoholbedingte Fahrt

VI. Betriebsprüfung/Steuerstrafrecht

- BSt 1 Digitale Belegablage
- 2 Ort der Prüfung
- 3 Abgabe der strafbefreienden Erklärung vor Prüfungsbeginn
- 4 Benutzung des grünen Ausgangs beim Mitführen abgabepflichtiger Waren als leichtfertige Steuerverkürzung
- 5 Kontrollbesuche der Steuerfahndung

VII. Erbschaftsteuer

- Erb 1 Lebenspartnerschaften

C Verwaltungsanweisung

I. Einkommensteuer

- E 1 Zuordnung von Steuerberatungskosten
- 2 Geldleistungen für Kinder in Kindertagespflege
- 3 Haushaltsnahe Beschäftigung oder Dienstleistung
- 4 Steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen Angehörigen

II. Umsatzsteuer

- U 1 Vermittlungsleistungen
- 2 Grunderwerbsteuer als Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer
- 3 Ermittlung der abziehbaren Vorsteuerbeträge bei gemischt genutzten Gebäuden

III. Bilanzierung

- B 1 Zweifelsfragen zur Ansparabschreibung

IV. Körperschaftsteuer

- K 1 Verzinsung Anspruch auf Verlustübernahme
- 2 Auflösung passiver Ausgleichsposten bei Organschaft
- 3 Körperschaftsteuerlicher Verlustabzug

V. Lohnsteuer

- L 1 Geldwerter Vorteil bei Arbeitgeberdarlehen
- 2 Änderung der Lohnsteuerrichtlinien 2008

A. Gesetzesänderungen

I. Unternehmenssteuerreformgesetz

Die wesentlichen Änderungen durch die Unternehmenssteuerreform

Das Unternehmensteuerreformgesetz (im Folgenden: UntStRefG 2008), welches mit Datum vom 14.8.2007 am 17.8.2007 im BGBl. veröffentlicht wurde (BGBl. I 2007, 1912), tritt grundsätzlich mit Wirkung ab dem Jahr 2008 in Kraft.

1. Änderungen für Kapitalgesellschaften

a) Steuersatzsenkung

Der derzeitige Körperschaftsteuersatz beträgt 25%. Erstmals für den VZ 2008 wird der **Körperschaftsteuersatz auf 15 %** herabgesetzt. Der bisherige § 11 Abs. 2 GewStG enthielt für Kapitalgesellschaften eine Steuermesszahl von 5 % ohne Staffeltarif. Erstmals für den Erhebungszeitraum 2008 wird die **Gewerbesteuermeßzahl auf 3,5 %** abgesenkt. Bei einem Gewerbesteuerhebesatz von 400% ergibt sich daraus ein Gewerbesteuersatz von 14%.

Nichtabzugsfähigkeit der Gewerbesteuer

Erstmals sind die Gewerbesteuer, die für nach dem 31.12.2007 endende Erhebungszeiträume festgesetzt wird, und die darauf entfallenden Nebenleistungen nicht mehr als Betriebsausgaben abzugsfähig (§4 Abs. 5b i. V. m. §52 Abs. 12 Satz 7 EStG). Die Gewerbesteuer, die für vor dem 1.01.2008 endende Erhebungszeiträume fest gesetzt wird, bleibt selbst dann als Betriebsausgabe abzugsfähig, wenn die Gewerbesteuer oder die Nebenleistungen nach dem 31.12.2007 gezahlt werden.

Vorauszahlungen

Wird der Gewinn durch Bestandsvergleich ermittelt, sind bei der Festsetzung der Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen die Änderungen durch das UntStRefG 2008 nur zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige dies nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck beantragt oder das FA den Steuerpflichtigen zur Abgabe des Vordrucks auffordert (§ 31 KStG).

Mit der Regelung soll sichergestellt werden, dass bei der erstmaligen Feststellung bzw. Anpassung von Vorauszahlungen die Änderungen durch das UntStRefG 2008 zu berücksichtigen sind. Die Maßnahmen der Reform, die zu einer Erhöhung des steuerpflichtigen Gewinns und somit der Vorauszahlungen führen, sollen berücksichtigt werden, ebenso wie die Maßnahmen, die zu einer Minderung des Gewinns bzw. der Vorauszahlungen führen.

Einen entsprechenden Antrag kann die jeweilige Körperschaft auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck stellen und in diesem das zu erwartende Einkommen unter Berücksichtigung aller Änderungen durch das UnStRefG 2008 angeben.

Das FA kann den Steuerpflichtigen zur Abgabe des Vordrucks auffordern, und zwar insbesondere in den Fällen, in denen ihm bekannte Daten erwarten lassen, dass sich der steuerliche Gewinn wegen der Maßnahmen im UntStRefG 2008 verändert. So soll sichergestellt werden, dass eine weitestgehend zutreffende Festsetzung der Vorauszahlungen vorgenommen werden kann.

Eine inhaltsgleiche Regelung gilt bei der erstmaligen Festsetzung bzw. einer Anpassung des Gewerbesteuermessbetrags für Zwecke der Vorauszahlungen.

Anwendungszeitpunkt

Die Regelungen sind erstmals für den VZ 2008 anzuwenden. Sie können aber auch bereits im Kalenderjahr 2007 umgesetzt werden, da es sich um die Festsetzung der Vorauszahlungen für 2008 handelt.

b) Änderungen für Gesellschafter

Abgeltungssteuer

Die Regelungen der Abgeltungssteuer sind für private Gesellschafter erstmals für den VZ 2009 anzuwenden.

Teileinkünfteverfahren im Betriebsvermögen

Zeitgleich wird für Beteiligungserträge im Betriebsvermögen **ab VZ 2009** ein an die Stelle des Halbeinkünfteverfahrens tretendes neues Teileinkünfteverfahren eingeführt. Demzufolge sind die **Dividenden i. H. v. 60 % steuerpflichtig** und im Gegenzug werden auch 60 % der damit in Zusammenhang stehenden Ausgaben und Betriebsvermögensminderungen abzugsfähig.

Für den VZ 2008 folgt hieraus hinsichtlich der Besteuerung von Dividenden, und zwar sowohl für den wesentlich beteiligten Gesellschafter als auch für denjenigen, der z.B. im Rahmen einer Betriebsaufspaltung seine Beteiligung im Betriebsvermögen hält, dass sich keine Veränderungen im Vergleich zum Jahr 2007 ergeben.

2. Änderungen für Personenunternehmen

a. Änderungen zur Gewerbesteuer

Erstmalig sind die Gewerbesteuer, die für nach dem 31.12.2007 endende Erhebungszeiträume festgesetzt wird, und die darauf entfallenden Nebenleistungen **nicht mehr als Betriebsausgaben abzugsfähig** (§4 Abs. 5b i. V. m. § 52 Abs. 12 Satz 7 EStG).

Die Gewerbesteuer, die für vor dem 1.01.2008 endende Erhebungszeiträume festgesetzt wird, bleibt selbst dann als Betriebsausgabe abzugsfähig, wenn die Gewerbesteuer oder die Nebenleistungen nach dem 31.12.2007 gezahlt werden.

Anhebung des Anrechnungsfaktors: Bisher betrug der Anrechnungsfaktor das 1,8-fache des Gewerbesteuermessbetrages. Bei Anwendung des Spitzensteuersatzes von 42 % hat dieses Verfahren bisher zu einer vollständigen Entlastung von der GewSt bei einem GewSt- Hebesatz von 341 % geführt. Um das eingeführte Verbot des Abzugs der GewSt als Betriebsausgabe (§4 Abs. 5b EStG) zu kompensieren, wird der **Anrechnungsfaktor auf 3,8 angehoben**. Bei einem Spitzensteuersatz von 45 % und einem (bundesweit durchschnittlichen) Hebesatz von 400% wird eine vollständige Entlastung von der GewSt erreicht.

Der neue Satz 2 in § 35 Abs. I EStG begrenzt die Steuerermäßigung auf einen Höchstbetrag durch Beschränkung des Steuerermäßigungsbetrags auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer.

Entfallen des Staffeltarifs

Der bisherige § 11 Abs. 2 GewStG enthielt für Einzelgewerbetreibende und Personengesellschaften bei der Festlegung der Steuermesszahl einen Staffeltarif von 1-5 % in Schritten von 12.000€. Der **Staffeltarif entfällt**. Dafür wird eine **einheitliche Messzahl von 3,5 %** eingeführt (erstmalig für den Erhebungszeitraum 2008)

b) Thesaurierungsrücklage

Mit Wirkung ab VZ 2008 (§52 Abs. 48 EStG) werden **nicht entnommene Gewinne** unter weiteren Voraussetzungen **auf Antrag einem Einkommensteuersatz von 28,25 % zzgl. SolZ** unterliegen. Hat das Unternehmen ein abweichendes Wirtschaftsjahr, können damit schon Gewinne des Jahres 2007 von der Neuregelung betroffen sein.

Erfolgen dagegen in späteren Veranlagungszeiträumen Entnahmen aus der „Thesaurierungsrücklage“, sind sie entsprechend der zukünftigen Abgeltungssteuer für Dividenden mit 25 % zzgl. SolZ zu besteuern.

Die Vergünstigungen können sowohl von Einzelunternehmern als auch Gesellschaftern einer Personengesellschaft in Anspruch genommen werden. Die Vergünstigung ist betriebs- und personenbezogen ausgestaltet (§ 34a Abs. I Satz 2 EStG).

b 1 Ausübung des Wahlrechts

Ausgangspunkt für die Berechnung der Steuerermäßigung ist das zu versteuernde Einkommen (§2 Abs.5 EStG), welches nach allgemeinen Grundsätzen zu ermitteln ist. Aus dem ermittelten zu versteuernden Einkommen sind die begünstigungsfähigen Gewinne heraus zurechnen und auf Antrag mit dem ermäßigten Steuersatz von 28,25% (zzgl. SolZ) zu besteuern.

Beachten Sie: Die Steuerermäßigung kann jedoch nicht für Veräußerungsgewinne in Anspruch genommen werden, für die bereits die Tarifiermäßigung nach §34 Abs.3 EStG gewährt wird oder der Freibetrag des § 16 Abs. 4 EStG zur Anwendung kommt.

Gesondertes Wahlrecht

Der Steuerpflichtige kann für jeden Betrieb oder Mitunternehmeranteil gesondert wählen, ob er auf den gesamten nicht entnommenen Gewinn den ermäßigten Steuersatz anwenden will oder ob er die Begünstigung auf einen Teil des nicht entnommenen Gewinnes beschränken will. Der Antrag auf die Begünstigung ist daher auch für jeden Betrieb oder Mitunternehmeranteil gesondert zu stellen. Der Antrag kann bis zur Bestandskraft des ESt- Bescheides (Achtung: nicht eines Feststellungsbescheides!) des Veranlagungsjahres gestellt werden. Da es denkbar ist, dass im VZ nach der Bildung der Thesaurierungsrücklage unvorhergesehen Verluste eintreten, gestattet es § 34a Abs. 1 Satz4 EStG zudem, den Antrag auf Begünstigung nicht entnommener Gewinne bis zur Unanfechtbarkeit des Einkommensteuerbescheids des nächsten Veranlagungszeitraums ganz oder teilweise zurückzunehmen.

Die Regelung soll unbillige Härten vermeiden.

Beachten Sie: Über eine verzögerte Abgabe der Steuererklärung mit eventuell anschließendem Einspruchsverfahren ist es möglich, einmal getroffene Thesaurierungsentscheidungen über einen längeren Zeitraum nachträglich noch zu korrigieren.

Antragsrücknahme

Wird der Antrag ganz oder teilweise zurückgenommen, nehmen diese Einkünfte auch wieder am Verlustausgleich und Verlustabzug teil. §34a Abs. 8 EStG greift dann nicht ein.

Mindestbeteiligungshöhe

Ist der Steuerpflichtige am Gewinn der Mitunternehmerschaft zu nicht mehr als 10% beteiligt oder beträgt sein Gewinnanteil nicht mehr als 10.000 €, scheidet die Inanspruchnahme des § 34a EStG aus. Die Grenzen sind in jedem Veranlagungszeitraum gesondert zu überprüfen und gelten nach dem Gesetzeswortlaut nur für den Veranlagungszeitraum der Inanspruchnahme des §34a EStG, nicht dagegen für Folgejahre. Eine zwangsweise Auflösung in einem Folgejahr kann hierauf mithin nicht gestützt werden (vgl. §34a Abs. 6 EStG).

Der Einzelunternehmer kann den Antrag hingegen immer unabhängig von der Höhe des Gewinnes stellen.

b 2 Definition des nicht entnommenen Gewinns

Betriebsvermögensvergleich

Die Begünstigung kann nur für den nicht entnommenen Gewinn eines Betriebes oder Mitunternehmeranteils, der durch Betriebsvermögensvergleich (§4 Abs. 1 oder §5 EStG) ermittelt wurde, in Anspruch genommen werden. Wird der Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) oder nach §5a und § 13a EStG pauschaliert ermittelt, scheidet die Anwendung des §34a EStG aus.

Gewinnermittlung

Grundlage für die Ermittlung der Thesaurierungsrücklage ist der nicht entnommene Gewinn. Die Steuerermäßigung kann nur für den laufenden Gewinn, nicht jedoch für Veräußerungsgewinne, die nach § 34 Abs. 3 EStG bereits begünstigt sind, in Anspruch genommen werden. Steuerfreie Gewinnanteile bleiben unberücksichtigt, da die Vorschrift ausschließlich auf den laufenden steuerpflichtigen Gewinn abstellt.

Außerbilanzielle Hinzurechnungen

Soweit der im zu versteuernden Einkommen enthaltene Gewinn aufgrund außerbilanzieller Hinzurechnungen (z.B. nicht abzugsfähige Betriebsausgaben) entstanden ist, soll die Steuerermäßigung nicht in Anspruch genommen werden können, da diese Beträge tatsächlich verausgabt wurden und damit nicht thesaurierungsfähig sind.

c) Bestimmung des Begünstigungsbetrages

Der Begünstigungsbetrag ist der Betrag, für den der Mandant die Begünstigung aufgrund des ihm zustehenden Wahlrechts, für den nicht entnommenen Gewinn tatsächlich in Anspruch nimmt. Aufgrund des bestehenden Wahlrechts, kann auch nur ein Teil des nicht entnommenen Gewinns für die Begünstigung vorgesehen werden. Der Begünstigungsbetrag muss nicht mit dem nicht entnommenen Gewinn identisch sein. Der nicht entnommene Gewinn bildet aber die Obergrenze des Begünstigungsbetrages.

Nachversteuerungspflichtiger Betrag

Aus dem Begünstigungsbetrag wird der nachversteuerungspflichtige Betrag entwickelt. Da für den Begünstigungsbetrag bereits die ermäßigte Steuer (28,25 %) und der darauf entfallende Solidaritätszuschlag (5,5 %) entrichtet wurden, wird für die Ermittlung des nachversteuerungspflichtigen Betrags der Begünstigungsbetrag um diese Steuerbelastung (nicht jedoch um die ggf. angefallenen Nebenleistungen, wie z.B. Zinsen, Säumniszuschläge sowie die Kirchensteuer) vermindert. Dies entspricht der Situation auf der Ebene von Kapitalgesellschaften, bei denen für zukünftige Gewinnausschüttungen auch nur der thesaurierte Gewinn nach Abzug von GewSt und KSt zur Verfügung steht.

Fortschreibung

Der nachversteuerungspflichtige Betrag ist jährlich zum Ende des Veranlagungszeitraums für jeden Betrieb oder Mitunternehmeranteil des Steuerpflichtigen fortzuschreiben (§34a Abs.3 Satz 2 und 3 EStG), indem er um den

nachversteuerungspflichtigen Betrag des Veranlagungszeitraumes erhöht und im Nachversteuerungsfall um den Nachversteuerungsbetrag vermindert wird. Der nachversteuerungspflichtige Betrag ist zudem um die nach § 34 Abs. 5 EStG übertragenen nachversteuerungspflichtigen Beträge zu vermindern oder zu erhöhen.

Gesonderte Feststellung

Der Nachversteuerungsbetrag zum Ende des Veranlagungszeitraums wird jährlich durch einen gesonderten Feststellungsbescheid festgestellt. Solange der Steuerpflichtige allerdings keine Thesaurierungsbesteuerung in Anspruch entnimmt, entfällt auch die gesonderte Feststellung. Besondere Aufzeichnungspflichten außerhalb der Bilanz zur Ermittlung des nicht entnommenen Gewinns und des Nachversteuerungsbetrages sieht das Gesetz nicht vor.

d) Nachversteuerung

§34a Abs. 4 EStG bestimmt die Rechtsfolgen, die eintreten, wenn der im laufenden Wirtschaftsjahr nicht entnommene Gewinn in späteren Wirtschaftsjahren entnommen wird. In diesem Fall entfällt der Begünstigungsgrund und es ist eine Nachversteuerung mit einem Steuersatz von 25 % zzgl. Solidaritätszuschlag durchzuführen. Hierzu ist es erforderlich, den Nachversteuerungsbetrag zu ermitteln.

Ein Nachversteuerungsbetrag ergibt sich nach der gesetzlichen Formulierung erst dann, wenn der Saldo der Entnahmen (§6 Abs. 1 Nr.4 EStG) und Einlagen (§6 Abs. 1 Nr. 5 EStG) des laufenden Wirtschaftsjahres, den in diesem Wirtschaftsjahr erzielten laufenden Gewinn (einschließlich der steuerfreien Gewinnanteile) übersteigt.

Der Nachversteuerungsbetrag ist auf die Höhe des nachversteuerungspflichtigen Betrags zu begrenzen.

Voraussetzung ist dabei, dass überhaupt ein nachversteuerungspflichtiger Betrag nach §34a Abs. 3 EStG festgestellt wurde.

e) Vorzeitige Nachversteuerung

§ 34a Abs. 6 EStG sieht eine Nachversteuerung in den dort genannten Fällen vor, die unabhängig von der Höhe der Entnahmen ist. Im Einzelnen sind dies:

- Aufgabe oder Veräußerung des Betriebs oder Mitunternehmeranteils;
- Einbringung des Betriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft/Genossenschaft;
- Formwechsel von der Personen- in die Kapitalgesellschaft;
- Wechsel der Gewinnermittlungsart;
- freiwillige Versteuerung auf Antrag.

Stundungsmöglichkeit

Zur Vermeidung unbilliger Härten kann die Steuer in den Fällen der Veräußerung, Aufgabe oder Einbringung in eine Kapitalgesellschaft/Genossenschaft bzw. beim Formwechsel nach § 34a Abs. 4 ErbStG auf Antrag zinslos über einen Zeitraum von bis zu 10 Jahren gestundet werden. Die Stundung ist rätierlich über den Stundungszeitraum aufzulösen.

f) Gestaltungsüberlegungen vor dem Inkrafttreten

Da nach der Gesetzesfassung Eigenkapital, welches vor dem 1.01.2008 vorhanden ist, unberücksichtigt bleibt und sich darüber hinaus zukünftig Entnahmen im neuen Recht negativ auf die Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns auswirken, liegt es nahe, Altrücklagen vor dem Inkrafttreten des § 34a EStG zu entnehmen. Hierdurch würden dem Gesellschafter liquide Mittel zur Verfügung stehen, mit denen er in den Folgejahren u. a. auch Steuervorauszahlungen leisten kann, ohne hierdurch Entnahmen aus dem Personenunternehmen tätigen zu müssen.

3. Der Investitionsabzugsbetrag (IAB, §7g EStG)

§7g EStG ist inhaltlich und strukturell völlig verändert worden und hat mit der bisherigen Vorschrift nur noch wenig gemeinsam.

Checkliste der bedeutsamen Änderungen

- Wegfall der Existenzgründerrücklage
- Einbeziehung gebrauchter Wirtschaftsgüter in die Begünstigung
- Ersetzung der Ansparrücklage durch außerbilanziellen Investitionsabzugsbetrag
- Auflösung des Investitionsabzugsbetrages ex tune, sofern oder soweit nicht investiert wird oder die Investitionskosten die Prognose letztendlich unterschreiten (u.U. Nachzahlungszinsen, aber Wegfall des Gewinnzuschlags)
- Verlängerung des Investitionszeitraums auf 3 Jahre
- Gewinnminderung um bis zu 40% der Anschaffungs- /Herstellungskosten im Jahr der Investition, sofern zuvor Investitionsabzugsbetrag beansprucht wurde
- Neben linearer AfA zusätzlich Sonderabschreibungen bis zu 20% der verminderten AK/HK (keine Abhängigkeit von Vornahme eines Investitionsabzugsbetrages)

a) Zeitliche Anwendung

Der neue §7g EStG, mit Ausnahme der für die Sonderabschreibungen geltenden Absätze 5 und 6, ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem Tag der Verkündung des UntStRefG 2008 enden.

Dies bedeutet, dass bereits für das gesamte Wirtschaftsjahr 2007 § 7g Abs. 1-4 und § 7 EStG in der Neufassung gelten

Wurde in diesem Fall im Januar 2007 eine Investitionsentscheidung getroffen, kann keine Ansparrücklage nach altem Recht mehr gebildet werden, sondern es kommt, unter Beachtung der neuen Größenmerkmale, nur noch der neue Investitionsabzugsbetrag (IAB) in Betracht.

Die die Sonderabschreibungen betreffenden Absätze und Abs. 6 des neuen § 7g EStG sind, unabhängig vom Wirtschaftsjahr, erstmals bei Wirtschaftsgütern anzuwenden, die nach dem 31.12.2007 angeschafft oder hergestellt werden.

b) Begünstigte Betriebe

Für bilanzierende Gewerbetreibende und Selbständige sowie für Land- und Forstwirte sind die bisher geltenden Grenzen aufgerundet worden. (BV 235.000 € und Gewinn lfd. Jahr 125.000 € und 100.000 € Gewinn im Vorjahr nicht überschritten).

c) Bildung des IAB

Der nunmehr außerbilanziell gewinnmindernd abzuziehende IAB ersetzt die bisherige buchungsmäßige Bildung einer Ansparrücklage. Durch den außerbilanziellen Abzug werden bilanztechnische Probleme wie z. B. Bilanzberichtigungen und Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung vermieden. Durch den IAB kann für die Anschaffung/Herstellung eines abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgutes des Anlagevermögens bis zu 40 % der voraussichtlichen AK/HK gewinnmindernd abgezogen werden.

Während der Höchstbetrag für die Ansparrücklagen 154.000 € beträgt, wird die Summe der im Wirtschaftsjahr des Abzugs und den zwei vorangegangenen Wirtschaftsjahre nach § 7g Abs. 1 EStG insgesamt abgezogenen Beträge, vermindert um die Hinzurechnungen nach §7g Abs. 2 EStG, je Betrieb auf 200.000 € beschränkt.

d) Auflösung des IAB

Wird das begünstigte Wirtschaftsgut, für das ein Abzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 EStG in Anspruch genommen wurde, planmäßig angeschafft/hergestellt, können die tatsächlichen Anschaffungs-/Herstellungskosten um bis zu 40 % gewinnmindernd reduziert werden. Entsprechen die bei Inanspruchnahme des IAB prognostizierten Anschaffungs-/ Herstellungskosten dem tatsächlichen Investitionsaufwand, ergeben sich im Wirtschaftsjahr der Anschaffung/ Herstellung bei Inanspruchnahme der maximalen Herabsetzung der Anschaffungs-/Herstellungskosten keine Gewinnauswirkungen.

Die außerbilanzielle gewinnerhöhende Hinzurechnung kann durch die gewinnmindernde Kürzung der Anschaffungs-/Herstellungskosten des investierten Wirtschaftsgutes vollständig kompensiert werden. Die gewinnmindernde Herabsetzung der Anschaffungs-/Herstellungskosten darf jedoch tatsächlich nicht höher sein als der tatsächlich in Anspruch genommene jeweilige IAB.

Die Bemessungsgrundlage für die weiteren Abschreibungen wie auch die Wertgrenzen vermindern sich entsprechend. Die Gewinnminderung kann nur vorgenommen werden, wenn für das Wirtschaftsgut zuvor ein IAB nach §7g Abs. 1 EStG in Anspruch genommen wurde.

Rückwirkende Auflösung:

Wird dagegen nicht investiert, sind die tatsächlichen Anschaffungs-/Herstellungskosten niedriger oder werden die Verbleibensvoraussetzungen einschließlich der betrieblichen Nutzung nicht erfüllt, wird der IAB rückwirkend aufgelöst.

Als Folge einer rückwirkenden Gewinnerhöhung kann sich eine Verzinsung der daraus resultierenden Steuernachforderung gem. § 233a AO ergeben.

Sonderabschreibung

Über die Gewinnminderung i. S. d. § 7g Abs. 2 EStG hinaus können kleine und mittlere Betriebe im bereits zuvor definierten Sinne (Abs. 1 Satz 2 Nr.1) im Jahr der Anschaffung/ Herstellung eines abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsguts und in den 4 folgenden Jahren neben der linearen AfA Sonderabschreibungen bis zu insgesamt 20 % der AK/HK in Anspruch nehmen. Voraussetzung für die Vornahme der Sonderabschreibungen ist, dass das Wirtschaftsgut im Jahr der Anschaffung/ Herstellung und im darauf folgenden Wirtschaftsjahr in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs des Steuerpflichtigen ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt wird.

Wegen fehlender Bezugnahme auf die übrigen Regelungen des §7g EStG ist die Vornahme der Sonderabschreibungen auch dann möglich, wenn zuvor kein IAB beansprucht wurde und auf die Gewinnminderung des §7g Abs. 2 EStG verzichtet wird.

4. Änderungen bei den Abschreibungsregelungen

Die degressive Abschreibung §7 Abs.2 und 3 EStG in der bis zum 31.12.2007 geltenden Fassung wird aufgehoben und ist letztmalig anzuwenden für vor dem 1.01.2008 angeschafften/hergestellten beweglichen Wirtschaftsgüter.

Daneben treten weitere Änderungen in Kraft:

- Verminderung der GWG- Grenze von 410 € auf 150€;
- Ersetzung der bisherigen Bewertungsfreiheit durch den Zwang zum sofortigen Betriebsausgabenabzug;
- Wegfall der bisher in §6 Abs. 2 Sätze 4 und 5 EStG geregelten Aufzeichnungspflichten.

Das neue Recht gilt erstmals für Wirtschaftsgüter, die nach dem 31.12.2007 angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt werden.

Hinweis: Für die Gewinneinkünfte wurde die GWG- Grenze auf 150 € gesenkt, hingegen bleibt es für den Werbungskostenabzug der Nichtselbständigen bei der bisherigen Grenze von 410 € !! (so §9 Abs.1 Satz 3 Nr.7 Satz 2 EStG).

Poolabschreibung

Bewegliche Anlagegüter mit Anschaffungs-/Herstellungskosten von mehr als 150 € aber weniger als 1.000 € sind ab VZ 2008 in einen jahrgangsbezogenen Sammelposten einzustellen (§ 6 Abs. 2 a EStG).

Dieser Sammelposten ist über eine Dauer von 5 Jahren gleichmäßig verteilt gewinnmindernd aufzulösen.

Es spielt keine Rolle, wann im Laufe des Jahres das Wirtschaftsgut angeschafft/hergestellt wurde. Ebenso bleibt die individuelle betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ohne Bedeutung

Unter Beachtung des Gewinnabschlags nach §7g Abs. 2 Satz 2 Hs. 2 EStG und § 6 Abs. 2a EStG verringern sich die Anschaffungs-/Herstellungskosten so dass bei kleinen oder mittleren Unternehmen auch Wirtschaftsgüter mit Anschaffungs-/Herstellungskosten von mehr als netto 1.000 € in den Sammelposten einzustellen sein können.

5. Verschärfungen bei der Gewerbesteuer

a) Hinzurechnungen

Die Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Nr.1 GewStG wird mit Wirkung ab dem Erhebungszeitraum 2008 (§36 Abs.5a GewStG) geändert. Weitestgehend sind die Änderungen von verschärfender Wirkung, teilweise erweisen sich die Änderungen aber auch als günstiger gegenüber der bisherigen Rechtslage.

Einige Hinzurechnungsvorschriften entfallen für die Zukunft:

- Renten und dauernde Lasten (§ 8 Nr.2 GewStG Gründung oder Erwerb)
- Gewinnanteile an typisch stille Gesellschafter (§8 Nr. 3 GewStG a. F.);
- die Hälfte der Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung der nicht in Grundbesitz bestehenden Anlagegüter (§ 8 Nr.7 GewStG a. F.).

Zusammenfassung und Vereinheitlichung: Dies bedeutet aber nicht den Wegfall der in diesen Vorschriften geregelten Tatbestände für Zwecke der Hinzurechnung.

Diese Tatbestände sind mit verändertem Regelungsgehalt in die Neufassung des § 8 Nr. 1 GewStG übernommen worden.

Die Finanzierungsentgelte werden künftig mit den folgenden Anteilen am Aufwandsbetrag hinzugerechnet.:

- 25 % der Entgelte für Schulden (alle Zinsen nicht nur Dauerschulden)
- 25 % der Renten und dauernden Lasten (keine Pensionszahlung)
- 25 % der Gewinnanteile des stillen Gesellschafters (auch wenn Gewerbesteuerpflichtig !)
- 20 % der Miet und Pachtzinsen für bewegliche Wirtschaftsgüter (Leasing)
- 65 % (nicht 75 %) der Miet und Pachtzinsen für unbewegliche Wirtschaftsgüter
- 25 % der Aufwendungen für die Überlassung von Rechten (Konzessionen, Lizenzen)

Zunächst ist von der Summe sämtlicher Finanzierungsentgelte ein

Freibetrag von insgesamt 100.000 € abzuziehen, so dass zur Entlastung kleiner und mittlerer Unternehmen die Hinzurechnung gänzlich entfällt, wenn die Summe der Entgelte den Freibetrag unterschreitet.

b) Kürzungen

Vor dem Hintergrund der nominellen Entlastungen durch die Unternehmensteuerreform wird die Beteiligungsgrenze, bis zu der gewerbesteuerpflichtige Streubesitzdividenden vorliegen, von 10 % auf 15 % erhöht. Die Erhöhung der Grenze in §9 Nr. 2a, Nr.7 und Nr.8 GewStG bewirkt, dass künftig Dividenden aus Beteiligungen von bis zu 15 % nach § 8 Nr.5 GewStG bei der Ermittlung des Gewerbeertrags nicht gekürzt werden.

Die Beteiligungsgrenze für die Inanspruchnahme der gewerbesteuerlichen Kürzung für sog. Schachtelbeteiligungen wird bei Gewinnen aus Anteilen an einer ausländischen Gesellschaft, die nach einem DBA unter der Voraussetzung einer Mindestbeteiligung von der Gewerbesteuer befreit sind, von 10 auf 15 % angehoben (§9 Nr.8 GewStG). Soweit in dem jeweiligen DBA für die Befreiung von der Gewerbesteuer eine niedrigere Mindestbeteiligung vereinbart ist, gilt die im Abkommen vereinbarte niedrigere Mindestbeteiligungsgrenze.

6. Neuregelung des Verlustübergangs beim Mantelkauf

Die **Neuregelung des § 8c KStG** über den Verlustabzug nach § 10d EStG soll nach Ansicht des Gesetzgebers bei einer Körperschaft die Rechtsanwendung vereinfachen.

Dabei wirkt die **Verlustbeschränkung des § 8c KStG** zweistufig:

- sie sieht zum einen einen quotalen Untergang des Verlustabzugs bei Anteils- oder Stimmrechtsübertragungen **von mehr als 25 % bis zu 50%** vor;
- unabhängig davon kommt es im Falle der Übertragung **von mehr als 50%** der Anteile oder Stimmrechte zum vollständigen Untergang des Verlustabzugs.

Der Abzugsbeschränkung unterliegen der Verlustvortrag, der auf den Schluss des Veranlagungszeitraums, der der ersten schädlichen Anteilsübertragung vorangeht, festgestellt wurde, sowie der laufende Verlust im Veranlagungszeitraum bis zur schädlichen Anteilsübertragung. / Anteilseignerwechsel:

Ein die Verlustabzugsbeschränkung auslösender Anteilseignerwechsel (**schädlicher Anteilseignerwechsel**) liegt vor, wenn:

- innerhalb eines Zeitraums von 5 Jahren
- mittelbar oder unmittelbar
- mehr als 25 % der Anteile
- an einen Erwerber
- oder eine ihm nahe stehende Person
- übertragen werden (schädlicher Anteilserwerb).

Der unmittelbare Anteilseignerwechsel ist auch schädlich, wenn er mittelbar zu keiner Veränderung der Beteiligungsquote führt. Dabei ist dem Anteilseignerwechsel eine retrospektive Betrachtung zugrunde zu legen.

Bei einem schädlichen Anteilseignerwechsel von über 50 % geht der vorhandene Verlustvortrag vollständig unter.

Zum zeitlichen Anwendungsbereich ist Folgendes zu beachten:

Die bisherige Mantelkaufregelung in § 8 Abs.4 KStG wird aufgehoben und findet letztmalige Anwendung, wenn :

- mehr als die Hälfte der Anteile an einer Kapitalgesellschaft
- innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren,
- der vor dem 1.1.2008 beginnt,
- übertragen wird
- und die wirtschaftliche Identität der Kapitalgesellschaft vor dem 1.01.2013 entfällt.

Die bisherige Verwaltungspraxis, wonach der Verlust mit Erfüllung der letzten Tatbestandsvoraussetzung (in der Regel die **Zuführung von Betriebsvermögen im schädlichen Umfang**) untergeht, **gilt fort**.

Innerhalb eines Übergangszeitraums kann es daher sowohl zum ganzen oder teilweisen Wegfall des Verlustabzugs nach §8c KStG als auch zum Wegfall des Verlustabzugs nach §8 Abs. 4 KStG a. F. kommen.

Zur Verhinderung von Gestaltungen gilt § 8 Abs.4 KStG für Veräußerungen über den 31.12.2007 hinaus fort.

Dadurch wird vermieden, dass der Steuerpflichtige die Betriebsvermögenszuführung in den VZ 2008 verlagert, um sich damit der Anwendung des § 8 Abs. 4 KStG zu entziehen.

Außerdem erfasst diese Regelung auch Fälle, in denen der Steuerpflichtige versucht, § 8c KStG zu umgehen, in dem der Anteilseignerwechsel ganz oder zum Teil in den VZ 2007 vorgezogen wird.

7. Einführung einer Zinsschranke

Die Zinsschranke beschränkt, zumindest vorübergehend, die Abzugsfähigkeit betrieblicher Zinsaufwendungen in Abhängigkeit vom Gewinn.

Nach §4h Abs. 1 EStG sind Zinsaufwendungen eines Betriebes in Höhe des Zinsertrages desselben Wirtschaftsjahres abziehbar.

Darüber hinausgehende Zinsaufwendungen dürfen nur bis zur Höhe von 30% des um die Zinsaufwendungen und Abschreibungen erhöhten und um die Zinserträge verminderten maßgeblichen Gewinns abgezogen werden.

Die Regelung sieht zunächst eine **Saldierung von Zinserträgen und Zinsaufwendungen** vor (Zinsaufwendungen ./ Zinserträge).

Soweit Zinsaufwendungen auf der einen Seite Zinserträge auf der anderen Seite gegenüberstehen, tritt noch keine Abzugsbeschränkung ein. Erst **ein verbleibender Zinssaldo (Aufwandsüberschuss) unterliegt der 30 %-Grenze**.

Die Bemessungsgrundlage für die Zinsschranke ist gewinnabhängig ausgestaltet. Es handelt sich um den Gewinn vor Abzug von Zinsen, Steuern und Abschreibungen (sog. EBITDA).

Maßgebender Gewinn ist dabei der steuerpflichtige Gewinn, der nach den Vorschriften des EStG mit Ausnahme des § 4h EStG zu ermitteln ist. Zu dem Gewinn ist ein positiver Zinssaldo hinzuzurechnen, bevor die Schranke angewendet wird.

Dieser „steuerliche“ EBITDA kann sich von der betriebswirtschaftlichen Größe erheblich unterscheiden.

Bei Kapitalgesellschaften ist anstelle des maßgeblichen Gewinns das maßgebliche Einkommen zu berücksichtigen.

Zinsvortrag

Nicht zum Abzug zugelassene Zinsaufwendungen können in den folgenden Jahren im Rahmen der Zinsschranke abgezogen werden. Der jeweilige **Zinsvortrag ist gesondert festzustellen**. Der Zinsvortrag wird Betriebs bezogen ermittelt und festgestellt.

Freigrenze

Eine **Freigrenze von 1 Mio. €** soll sicherstellen, dass kleine und mittlere Betriebe nicht von der Beschränkung der Abzugsfähigkeit der Zinsaufwendungen betroffen sind. Sie gilt für Zinsaufwendungen, die Teil einer inländischen Gewinnermittlung sind.

Es handelt sich um eine betriebsbezogene Grenze. Die Freigrenze wird für jeden inländischen Betrieb gewährt. Ist die Freigrenze (auch nur knapp) überschritten, wird keine Erleichterung mehr gewährt.

II. Abgeltungssteuer - die Neuregelungen im Überblick

1. Abgeltungssteuer für Privatpersonen

Ab dem Jahr 2009 wird in der Bundesrepublik eine sogenannte Abgeltungssteuer die Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen regeln.

Diese Einkünfte werden bereits im Auszahlungszeitpunkt durch einen Steuerabzug abschließend besteuert. Eine Einbeziehung in eine Steuerveranlagung soll im Normalfall nicht mehr erfolgen.

Es handelt sich bei der Abgeltungssteuer um eine Kapitalertragsteuer, die dann bei der Veranlagung grundsätzlich nicht mehr angerechnet werden kann, wenn die Einkünfte nicht in die Veranlagung einbezogen werden.

Gleichzeitig erfolgt eine Ausweitung der Einkünfte aus Kapitalvermögen auf die Vermögenssubstanz von Wertpapieren und anderen Kapitalanlagen.

In diesem Bereich sind Wertveränderungen zukünftig ohne zeitliche Begrenzung steuerpflichtig. Die bisherige Regelung der Spekulationssteuer, dass nur Gewinne von Aktienverkäufen innerhalb eines Jahres steuerpflichtig sind, fällt zum 01.01.2008 weg.

1.1. Höhe der Abgeltungssteuer

Die Abgeltungssteuer beträgt einheitlich **25 % der erzielten Kapitalerträge**, gleichgültig ob es sich um Zinsen oder um Dividenden handelt.

Somit entfällt auch das, im Privatvermögen bisher anwendbare sog. Halbeinkünfteverfahren für Dividenden.

Bei allen Kapitalanlagen, die der Abgeltungssteuer unterliegen kommt ein Werbungskostenabzug nicht mehr in Betracht.

Sinn dieser Neuregelung ist die steuerliche Entlastung der Einkünfte aus Kapitalvermögen (25 % statt bisher i.d.R. höherer Grenzsteuersatz bei Einbeziehung in die Veranlagung von 45%).

Durch diese Maßnahme soll sowohl eine Vereinfachung der Besteuerungsverfahren erreicht als auch der Kapital- und Steuerflucht ins Ausland entgegengewirkt werden.

1.2. Einkünfte aus Kapitalvermögen

Die der Abgeltungssteuer unterliegenden Einkünfte können aber auch in Zukunft, durch eine Veranlagungsoption, wie bisher in eine Veranlagung einbezogen werde. Folgende Einkünfte fallen unter die Abgeltungssteuer:

- Zinsen aus Guthaben und Einlagen bei Banken;
- Beteiligungserträge z.B. Dividenden aus Aktien, GmbH-Gewinnausschüttungen und Genussrechte;
- Einnahmen aus stillen Beteiligungen und partriarischen Darlehen;
- Ausschüttungen oder Thesaurierungen in- oder ausländischer Investmentfonds.

Zusätzlich gehören ab 2009 folgende Einnahmen zu den Kapitalerträgen:

- Stillhalterprämien bei Optionsgeschäften (§ 20 Abs. 1 Nr. 11 EStG);
- Kapitalanlagen, bei denen die Rückzahlung des Kapitals oder ein Entgelt für die Kapitalnutzung zugesagt ist , dies sind insbesondere die bisher steuerfreien Index- Zertifikate ohne Kapitalgarantie deren Einkünfte nicht sicher sind;
- Gewinne aus der Veräußerung von Ansprüchen aus Lebensversicherungen;
- Kursgewinne bzw. Wertzuwächse,unabhängig von einer Haltefrist, bei Veräußerung, Einlösung oder Rückgabe von Anleihen, Aktien, Genussrechten, Bezugsrechten, Investmentfondanteilen, Zertifikaten Finanzinnovationen, Optionen, Termingeschäften sowie GmbH-Anteilen bei einer Beteiligung unter 1 %.
- Wertzuwächse aus Abtretung von Forderungen aus partriarischen Darlehen und stillen Gesellschaften, aus Übertragung von Hypotheken, Grundschulden sowie Rentenschulden.

Die Ausweitung gilt natürlich auch für Veräußerungsverluste. Diese sind aber nicht wie bisher mit anderen Einkünften ausgleichsfähig.

1.3. Bemessungsgrundlage für die Abgeltungssteuer

Bemessungsgrundlage für die Abgeltungssteuer ist grundsätzlich der Kapitalertrag (Zinsen, Dividende). Bei den Veräußerungstatbeständen ist es der Unterschied zwischen den Einnahmen aus der Veräußerung nach Abzug der Veräußerungskosten und der Anschaffungskosten.

Bei nicht in Euro getätigten Geschäften sind die Einnahmen im Zeitpunkt der Veräußerung und die Anschaffungskosten im Zeitpunkt der Anschaffung anzusetzen. Somit wirken sich auch Wechselkursänderungen aus. Werden Wertpapiere in einem Sammeldepot aufbewahrt, so wird für die Bewertung die Fifo- Methode angewendet (first in - first out).

Beispiel :

A hat Aktien der Firma Daimler in Frankfurt gekauft und in sein Depot gelegt. Ankaufspreis waren 10.000 Stück am 21. Juni 2006 zu je 38,00 €, 10.000 Stück am 25.12.06 zu je 39,10 €, 10.000 Stück am 20 Juni 2007 zu je 69,00 €. Am 21 Dezember 2007 verkauft A 10.000 Stück zu je 65,23 €

Lösung:

Werden z.B. Aktien eines Unternehmens gekauft, und teilweise verkauft, so gilt steuerlich dass die am frühesten erworbenen Aktien als zuerst verkauft gelten (§ 20 Abs. 4 Satz 7 EStG). Somit werden die Gewinne wie folgt berechnet:

AK 10.000 Stück gekauft 21. Juni 2006 zu 38,00 €	= 380.000,00 €
VK 10.000 Stück verkauft an 21. Dezember 2007 zu 65,23 €	= <u>652.300,00 €</u>
Einkünfte aus Kapitalvermögen	272.000,00 €

Diese Einkünfte bleiben steuerfrei, da sie vor dem 01.01.2009 angeschafft wurden. Wäre hingegen ein Anschaffungsvorgang nach neuem Recht eingetreten, so wäre eine Abschlagsteuer auf den Gewinn von 272.000,00 € zu berechnen

davon 25 % Abschlagssteuer	68.000,00 €
----------------------------	-------------

1.4. Kein Werbungskostenabzug

Der Abzug der tatsächlicher Werbungskosten ist ab 2009 nicht mehr möglich (§ 20 Abs. 9 EStG). Von den gesamten steuerpflichtigen Einkünften aus Kapitalvermögen wird künftig nur noch ein Sparer-Pauschbetrag von 801 € (bei Zusammenveranlagung von Ehegatten 1.602 €) abgezogen.

Bei Beteiligungseinkünften wird das Halbeinkünfteverfahren für Privatanleger ersatzlos abgeschafft. Die Einnahmen sind künftig in voller Höhe mit dem Abgeltungssatz von 25% steuerpflichtig. Dies gilt auch für voll steuerpflichtige Veräußerungsgewinne bei Beteiligungen von unter 1 %.

1. 5. Abzug von zukünftigen Verluste1.5.1 Abzug von Veräußerungsverlusten

Veräußerungsverluste aus GmbH Beteiligungen sind zwar in voller Höhe zu berücksichtigen, aber nur mit Gewinnen aus Beteiligungsverkäufen im gleichen Jahr und in den folgenden Jahren verrechenbar.

Diese Verluste dürfen auch nicht mit anderen Kapitalerträgen saldiert werden oder mit Veräußerungsgewinnen/verlusten aus anderen Kapitalanlagen. (z.B. aus Zertifikaten).

1.5.2 Abzug von laufenden Verlusten

Für die Einkünfte aus Kapitalvermögen gilt ein eigener Steuersatz. Deshalb können Verluste nicht mit anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden. Verluste sind somit nur innerhalb der Einkünfte aus Kapitalvermögen ausgleichsfähig (§ 20 Abs. 6 Satz 2 EStG). In diesem Zusammenhang ist vorgesehen, dass bereits die Bank einen Verlustausgleich auf der Steuerbescheinigung vornimmt, sodass dieser bereits beim Abzugsverfahren berücksichtigt wird. Voraussetzungen hierfür ist aber, dass sich die Wertpapiere im selben Depot befinden („Verlustverrechnungskonto“).

1.5.3. Sonderfall Ausgleichsbeschränkung für Verluste aus Aktienverkäufen

Verluste aus Aktienverkäufen dürfen auch nicht mit laufenden Kapitalerträgen verrechnet werden. Dies gilt sowohl für den Verlustverrechnungskonto bei der Bank als auch bei einer wahlweise durchzuführenden Veranlagung.

Diese Verlustausgleichsbeschränkung gilt jedoch nur bei Aktienverkäufen. Andere Wertverluste wie z. B. beim Verkauf von Zertifikaten und Investmentanteilen, auch aus Aktienfonds sind ausgleichsfähig.

Somit müssen auch innerhalb der Kapitaleinkünfte zwei Verlustverrechnungskonten geführt werden:

- Verluste aus Aktienverkäufen sind mit Gewinnen aus Aktienverkäufen ausgleichsfähig.
- Verluste aus der Veräußerung sonstiger Wertpapiere sind sowohl mit Gewinnen aus Aktienverkäufen als auch mit laufenden Kapitalerträgen ausgleichsfähig.

In den folgenden Jahren besteht dann ein Verlustvortrag. Ein Verlustvortrag ist bei der Bank im Rahmen des Verlustverrechnungstopfes möglich.

1.6. Verrechnung der Gewinne mit Spekulationsverlusten

Eine Verrechnung von Spekulationseinkünften mit alten „Spekulationsverlusten“ ist nur noch bis 2013 möglich.

Hingegen können Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften bis zum 31.12.2008 noch mit Gewinnen aus Kapitalvermögen bis 2013 verrechnet werden § 20 Abs.2 EStG. Diese Verluste werden zum 31.12.2008 gesondert festgestellt.

Eine Verrechnung mit laufenden Kapitalerträgen ist nicht möglich.

Nach 2013 sind solche Altverluste nur noch mit „Spekulationsgewinnen“ i. S. § 23 EStG verrechenbar. Die Bank kann innerhalb des jeweiligen Depots eine Verlustverrechnung auf für diese Altverluste vornehmen.

Ist ein Verlustausgleich innerhalb des Depots im laufenden Jahr nicht möglich, gibt es verschiedene Möglichkeiten:

- Übertragung des Verlustes auf das nächste Kalenderjahr durch das „Verlustverrechnungskonto“ (§ 43 a Abs.3 Satz 3 EStG) oder
- die Bank erteilt eine Bescheinigung über die Höhe des nicht ausgeglichenen Verlustes. Dies gilt aber nur auf Antrag des Anlegers, der diesen jährlich bis zum 15. Dezember beantragt haben muss.

Die Verluste werden dann im Rahmen der Veranlagung mit anderen positiven Kapitaleinkünften (z.B. aus dem Ausland) verrechnet und mit dem Abgeltungssteuersatz von 25 % (§ 32 d Abs. 4 EStG, alternativ Günstigerprüfung § 32 d Abs. 6 EStG) versteuert.

1.7. Kirchensteuerpflicht

Der Abgeltungssteuersatz beträgt 25 % zuzüglich 5,5 % Solidaritätszuschlag und ggfs. 8 oder 9 % Kirchensteuer. Diese Kirchensteuer wird durch eine besondere Formel mit einbezogen nach § 32 d Abs. 1 Satz 3 EStG, da die Kirchensteuer zusätzlich als Sonderausgabe bei der Einkommensteuerveranlagung abzugsfähig ist aber durch die Abgeltungssteuer auch der Sonderausgabenabzug mit abgegolten ist.

Somit beträgt die Gesamtbelastung (Abgeltungssteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer) ca. 28 %. Der Steuerpflichtige muss nunmehr seiner Bank seine Kirchenzugehörigkeit mitteilen. Falls er dies nicht tut, findet die Kirchensteuer keine Berücksichtigung beim Steuerabzug durch die Bank. Hier soll aber nachträglich eine Veranlagung zur Kirchensteuer im Rahmen der Veranlagung erfolgen.

1.8. Erhebung des Steuerabzugs

Einbehalten wird die Abgeltungssteuer bei Zinsen und ausländischen Dividenden durch die auszahlende Stelle. Im Inland sind dies in der Regel die Kreditinstitute, bei denen das Konto oder Depot geführt wird. Bei inländischen Dividenden muss der Schuldner der Kapitalerträge, z.B. die inländische Aktiengesellschaft, oder die GmbH, die Abgeltungssteuer einziehen.

Die Abgeltungssteuer wird anonym ohne Nennung des Konto- bzw. Depotinhabers an das Finanzamt abgeführt.

Liegen ausländische Dividenden vor, so werden diese auch im Rahmen der Abgeltungssteuer berücksichtigt wobei bei einem ausländischen Kreditinstitut keine Einbehaltung der Abgeltungssteuer erfolgt. Hierauf anrechenbar bleibt wie bisher nur die nach Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zulässige ausländische Quellensteuer (z.B. 15 % auf Zinsen aus Luxemburg lt. europäischer Zinsrichtlinie)

Die Erfassung dieser Kapitalerträge erfolgt in der Steuererklärung wie bisher in der Anlage „Kap“. Die Versteuerung der Kapitalerträge ist aber mit dem Abgeltungssteuersatz von 25 % und nicht zum Normaltarif vorzunehmen.

2. Abgeltungssteuer für Unternehmer

Im Unternehmensbereich wird keine Einbehaltung einer Abgeltungssteuer und auch kein besonderer Abgeltungssteuersatz bei Veranlagung vorgenommen.

Hier wird stets auf Unternehmensebene eine Versteuerung mit dem „normalen“ Einkommensteuertarif bei Zinsen und Dividenden vorgenommen. Dies gilt auch für die Darlehensgewährungen zwischen nahe stehenden Personen

Zinsen oder andere Kapitalerträge gezahlt von einer Kapitalgesellschaft an einen Empfänger, der zu mindestens 10 % an der betreffenden Kapitalgesellschaft beteiligt ist oder eine einem solchen Anteilseigner nahe stehende Person, sind von der Zinsabschlagssteuer ausgenommen.

Wenn z.B. eine Bank Kapital an einen Betrieb des Unternehmers gewährt hat, und dieser Unternehmer gleichzeitig ein positives Einlagekonto unterhält (Back-to-back-Konzept). Dann unterliegen diese Sollzinsen ebenfalls nicht der Abgeltungssteuer.

Beispiel:

Die Bank gibt ein Existenzgründungsdarlehen an den Einzelunternehmer A. Daneben hat A als Privatmann bei der Bank Geld angelegt.

Lösung:

Die Zinsen an A unterliegen nicht dem gesonderten Steuersatz von 25 %, sondern sind mit dem normalen Einkommensteuersatz zu versteuern.

Beispiel:

Die Bank gibt ein Existenzgründungsdarlehen an die A GmbH. Daneben hat A, als Gesellschafter der A GmbH (mit einem Gesellschaftsanteil > 10 %), bei der Bank Geld angelegt.

Lösung:

Auch in diesem Fall unterliegen die Zinsen des A nicht der Abschlagsteuer. Diese Sonderregelung gilt neben Einzelunternehmern auch für Darlehen die einer Personen oder Kapitalgesellschaft überlassen werden, an der ihr Anleger beteiligt ist. Bei Kapitalgesellschaften muss aber eine mindestens 10% Beteiligung vorliegen.

In den oben genannten Fällen ist aber weiterhin der volle Werbungskostenabzug in Form von z.B. Bank- und Depotgebühren, Fremdfinanzierungskosten möglich. Der Sparer-Pauschbetrag von 801/1602 € ist im betrieblichen Bereich nicht vorgesehen.

2.1. Dividenden Einkünfte bei Unternehmen

Einführung eines Teileinkünfteverfahrens (Steuerbefreiung i. H. v. 40%), anstatt des Halbeinkünfteverfahrens, im Betriebsvermögen sowie unveränderte Fortführung der Befreiung von Beteiligungserträgen und Gewinnen aus der Veräußerung von Beteiligungen bei Körperschaften (§ 8b KStG);

3. Übergangsvorschriften

Die **Neuregelung** gilt grundsätzlich **für alle Kapitalerträge, die nach dem 31.12.2008 zufließen**. Die zeitlich unbefristete Steuerpflicht bei Wertpapieren (Wegfall der Einjahresfrist) gilt erstmals für Wertpapiere die nach dem 31.12.08 erworben werden.

Für zuvor erworbene Wertpapiere gilt die bisherige Jahresfrist weiter. Bei Verkauf solcher Wertpapiere innerhalb eines Jahres ist dann auch im Jahr 2009 noch das bisherige Halbeinkünfteverfahren anwendbar.

Sonderregelung:

Für Inhaber nicht kapitalgarantierter Zertifikate gilt der Bestandschutz nur, sofern sie die Papiere vor dem 15.03.2007 erworben haben. Andernfalls unterliegt ihre Veräußerung oder Einlösung nach dem 30.06.2009 der Abgeltungssteuer. Kursgewinne aus vor 2009 erworbenen verzinslichen Kapitalforderungen bleiben bei Einlösung bzw. Rückzahlung ebenfalls steuerfrei, sofern sie innerhalb der Disagiostaffel emittiert worden sind.

Das Fondsprivileg für Investmentfonds bleibt für alle Anschaffungen auf Fondsebene vor dem 01.01.2009 erhalten. Dies gilt auch, wenn der Fonds die resultierenden Veräußerungsgewinne erst später an die Anleger ausschüttet. Diese Steuerfreiheit gilt auch für Anleger, die Anteile an dem Investmentfond erst nach dem 31.12.2008 erwerben. Bei späterer Veräußerung der Fondsanteile erfolgt allerdings eine Nachversteuerung.

4. Der Kontenabruf

Die Möglichkeit der Finanzverwaltung einen Kontoabzug durchzuführen bleibt trotz Einführung der Abgeltungssteuer bestehen. Es erfolgt lediglich eine formelle Einschränkung: „... Soweit dies für Veranlagungsfälle erforderlich ist“.

5. Günstigerprüfung (§ 32 d Abs.6 EStG)

Eine Günstigerprüfung wird vorgenommen wenn die individuelle Steuerbelastung niedriger ist als 25 %.

In diesen Fällen ist eine vollständige Anlage „Kap“ einzureichen. Das Finanzamt prüft dann automatisch ob die Einkommensteuerbelastung niedriger ist als die Abgeltungsteuer. Die gesamte Einkommensteuer und Kirchensteuer wird dann durch Steuerbescheid festgesetzt und die einbehaltene Abgeltungsteuer auf die Einkommensteuer angerechnet. Auch bei dieser Veranlagung ist kein zusätzlicher Werbungskostenabzug möglich. Es wird aber der volle Sparer-Pauschbetrag berücksichtigt.

III. Das Jahressteuergesetz 2008

1. Einführung

Am 8.11.2007 hat der Bundestag das Jahressteuergesetz 2008 beschlossen, der Bundesrat hat am 30.11.2007 zugestimmt.

Gegenüber dem Entwurf der Bundesregierung wurde auf das geplante lohnsteuerliche Anteilsverfahren bei Ehegatten aus datenschutz- rechtlichen Bedenken verzichtet.

Es soll zum 1.01.2009 ein geeignetes Anteilsverfahren eingeführt werden. Der Lohnsteuer-Jahresausgleich durch den Arbeitgeber wird beibehalten.

Weiterhin wird die zweijährige Ausschlussfrist für Antragsveranlagungen bei der Einkommensteuer ab dem Veranlagungszeitraum 2005 aufgegeben.

Auch die stark umstrittene Änderung des § 42 AO wurde komplett überarbeitet.

Unverändert bleibt die Pendlerpauschale. Nach Ansicht der Koalitionsfraktionen „besteht vor der Entscheidung des Bundesverfassungsgericht kein gesetzgeberischer Handlungsbedarf“.

Eine wichtige Änderung betrifft die Versorgungsleistungen: es wird nicht wie geplant nur eine fünfjährige, sondern eine für die volle Laufzeit der Vereinbarungen geltende Übergangsregelung für Altverträge eingeräumt.

2. Änderungen des Einkommensteuergesetzes

- **§ 1 Abs. 1 Satz 2 EStG**

Um die entsprechenden Einkünfte ertragsteuerlich erfassen zu können, gehört der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil am Festlandssockel künftig zum einkommensteuerrechtlichen Inland, soweit dieser der Energieerzeugung unter Nutzung erneuerbarer Energien dient.

Inkrafttreten: Veranlagungszeitraum 2008 bzw. Erhebungszeitraum 2008.

- **§ 1 Abs. 3 Satz 2 EStG**

Die absolute für den Antrag auf unbeschränkte Steuerpflicht schädliche Einkommensgrenze wird an den Grundfreibetrag gekoppelt und damit von 6.136 € auf

7.664 € angehoben.

Inkrafttreten: Veranlagungszeitraum 2008.

- **§ 1 Abs. 3 Satz 4 EStG**

Als Reaktion auf das EuGH-Urteil vom 25.01.2007, C-329/05, Meindl (DStR 2007, 232) sind nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegende Einkünfte nicht bei der Ermittlung der Einkommensgrenzen zu berücksichtigen, wenn sie im Ausland nicht besteuert werden und soweit vergleichbare Einkünfte im Inland steuerfrei sind.
Inkrafttreten: Für Staatsangehörige eines EU/EWR-Mitgliedsstaates auch für Veranlagungszeiträume vor 2008 anzuwenden, soweit die Steuerbescheide noch nicht bestandskräftig sind.

- **§ 1a Abs. 1 EStG**

Für den Abzug von Unterhaltsleistungen an einen im EU/ EWR-Ausland lebenden geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten ist für nach § 1 Abs. 1 EStG unbeschränkt steuerpflichtige EU/EWR-Staatsangehörige nicht mehr Voraussetzung, dass sie die Einkommensgrenzen des § 1 Abs. 3 EStG überschreiten. Gleiches gilt für den Antrag auf Behandlung des im EU/EWR-Ausland ansässigen Ehegatten als unbeschränkt steuerpflichtig für Zwecke der Zusammenveranlagung.

Eine Zusammenveranlagung findet aber nur statt, wenn die Einkünfte beider Ehegatten i. S. des § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG, nahezu alle der deutschen Einkommensteuer unterliegen.

Inkrafttreten: Veranlagungszeitraum 2008.

- **§ 4 Abs. 3 Satz 3 EStG**

Durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14. 8. 2007 (BGBl I 2007, 1912, BStB1 I 2007, 630) wurde die GWG- Grenze in § 6 Abs. 2 EStG auf Anschaffungskosten bis einschließlich 150 € gesenkt und für abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter mit Anschaffungskosten von mehr als 150 € und nicht mehr als 1.000 € die sog. Poolabschreibung über Sammelpostenbildung mit fünfjähriger Abschreibungsdauer zwingend vorgeschrieben.

Dies soll nunmehr auch verpflichtend für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG gelten, während die vorherige Bewertungsfreiheit der GWG-Regelung lediglich über eine Verwaltungsanweisung ausgeübt werden durfte.

Inkrafttreten: Wirtschaftsgüter, die nach dem 31. 12. 2007 angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt werden.

- **§ 4f Satz 5 EStG/§ 10 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 EStG/§ 10 Abs. 1 Nr. 8 Satz 6 EStG**

Für den Abzug von Kinderbetreuungskosten muss der Steuerpflichtige eine Rechnung erhalten und die Zahlung hat auf das Konto des Erbringers der Leistung zu erfolgen.

Künftig ist weder die Vorlage der Rechnung beim Finanzamt Voraussetzung für den Abzug der Kosten, noch ist die unbare Zahlung nachzuweisen. Nur auf Verlangen des Finanzamts im Rahmen der allgemeinen Ermittlungsmöglichkeiten nach §§ 85 ff. AO hat dies zu geschehen.

Inkrafttreten: Veranlagungszeitraum 2008.

- **§ 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG/ § 1 a Nr.1a EStG/ § 22 Nr. 1b EStG**

Der Sonderausgabenabzug für Versorgungsleistungen wird beschränkt auf lebenslange und wiederkehrende Versorgungsleistungen, die auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhen und im Zusammenhang stehen mit der Übertragung eines Mitunternehmeranteils an

- einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, - einem Gewerbebetrieb oder - einer selbständigen Tätigkeit, eines Betriebs oder Teilbetriebes, eines mindestens 50 % betragenden Anteils an einer GmbH, wenn der Übergeber Geschäftsführer war und der Übernehmer diese Tätigkeit nach der Übertragung übernimmt.

Abzugsfähig ist auch der Teil der Versorgungsleistungen, der auf den Wohnteil eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft, und damit insbesondere auf die von den Altenteilern genutzte Wohnung, entfällt.

Nicht (mehr) begünstigt ist die Übertragung von Geld-, Grund- und Wertpapiervermögen oder anderen Anteilen an Kapitalgesellschaften.

Der Sonderausgabenabzug setzt voraus, dass der Empfänger unbeschränkt steuerpflichtig ist oder seinen Wohnsitz in einem EU/EWR-Mitgliedsstaat hat. Die Unterscheidung zwischen Renten und dauernden Lasten entfällt, die Versorgungsleistungen sind im vollen Umfang abziehbar und vom Empfänger der Leistungen zu versteuern.

Inkrafttreten: Nach dem 31. 12.2007 vereinbarte Vermögensübertragungen. Für bis zu diesem Datum geschlossene Vereinbarungen ist eine für die volle Laufzeit der Vereinbarung geltende Übergangsregelung vorgesehen, mit der die bisherige Rechtslage weiterhin angewandt wird. Keine Übergangsregelung und damit kein Sonderausgabenabzug kommt in Betracht, wenn das übertragene Vermögen nur deshalb einen ausreichenden Ertrag bringt, weil ersparte Aufwendungen mit Ausnahme des Nutzungsvorteils eines zu eigenen Zwecken vom Vermögensübernehmer genutzten Grundstücks zu den Erträgen des Vermögens gerechnet werden.

- **§ 10 Abs. 1 Nr. 1b EStG/ 22 Nr.1c EStG**

Leistungen aufgrund eines schuldrechtlichen Versorgungsanspruchs sind weiterhin als Sonderausgaben abzugsfähig, soweit die ihnen zugrunde liegenden Einnahmen beim Empfänger der Besteuerung unterliegen. Ist somit z. B. bei einer Leibrente nur ein Ertragsanteil zu versteuern, kann nur dieser abgezogen werden. Handelt es sich um Versorgungsbezüge im Sinne des § 19 EStG sind die Leistungen im vollen Umfang abzugsfähig, aber auch vom Empfänger entsprechend zu versteuern.

Inkrafttreten: Veranlagungszeitraum 2008.

- **§ 10 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG/§ 10 Abs. 3 Satz 7 EStG**

Bei geringfügig Beschäftigten findet eine Hinzurechnung der vom Arbeitgeber pauschal zu entrichtenden Beiträge zur Rentenversicherung zu den begünstigten Aufwendungen nur auf Antrag statt, etwa, wenn der Steuerpflichtige die Regelbeiträge zur Sozialversicherung entrichtet. Eine Kürzung des Höchstbetrags um den entsprechenden Gesamtbeitrag zur allgemeinen Rentenversicherung findet nur statt, wenn der Steuerpflichtige die Hinzurechnung beantragt (vgl. zur Kürzung des früheren Vorwegabzugs bei geringfügig Beschäftigten das BFH- Ur. v. 8. 11. 2006, X R 9/06, BeckRS 2006, 25010951, BFH/ NV 2007, 432).

Inkrafttreten: Veranlagungszeitraum 2008.

- **§ 10 Abs. 3 Satz 3 EStG/ § 10c Abs. 3 Nr. 2 EStG/§ 41b Abs. 1 Satz 2 Nr, 8 EStG**

Bei Arbeitnehmern, die nicht der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht unterliegen, eine Berufstätigkeit ausüben und in diesem Zusammenhang auf Grund vertraglicher Vereinbarungen Anwartschaftsrechte auf eine Altersversorgung erwerben, z. B. ein Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft, wird das Abzugsvolumen für eine Basisversorgung bei der Rürup-Rente bzw. die Vorsorgepauschale stets gekürzt.

Es wird nicht mehr darauf abgestellt, ob die Altersversorgung ganz oder teilweise ohne eigene Beiträge oder durch gemäß § 3 Nr. 63 EStG (z. B. Pensionsfond, Pensionskasse) steuerfreie Beiträge aufgebaut wurde.

Damit erfolgt auch dann eine Kürzung, wenn die Altersversorgung voll aus eigenen Beiträgen erbracht wird. Infolgedessen ist in der Lohnsteuerbescheinigung künftig nicht mehr der Großbuchstabe V zu übermitteln bzw. zu bescheinigen.

Inkrafttreten: Veranlagungszeitraum 2008.

- **§ 10 Abs. 4 Satz 2 EStG**

In das Gesetz aufgenommen wird, dass auch für Personen, für die steuerfreie Leistungen der Künstlersozialkasse nach § 3 Nr. 57 EStG erbracht werden, der niedrigere Höchstbetrag von 1 500 € für sonstige Vorsorgeaufwendungen i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG gilt.

Inkrafttreten: Veranlagungszeitraum 2008.

- **§ 10a Abs. 5 Satz 3 EStG**

Es wird eine eigenständige Korrekturvorschrift eingeführt, wenn bei einer Riester-Rente die Bescheinigung unzutreffend ist und nach Bekanntgabe des Steuerbescheids vom Anbieter aufgehoben oder korrigiert wird.

Inkrafttreten: Auch für Veranlagungszeiträume vor 2008, wenn sich dies zugunsten des Steuerpflichtigen auswirkt und die Steuerfestsetzung bei Inkrafttreten des Jahressteuergesetzes 2008 noch nicht unanfechtbar war oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stand.

- **§ 10b Abs. 1 Satz 3 EStG**

Nach der Änderung des Spendenabzugs durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 10. 10. 2007, BGBl I 2007, 2332, können Spenden zeitlich unbegrenzt vorgetragen werden, wenn sie entweder die Höchstbeträge (20 % des Gesamtbetrags der Einkünfte bzw. 4 Promille der Summe aus Umsätzen, Löhnen und Gehältern) übersteigen oder im Veranlagungszeitraum der Zuwendung nicht berücksichtigt werden können.

Die zweite Alternative wird präzisiert. Zunächst sind vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehen die Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 3 und 4 EStG und nach § 10c EStG sowie der Verlustvortrag nach § 10d EStG. Die abziehbaren Zuwendungen mindern einen verbleibenden Restbetrag. Soweit sie danach nicht berücksichtigt wurden, sind sie vorzutragen.

Inkrafttreten: Nach dem 31.12.2006 geleistete Zuwendungen. Nur für den Veranlagungszeitraum 2007 besteht ein Wahlrecht, die vorherige Rechtslage anzuwenden.

- **§ 32b Abs. 1 Nr. 5 EStG**

Bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern aus EU/ EVTR-Staaten und bei nach § 1 Abs. 3 oder § 1a EStG unbeschränkt Steuerpflichtigen wird in Folge des EUGH-Urteils vom 18. 7. 2007, C-182/06, Lakebrink (DStR 2007, 1339) der negative Progressionsvorbehalt zugelassen.

Inkrafttreten: Veranlagungszeitraum 2008. Bei Staatsangehörigen eines EU/ EWR-Staates ist die Neuregelung auch für frühere Veranlagungszeiträume anzuwenden, soweit Steuerbescheide noch nicht bestandskräftig sind.

- **§ 32b Abs. 3 und 4 EStG**

Die Mitteilungspflicht für dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Leistungen ist bisher beschränkt auf das Insolvenzgeld. Die restlichen Leistungen werden bescheinigt. Künftig sollen alle dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Leistungen durch die Träger der Sozialleistungen elektronisch mitgeteilt werden, so weit sie nicht bereits auf der Lohnsteuerbescheinigung auszuweisen sind.

Inkrafttreten: § 52 Abs. 43a EStG: Durch im BStBl zu veröffentlichendem BMF-Schreiben wird der Zeitpunkt der erstmaligen Übermittlung mitgeteilt. Bis dahin ist weiter nach der bisherigen Rechtslage zu verfahren.

- **§ 32d Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 Buchst. c EStG**

Durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14.08.2007, BGBl I 2007, 1912, BStBl I 2007, 630 war bislang vorgesehen, bei wechselseitigen Kapitalüberlassungen zwischen z. B. einem Kreditinstitut und einem Gewerbetreibenden generell den progressiven Steuersatz statt des Abgeltungsteuersatzes anzuwenden. Damit sollen Gestaltungen vermieden werden, die darauf zielen, betriebliche Gewinne durch Zinszahlungen an ein Kreditinstitut und gleichzeitigen (etwas geringeren) Zinseinnahmen letztlich nur mit einem möglicherweise geringeren Abgeltungsteuersatz zu belasten.

Diese ursprüngliche Regelung würde aber auch Fälle erfassen, in denen kein Zusammenhang zwischen Kreditgewährung und Einlage besteht und andererseits nicht greifen, wenn der Steuerpflichtige bei einem Kreditinstitut die Einlage unterhält und von einem anderen (ggf. verbundenen) Kreditinstitut Kredite erhält. Über den Bereich der Gewinneinkünfte hinaus wären z. B. auch Steuerpflichtige mit einem vermieteten Objekt betroffen gewesen, die bei einem Kreditinstitut die Immobilie finanzieren und dort zugleich über Einlagen verfügen.

Die jetzige Gesetzesänderung soll das „Hausbankprinzip“ nicht gefährden. Von einer sog. Back-to-Back-Finanzierung ist nur noch auszugehen, wenn eine Kapitalanlage mit einer Kapitalüberlassung an einen Betrieb des Steuerpflichtigen im Zusammenhang steht.

Entsprechendes gilt, wenn die Kapitalüberlassung (vor allem von Kreditinstituten) erfolgt an

- eine dem Steuerpflichtigen nahestehende Person;
- Personengesellschaft, an der der Steuerpflichtige oder eine ihm nahestehende Person als Mitunternehmer beteiligt ist;
- Kapitalgesellschaft (oder Genossenschaft), an der der Steuerpflichtige zu mindestens 10 % beteiligt ist.

Ein Zusammenhang besteht bei Vorliegen eines einheitlichen Plans.

- Ein solcher ist insbesondere anzunehmen, wenn die Kapitalüberlassung in einem engen zeitlichen Zusammenhang steht oder die jeweiligen Zinsvereinbarungen miteinander verknüpft sind.
- Ein enger zeitlicher Zusammenhang setzt nach der Gesetzesbegründung voraus, „dass der Kredit in zeitlicher Nähe zur Tätigkeit einer Kapitalanlage aufgenommen wird und die Kreditlaufzeit in etwa der Dauer der Kapitalanlage entspricht“,
- Eine Verknüpfung kann unmittelbar als direkte Koppelung zwischen Guthabenszins und Kreditzins oder mittelbar über die Anbindung an einen bestimmten Referenzzinssatz vorliegen.

Von einem Zusammenhang ist insbesondere dann nicht auszugehen, wenn die Zinsvereinbarungen marktüblich sind oder die Anwendung des Abgeltungsteuersatzes beim Steuerpflichtigen nicht zu einem Belastungsvorteil führt. „Marktüblich sind die Zinsvereinbarungen, wenn sie dem entsprechen, was das Kreditinstitut mit vergleichbaren Kunden bei isolierter Kreditgewährung bzw. Kapitalanlage vereinbart hätte. Die Marktüblichkeit ist regelmäßig anzunehmen, wenn die Konditionen den Zinssätzen der EWU-Zinsstatistik für den betreffenden Monat entsprechen oder lediglich geringe Abweichungen vorliegen“

Inkrafttreten: Veranlagungszeitraum 2009.

- **§ 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG**

Es wird eine Optionsmöglichkeit hin zur Anwendung des progressiven Steuertarifs geschaffen, wenn die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft aus einem unternehmerischen Interesse heraus erfolgt.

Das Wahlrecht besteht für Kapitalerträge nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG (vor allem Dividenden) aus einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Steuerpflichtige im Veranlagungszeitraum, für den erstmals der Antrag gestellt wird zu mindestens 25 % beteiligt ist oder zu mindestens 1 % beteiligt und beruflich (Geschäftsführer, Arbeitnehmer) für die Kapitalgesellschaft tätig ist.

Der Antrag gilt grundsätzlich für fünf Veranlagungszeiträume, ohne dass die Voraussetzungen erneut geprüft werden. Bei jederzeit möglichem Widerruf kann kein erneuter Antrag hin zum progressiven Steuertarif gestellt werden. Eine erneute Ausübung der Option ist dem Steuerpflichtigen nach der Gesetzesbegründung „jedoch nicht verwehrt, wenn er nach einer vollständigen Veräußerung seiner Anteile zu einem späteren Zeitpunkt erneut eine größere Beteiligung am selben Unternehmen erwirbt. .

Inkrafttreten: Veranlagungszeitraum 2009.

- **§ 33b Abs. 1 EStG**

Verdeutlicht wird der Anwendungsbereich des Pauschbetrags für behinderte Menschen, nämlich die Abgeltung laufender und typischer im Zusammenhang mit der Behinderung stehender Kosten. Zudem wird festgehalten, dass das Wahlrecht, statt des Pauschbetrags für behinderte Menschen sämtliche Aufwendungen nach § 33 EStG geltend zumachen, für die Aufwendungen im jeweiligen Veranlagungszeitraum nicht aufgeteilt, sondern nur einheitlich ausgeübt werden kann.

Inkrafttreten: Veranlagungszeitraum 2008.

- **§ 34b EStG**

Die Tarifiermäßigung für außerordentliche Einkünfte aus Holznutzungen wird nicht mehr nur bei land- und forstwirtschaftlichen Einkünften sondern unabhängig von der Einkunftsart gewährt.

Inkrafttreten: Veranlagungszeitraum 2008.

- **§ 35 EStG**

Mit Urteil vom 27. 9. 2006, X R 25/04, DStR 2007, 387, hat der BFH nach dem Meistbegünstigungsprinzip, Verluste bei der vertikalen Verlustverrechnung zwischen den Einkunftsarten, für Zwecke der Berechnung des Höchstbetrags einer Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 35 EStG, zunächst mit nicht nach § 35 EStG begünstigten Einkünften verrechnet.

Im besten Fall entspricht dadurch der Ermäßigungsbetrag der Einkommensteuer. Dies widerspricht der Auffassung der Verwaltung in BMF vom 12. 1. 2007, IV B 2 — S 2296a — 2/07 (BStB11 2007, 108, DStR 2007, 198), nach der außergewerbliche Verluste für Zwecke des § 35 EStG anteilig zu verrechnen sind.

Vor diesem Hintergrund wird die Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags neu geregelt.

Er ergibt sich künftig, indem die Summe der positiven gewerblichen Einkünfte zur Summe aller positiven Einkünfte (statt bisher zur Summe der Einkünfte) ins Verhältnis gesetzt wird und das Ergebnis mit der (um z. B. angerechnete ausländische Steuer nach § 34c Abs. 1 EStG geminderten) tariflichen Steuer multipliziert wird. Weitere Obergrenze ist auch künftig die tatsächlich gezahlte Gewerbesteuer.

Inkrafttreten: Veranlagungszeitraum 2008.

- **§ 35a Abs. 1 Satz 1 EStG/ § 35a Abs..2 Satz 1 und 2 EStG/ § 35 Abs. 2 Satz 5 EStG**

Das Erbringen haushaltsnaher Beschäftigungsverhältnisse und Dienstleistungen kann steuerbegünstigt nicht nur in einem inländischen, sondern künftig auch in einem Haushalt erfolgen, der in einem sonstigen EU/EWR-Mitgliedstaat liegt.

Wie bei den Kinderbetreuungskosten müssen für die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung bei Dienstleistungen nur noch auf Nachfrage die Rechnung und der Nachweis der unbaren Zahlung beim Finanzamt eingereicht werden.

Inkrafttreten: Soweit es das Erbringen haushaltsnaher Beschäftigungsverhältnisse und Dienstleistungen betrifft, ist die Neuregelung in allen Fällen anzuwenden, in denen die Einkommensteuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist. Soweit es die Rechnung und den Nachweis der unbaren Zahlung betrifft, greift die Änderung ab dem Veranlagungszeitraum 2008.

- **§ 39e EStG/ § 39 Abs. 1 Satz 1 EStG/ § 39 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 EStG**

Letztmalig für das Jahr 2010 haben die Gemeinden Lohnsteuerkarten auf Papier auszustellen. Auf den Lohnsteuerkarten 2009 und 2010 haben sie die Identifikationsnummern der Arbeitnehmer zur Vorbereitung des Abrufs der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale aufzubringen.

Ab 2011 soll der automatisierte Abruf elektronischer Lohnsteuerabzugsmerkmale eingeführt werden. Diese werden unter dem Identifikationsmerkmal beim Bundeszentralamt für Steuern für jeden Steuerpflichtigen gespeichert, unabhängig davon, ob er Arbeitnehmer ist oder nicht. Die zur Zeit vorhandenen Daten werden ohne Zutun der Arbeitnehmer durch die Gemeinden und die Finanzämter mitgeteilt.

Bei Aufnahme eines Arbeitsverhältnisses hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Identifikationsnummer und sein Geburtsdatum zwecks Datenabruf mitzuteilen. Der Arbeitgeber hat sich (u. a.) mittels seiner Wirtschafts-Identifikationsnummer (falls noch nicht verfügbar: Umsatzsteuer-Identifikationsnummer) zu authentifizieren. Der Zeitpunkt des erstmaligen Datenabrufs wird durch ein im BStBl zu veröffentlichendes BMF-Schreiben bekannt gegeben. Im Jahr 2010 soll eine Erprobungsphase stattfinden, an der alle Arbeitgeber teilnehmen können, wobei das Bundeszentralamt für Steuern in Abstimmung mit dem BMF eine Auswahl treffen kann.

Inkrafttreten: Nach dem 31. 12. 2007 endende Lohnzahlungszeiträume und nach diesem Datum zufließende sonstige Bezüge.

- **§ 45a Abs. 1 EStG**

Kapitalertragsteueranmeldungen sind künftig generell elektronisch abzugeben.

Inkrafttreten: Kapitalerträge, die dem Gläubiger nach dem 31. 12.2008 zufließen.

- **§ 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 - 4 EStG**

Die Frist von bisher zwei Jahren für eine sog. Antragsveranlagung wird aufgehoben. Zuletzt hatte der BFH Bedenken, ob die Antragsfrist mit dem Grundgesetz vereinbar sei, vgl. Vorlagebeschluss an das BVerfG vom 22. 5. 2006, VI R 49/04 (BStB11 2006, 808, DStRE 2006, 1191). Damit ist ein Antrag auf Veranlagung innerhalb der allgemeinen Festsetzungsfrist von vier Jahren zu stellen; eine Anlaufhemmung i. S. des § 170 Abs. 2 Nr. AO wird wegen (in aller Regel) fehlender Erklärungspflicht nicht vorliegen.

Inkrafttreten: Anträge auf Veranlagung ab dem Veranlagungszeitraum 2005. Für frühere Veranlagungszeiträume findet die Neuregelung nur Anwendung, wenn über einen Antrag auf Veranlagung zur Einkommensteuer am Tag der Verkündung des Jahressteuergesetzes 2008 noch nicht bestandskräftig entschieden worden ist. Damit kann das Finanzamt in anhängigen Streitfällen abhelfen. Wurde bis zur Verkündung des Jahressteuergesetzes 2008 kein Antrag für Veranlagungszeiträume vor 2005 gestellt, ist dies demnach wegen Ablaufs der bisherigen Ausschlussfrist nicht mehr möglich.

Änderungen der Einkommensteuerdurchführungsverordnung

- **§ 54 Abs. 1 Satz 2 EStDV**

Anmeldungen inländischer Zweigniederlassungen einer Kapitalgesellschaft mit Sitz im Ausland (z. B. private limited company) unterliegen künftig der Mitteilungspflicht der Notare.

Inkrafttreten: Vorgänge nach dem 31.12.2007

3. Änderungen des Körperschaftsteuergesetzes

- **§ 8b Abs. 3 KStG**

Gewinnminderungen in Zusammenhang mit einem Anteil im Sinne des § 8b Abs. 2 KStG sind nicht abzugsfähig.

Hierzu gehören auch Gewinnminderungen (z. B. Teilwertabschreibungen, Forderungsverzicht oder -ausfall) im Zusammenhang mit einem Gesellschafterdarlehen oder aus der Inanspruchnahme von Sicherheiten, die für ein Darlehen hingegeben wurden, wenn das Darlehen bzw. die Sicherheit von einem Gesellschafter gegeben wurde, der unmittelbar oder mittelbar zu mehr 25% am Grund- oder Stammkapital der Kapitalgesellschaft, der das Darlehen gewährt wurde, beteiligt ist oder (ohne zeitliche Begrenzung) war.

Hierbei wird generell von einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung ausgegangen. Dies gilt auch für eine einem solchen Gesellschafter nahestehende Person bzw. auf diesen rückgriffsberechtigte Dritte.

Refinanzierungskosten und andere laufende Aufwendungen werden vom Abzugsverbot nicht erfasst.

Die Vermutung der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung kann durch den Nachweis widerlegt werden, dass auch ein fremder Dritter das Darlehen bei sonst gleichen Umständen gewährt oder noch nicht zurückgefordert hätte. Dabei sind nur die eigenen Sicherungsmittel der Gesellschaft zu berücksichtigen.

Für Forderungen aus Rechtshandlungen (z. B. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen oder Mietforderungen) gilt Entsprechendes.

Inkrafttreten: Veranlagungszeitraum 2008.

- **§ 14 Abs. 4 KStG/§ 27 Abs. 6 Sätze 2-4 KStG**

Vor dem Hintergrund des BFH-Urteils vom 7. 2. 2007, 1 R 5/05 (DStR 2007, 895) wird die Bildung und Auflösung aktiver und passiver Ausgleichsposten in Organschaftsfällen im Sinne der Verwaltung geregelt.

Für Mehr- und Minderabführungen ist in der Steuerbilanz des Organträgers ein besonderer (ggf. anteiliger) aktiver oder passiver Ausgleichsposten zu bilden, der im Zeitpunkt der Veräußerung der Beteiligung an der Organgesellschaft gewinn/einkommensmindernd oder -erhöhend aufzulösen ist.

Der BFH hatte entgegen der sich aus R 63 Abs. 3 KStR 2004 ergebenden Rechtslage für den Fall der Veräußerung der Beteiligung an der Organgesellschaft entschieden, ein beim Organträger vorhandener passiver Ausgleichsposten sei erfolgsneutral (statt gewinn- und damit einkommenserhöhend) aufzulösen.

Inkrafttreten: 5 34 Abs. 9 Nr. 5 KStG: Auch für Veranlagungszeiträume vor 2008.

- **§ 37 Abs. 5 KStG**

Durch das SEStEG vom 7.12.2006 (BGBl I 2006, 2878, BStB1 I 2007, 4) wurde die ratierte Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens in den Jahren 2008 - 2017 angeordnet. Für das erste Jahr des Auszahlungszeitraums (2008 und ggf. vorherige Jahre) ist die Auszahlung des Anspruchs einen Monat nach Bekanntgabe des Bescheids vorgesehen, für die folgenden Jahre jeweils am 30. 9. eines Jahres.

Für 2008 wäre damit eine Auszahlung vor dem 30. 9. 2008 möglich gewesen. Dies wird mit der jetzigen Änderung verhindert. Die Auszahlung der ersten Rate erfolgt frühestens mit dem 30. 9. 2008, bei Bekanntgabe des Bescheids nach dem 31. 8. 2008 einen Monat nach Bekanntgabe.

Ändern sich die Grundlagen für die Ermittlung des Körperschaftsteuerguthabens, ist durch sinngemäße Anwendung des § 10d Abs. 4 Satz 4 und 5 EStG der Bescheid über die Festsetzung des Körperschaftsteuerguthabens zu ändern.

Der Anspruch auf das auszuzahlende Körperschaftsteuerguthaben kann (z. B. zugunsten eines Kreditinstituts) abgetreten oder verpfändet werden. Der dem an sich entgegenstehende § 46 Abs. 4 AO findet keine Anwendung.

Inkrafttreten: Veranlagungszeitraum 2008.

- **§ 38 Abs. 4-10 KStG/ § 40 KStG/§ 10 UmwStG**

Zum (grundsätzlich) 31.12.2006 wird das noch vorhandene EK 02 zum letzten Mal ermittelt und festgestellt und (ohne tatsächliche Ausschüttung) mit einem Körperschaftsteuererhöhungsbetrag von pauschal 3 % versteuert.

Der Erhöhungsbetrag wird begrenzt auf den Betrag, der sich bei einer Vollausschüttung nach bisheriger Systematik ergäbe. Der sich ergebende Betrag ist in zehn gleichen Jahresraten zwischen 2008 und 2017 zu bezahlen; Ausnahmen für die Zahlungsweise sind vorgesehen für Liquidationen und Vermögensübertragungen oder Sitzverlegungen in Staaten außerhalb der EU.

Die Rate für 2008 (und ggf. für vorherige Jahre) wird einen Monat nach Bekanntgabe des Bescheids fällig, frühestens jedoch am 30. 9. 2008 (vgl. die entsprechende Regelung in § 37 Abs. 5 KStG). Die restlichen Raten sind jeweils am 30. 9. eines Jahres fällig. Auf Antrag, der bis zum 30. 9. 2015 gestellt werden kann, können die nach dem Zeitpunkt des Antrags fälligen Raten in einer Summe entrichtet werden, wobei eine Abzinsung mit einem Zinssatz von 5,5 % erfolgt.

Inkrafttreten: Veranlagungszeitraum 2008 bzw. steuerlicher Übertragungsstichtag nach dem 31. 12. 2006.

4. Änderungen des Umwandlungssteuergesetzes

- **§ 18 Abs. 3 Satz 1 UmwStG**

Wird innerhalb von fünf Jahren nach einem Vermögensübergang von einer Körperschaft ein Betrieb, Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil veräußert, unterliegt der Veräußerungsgewinn der Gewerbesteuer.

Nach Verwaltungsauffassung im sog. Umwandlungssteuererlass

(BMF v. 25. 3. 1998, IV B 7 - S 1978 - 21/98, IV B 2 - S 1909 - 33/98, BStBI 11998, 268, BeckVerw 026939; geändert durch BMF v. 21. 8.2001, IV A 6 - S 1909 - 11/01, BStBI I 2001, 543, DStR 2001, 1570, Rz. 18.07)

umfasst der Veräußerungsgewinn auch die stillen Reserven des aufnehmenden Rechtsträgers.

Dem ist der BFH in seinem Urteil vom 20. 11. 2006, VIII R 47/05 (DStRE 2007, 551) nicht gefolgt. Er entschied, dass der Teil des Veräußerungsgewinns, der auf das Vermögen entfällt, das dem aufnehmenden Rechtsträger bereits vor der Umwandlung gehörte, nicht der Gewerbesteuer zu unterwerfen ist.

Mit der Gesetzesänderung wird die Auffassung der Verwaltung in das Gesetz übernommen.

Inkrafttreten: Umwandlungen, bei denen die Anmeldung zur Eintragung in das für die Wirksamkeit der Umwandlung maßgebliche öffentliche Register nach dem 31. 12.2007 erfolgt.

5. Änderungen des Gewerbesteuergesetzes

- **§ 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG**

Durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14.08.2007 (BGB1 I 2007, 1912, BStB1 I 2007, 630) wurden die gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen neu geregelt.

U. a. sollten ab Erhebungszeitraum 2008 als pauschaler Finanzierungsanteil 75 % der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung der im Eigentum eines anderen stehenden unbeweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens im Rahmen der Berechnung des Hinzurechnungsbetrags berücksichtigt werden.

Dieser Finanzierungsanteil wird durch die jetzige Ändeung auf 65 % reduziert.
Inkrafttreten: Erhebungszeitraum 2008.

- **§ 9 Nr. 7 Satz 1 Halbsatz 2 GewStG**

Bisher war Voraussetzung für eine Kürzung der Gewinnanteile im Bereich der Mutter/Tochter-Richtlinie, dass die Beteiligung der Obergesellschaft seit Beginn des Erhebungszeitraums ununterbrochen bestand. In Anpassung an die Regelung in § 9 Nr. 2a GewStG wird künftig (stichtagsbezogen) darauf abgestellt, dass zu Beginn des Erhebungszeitraums die Beteiligung zu mindestens 10 % bestand.

Zudem werden Gewinnanteile aufgrund einer Kapitalherabsetzung oder nach Auflösung der Tochtergesellschaft nicht mehr von der Kürzung ausgenommen.

Inkrafttreten: Soweit noch nicht bestandskräftig, auch in Erhebungszeiträumen vor 2007.

6. Änderungen des Umsatzsteuergesetzes

- **§ 3 Abs. 9 Satz 4 und 5 UStG**

Vor dem Hintergrund der BFH-Rechtsprechung (v. 10. 8. 2006, V R 38/05, DStR. 2006, 188; v. 10. 8. 2006, V R 55/04, DStRE 2006, 1347; und v. 26. 10. 2006, V R 58, 59/04, DStRE 2007, 565) wird die typisierende Regelung aufgehoben, wonach bei Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle eine sonstige Leistung vorliegt, die nicht dem ermäßigten Steuersatz gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG unterliegt.

Es ist für jeden einzelnen Umsatz im Rahmen einer Gesamtbetrachtung zu entscheiden, ob die Lieferelemente oder die Elemente einer sonstigen Leistung überwiegen.

Inkrafttreten: Tag nach der Verkündung des Gesetzes.

- **§ 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG/ § 28 Abs. 4 UStG**

Die Personenbeförderung mit Bergbahnen, Sessel- und Schleppliften wird nicht mehr mit dem Regelsteuersatz, sondern mit dem ermäßigten Steuersatz besteuert.

Inkrafttreten: 1.01.2008.

- **§ 13d UStG**

Der durch das StÄndG 2003 vom 15. 12. 2003, BGBl 12003, 2645 mit Wirkung zum 1. 1. 2004 eingefügte Haftungstatbestand für den leistenden Unternehmer bei Änderung der Bemessungsgrundlage und die damit verbundene Vorsteuerberichtigung beim Leistungsempfänger in den Fällen eines Mietvertrags oder mietähnlichen Vertrags wird, nach der Gesetzesbegründung wegen kaum wahrnehmbarer finanzieller Auswirkungen in der Praxis, aufgehoben.

Inkrafttreten: 1.01.2008.

- **§ 28 Abs. 4 UStG**

Die Befristung für die ermäßigte Besteuerung der Beförderung von Personen mit Schiffen wird bis zum 31. 12. 2011 verlängert.

Inkrafttreten: 1.01.2008.

7. Änderungen der Abgabenordnung

- **§ 26 Satz 3 AO**

In Fällen, in denen über einen Insolvenzantrag noch nicht entschieden oder ein eröffnetes Insolvenzverfahren noch nicht aufgehoben wurde, soll das bisher zuständige Finanzamt zuständig bleiben. Gleiches gilt, wenn sich eine Personengesellschaft oder eine juristische Person in Liquidation befindet.

Inkrafttreten: Tag nach der Verkündung des Gesetzes.

- **§ 42 AO**

Bei der Prüfung, ob ein Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten vorliegt, wird in das Gesetz eine Prüfungsreihenfolge aufgenommen.

Ist der Tatbestand einer spezialgesetzlichen Regelung zur Vermeidung einer Steuerumgehung erfüllt, gehen deren Rechtsfolgen vor.

Andernfalls hat das Finanzamt zu prüfen, ob ein Missbrauch vorliegt, weil (aus seiner Sicht) eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wurde, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt.

Der Steuerpflichtige kann diese Annahme entkräften, wenn er für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die jedoch nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sein müssen.

Inkrafttreten: Anzuwenden ab 1. 1. 2008 auf Kalenderjahre ab 2008.

- **§ 116 Abs. 1 AO**

Die Anzeigen von Steuerstraftaten durch die Gerichte und die Behörden dürfen künftig entweder dem Bundeszentralamt für Steuern oder , soweit bekannt, der für das Steuerstrafverfahren zuständigen Finanzbehörde direkt mitgeteilt werden.

Inkrafttreten: Tag nach der Verkündung des Gesetzes.

- **§ 393 Abs. 3 AO**

Erkenntnisse, die die Finanzbehörde oder die Staatsanwaltschaft rechtmäßig im Rahmen strafrechtlicher Ermittlungen gewonnen hat, dürfen im Besteuerungsverfahren verwendet werden.

Dies gilt künftig auch für Erkenntnisse, die dem Brief-, Post- und Fernmeldegeheimnis unterliegen, soweit die Finanzbehörde diese rechtmäßig im Rahmen eigener strafrechtlicher Ermittlungen gewonnen hat oder soweit nach den Vorschriften der Strafprozessordnung Auskunft an die Finanzbehörden erteilt werden darf. Der BFH hatte im Beschluss vom 26.02. 2001, VIII/3 265/00 (BStB1 I 2001, 464, DStR 2001, 702) für den Fall einer Telefonüberwachung ein steuerliches Verwertungsverbot für aus der Telefonüberwachung gewonnene Erkenntnisse wegen Verstoßes gegen Artikel 10 Abs. 1 GG angenommen; die AO selbst enthielte weder eine Befugnisnorm für eine Beschränkung des Fernmeldegeheimnisses noch eine Vorschrift, die die Verwertung von Aufzeichnungen zulasse, die auf der Grundlage des § 100a StPO gewonnen worden seien.

Inkrafttreten: Tag nach der Verkündung des Gesetzes.

IV. Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerlichen Engagements

1. Erhöhung der Übungsleiterpauschale

Bislang sind nach § 3 Nr. 26 EStG Einnahmen für folgende nebenberufliche Tätigkeiten bis zu einem Höchstbetrag von insgesamt 1.848 € im Jahr (monatlich 154 €) steuer- und damit auch sozialversicherungsfrei:

- Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder eine vergleichbare Tätigkeit,
- künstlerische Tätigkeiten,
- Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen.

Eine abschließende Aufzählung der begünstigten Tätigkeiten ist in R 17 Abs. 1 LStR 2005 (s. a. R 3.26 LStR 2008-E) enthalten.

Weitere Voraussetzungen für die Steuerfreiheit sind, dass

- die Tätigkeit nebenberuflich ausgeübt wird,
- die nebenberufliche Tätigkeit der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke dient und
- die nebenberufliche Tätigkeit im Dienst oder Auftrag einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienenden Einrichtung ausgeübt wird.

Bei der Übungsleiterpauschale handelt es sich um einen Jahresbetrag. Dieser wird auch dann nur einmal gewährt, wenn mehrere begünstigte Tätigkeiten im Laufe eines Jahres ausgeübt werden. Er ist nicht zeit anteilig aufzuteilen, wenn die begünstigte Tätigkeit lediglich wenige Monate ausgeübt wird.

Steuerlich interessant ist die Übungsleiterpauschale auch deshalb, weil der Freibetrag von 1.848 €/Jahr bzw. 154 € im Monat bei der Prüfung der Frage, ob bei einem Mini-Job die 400 Euro-Grenze eingehalten ist, außer Ansatz bleibt.

Beispiel:

Eine im Hauptberuf Angestellte ist nebenberuflich in einem Sportverein als Übungsleiterin tätig. Sie kann zusätzlich zu dem vom Verein gezahlten Aushilfslohn von 400 €/Monat den Übungsleiterfreibetrag von 154 € insgesamt also 554 €/Monat erhalten.

Die Beschäftigung ist als 400-€-Mini-Job versicherungsfrei, weil das Arbeitsentgelt nach Abzug der steuerfreien Aufwandsentschädigung die Grenze von 400 €/Monat nicht überschreitet. Pauschale Beiträge sind an die Mini-Job-Zentrale auf Grundlage von 400 € zu entrichten.

Mit dem "Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements" ist die **Übungsleiterpauschale rückwirkend zum 1.1.2007 auf 2.100 €/Jahr bzw. 175 € im Monat anzuheben.**

2. Ausweitung des förderungsfähigen Personenkreises

Die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG umfasst derzeit nur einen relativ kleinen Kreis nebenberuflich ausgeübter ehrenamtlicher Tätigkeiten. Mindestens ebenso förderwürdig erscheinen jedoch viele ehrenamtliche Tätigkeiten im kommunalen Bereich wie z. B. Mitglieder kommunaler Volksvertretungen und der Freiwilligen Feuerwehren oder ehrenamtliche Landschaftspfleger sowie Naturschutzbeauftragte.

Diese im kommunalen Bereich ausgeübten ehrenamtlichen Tätigkeiten fallen bislang nicht unter die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 26 EStG, weil sie, im Gegensatz zu Übungsleitern, nicht pädagogisch ausgerichtet sind.

Daher ist in das Gesetz ein § 3 Nr. 26 a EStG eingeführt worden, der einen allgemeinen Freibetrag für Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten im gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Bereich in Höhe von bis zu 500 € im Jahr vorsieht.

3. Anwendung in der Sozialversicherung

Wieder einmal nimmt die Sozialversicherung eine vom Steuerrecht abweichenden bzw. entgegenlaufenden Standpunkt ein. Die Erhöhung kann für die Kranken-, Pflege-, Renten- und Arbeitslosenversicherung erst von dem Zeitpunkt an Wirkung entfalten, in dem das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements Rechtskraft erlangt hat, d. h. mit dem Tag der Verkündung dieses Gesetzes am 15.10.2007 im Bundesgesetzblatt. Dies ergibt sich aus dem das Sozialversicherungsrecht beherrschenden und in Rechtsprechung und in Rechtslehre anerkannten Grundsatz, dass Versicherungsverhältnisse stets vorausschauend beurteilt werden müssen und nachträglich nicht verändert werden dürfen.

Hinweis

Das Gesetz ist am 10.10.2007 verabschiedet worden und tritt rückwirkend zum 1.1.2007 in Kraft. Damit wirkt die Erhöhung bzw. der Erhöhungsbetrag der Übungsleiterpauschale für den Bereich der Sozialversicherung frühestens vom Tage der Verkündung des Gesetzes am 15.10.2007.

Dadurch läuft die im Steuerrecht zulässige Rückwirkung teilweise ins Leere, denn eine rückwirkende Aufstockung in 2007 würde z. B. bei einem regelmäßig auf „554-€o-Basis“ (400 € Aushilfslohn + 154 € Übungsleiterpauschale) beschäftigten Übungsleiter zum Wegfall der Sozialversicherungsfreiheit des 400-€ Mini-Jobs führen.

4. Sonstige Regelungen

Die nachfolgenden Änderungen sind zur Verbesserung des bürgerlichen Engagements noch eingeführt worden:

- Bessere Abstimmung und Vereinheitlichung der förderungswürdigen Zwecke im Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht. Weder der Kreis der gemeinnützigen noch der Kreis der spendenbegünstigten Zwecke werden verkleinert.
- Vereinheitlichung und Anhebung der Höchstgrenzen für den Spendenabzug von bisher 5 % bzw. 10 % des Gesamtbetrags der Einkünfte auf einheitlich 20 %.
- Abschaffung des zeitlich begrenzten Vor- und Rücktrags von Großspenden und des zusätzlichen Höchstbetrags für Spenden an Stiftungen zugunsten eines zeitlich unbegrenzten Zuwendungsvortrags.
- Anhebung des Höchstbetrages für die Ausstattung von Stiftungen mit Kapital (Vermögensstockspenden) von 307 000 € auf 1.000.000 € ohne Beschränkung auf' das Gründungsjahr
- Senkung des Haftungssatzes bei unrichtigen Zuwendungsbestätigungen und fehlverwendeten Zuwendungen von 40 % auf 30 % als Folge der Senkung des durchschnittlichen Grenzsteuersatzes.
- Anhebung der Besteuerungsgrenze für wirtschaftliche .Betätigungen gemeinnütziger Körperschaften sowie der Zweckbetriebsgrenze bei sportlichen Veranstaltungen von jeweils 30 678 € auf 35 000 € Einnahmen im Jahr.
- Rücksichtnahme auf besondere Verhältnisse im kulturellen Bereich durch verbesserten Sonderausgabenabzug für Mitgliedsbeiträge an Vereine zur Förderung kultureller Einrichtungen.

XI. Erbschaftsteuergesetz

1. Ausgangslage zur Reform des Erbschaftsteuer- und des Bewertungsrechts

Mit seinem Beschluss vom 7.11.2006 hat das Bundesverfassungsgericht das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht in seiner derzeitigen Ausgestaltung als verfassungswidrig verworfen. Der Gesetzgeber wurde durch diesen Beschluss verpflichtet, spätestens bis zum 31.12.2008 eine Neuregelung zu treffen. Hauptkritikpunkt des Bundesverfassungsgerichts ist die Art und Weise der steuerlichen Bewertung des Grundvermögens, land- und forstwirtschaftlichen Vermögens, Betriebsvermögens und der Anteile an (nicht notierten) Kapitalgesellschaften.

Die Besteuerung der erbschafts- und schenkungssteuerlichen Bereicherung ist einheitlich nach dem gemeinen Wert auszurichten. Dabei müssen die Bewertungsmethoden sicherstellen, dass alle Vermögensgegenstände „mit einem Annäherungswert“ an den gemeinen Wert (Verkehrswert/Marktwert) erfasst werden

2. Grundmodell der Reform des Erbschaftsteuer und des Bewertungsrechts

Die persönlichen Freibeträge sind nunmehr wie folgt zusammengefasst worden:

Steuerklasse I

Ehegatten	Kinder	Enkel	Sonstige Personen
500.000 €,	400.000 €	200.000 €	100.000 €

Steuerklasse II + III

Persönlicher Freibetrag für Personen der Steuerklasse II und III 20.000 €

Daneben gelten noch die sachlichen Freibeträge des § 13 ErbStG.

Steuerklasse I

Hausrat 41.000 €

andere bewegt. körperliche Gegenstände 12.000 €

Steuerklasse II und III 12.000 €

Die Grenzen der Tarifstufen werden zugunsten der Steuerpflichtigen nach oben geglättet. In Steuerklasse I bleibt es bei den geltenden Tarifsätzen, für Steuerklassen II und III wird ein zweistufiger Tarif wie folgt eingeführt.

Bis 31.12.2007 stellt sich die Tabelle wie folgt dar:

Wert des steuerpflichtigen Erwerbs bis einschließlich	Steuerklasse		
	I	II	III
52 000 €	7 %	12 %	17 %
256 000 €	11 %	17 %	23 %
512 000 €	15 %	22 %	29 %
5 113 000 €	19 %	27 %	35 %
12 783 000 €	23 %	32 %	41 %
25 565 000 €	27 %	37 %	47 %
über 25 565 000 €	30 %	40 %	50 %

ab dem 01.01.2008 sind folgende Stufen vorgesehen:

Wert des steuerpflichtigen Erwerbs bis einschließlich	Steuerklasse		
	I	II	III
75.000 €	7%	30%	30%
300.000 €	11%	30%	30%
600.000 €	15%	30%	30%
6.000.000 €	19%	30%	30%
13.000.000 €	23%	50%	50%
26.000.000 €	27%	50%	50%
und darüber	30%	50%	50%

Die Steuerklasse I bleibt weitgehend unverändert während die Belastung in der Steuerklasse II und III signifikant ansteigt. Das Gesetz behält die Tarifvergünstigung für nichtverwandte Betriebsübernehmer (§ 19a ErbStG) bei.

Für Lebenspartner (auch eingetragene) soll weiterhin die Steuerklasse III gelten.

Eingetragene Lebenspartner sollen bezüglich der fortgesetzten Gütergemeinschaft und des Zugewinnausgleichs wie Ehegatten behandelt werden und Ihnen soll aber ein persönlicher Freibetrag in Höhe von 500.000 Euro zuerkannt werden.

3. Besteuerung von Betriebsvermögens

Die Freibeträge des Betriebsvermögens nach § 13 a BewG fallen zum 31.12.2008 weg. Ab dem 01.01.2009 wird die Bewertung von Betriebsvermögen neu geregelt.

Das Betriebsvermögen wird zum gemeinen Wert, d.h. zum Verkehrswert ermittelt und von der Bemessungsgrundlage für Betriebsvermögen wird ein Abschlag von 15 % vorgenommen. Das somit begünstigte Betriebsvermögen beträgt 85 %.

Auf diesem Wert wird eine gleitende Freigrenze für das Betriebsvermögen von 150.000 € angesetzt. Dieser Betrag schmilzt bei übersteigendem Betrag ab.

3.1. Bewertung des Betriebsvermögens

Dem Grunde nach ist das nach ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen abgegrenzte Betriebsvermögen von Gewerbebetrieben (Einzelunternehmen, Freiberuflerpraxen, Beteiligungen an Personengesellschaften, Kapitalgesellschaften) zu bewerten. Es wird als Bewertungsmaßstab der gemeine Wert (Verkehrswert) vorgegeben.

Der gemeine Wert (Verkehrswert) ist in erster Linie aus Verkäufen unter fremden Dritten abzuleiten, die weniger als ein Jahr vor dem Besteuerungszeitpunkt zurückliegen. Fehlen derartige zeitnahe Verkäufe, ist der gemeine Wert unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten oder einer anderen anerkannten Methode zu schätzen.

Als Mindestwert wird die Summe der gemeinen Werte der Einzelwirtschaftsgüter des Unternehmens abzüglich der Schulden festgelegt (Substanzwert). Die Einzelheiten sollen in einer gesonderten Rechtsverordnung geregelt werden. In dieser Rechtsordnung soll auch ein vereinfachtes Ertragswertverfahren angeboten werden, das den Beteiligten eine verlässliche und angemessene Bewertung ermöglicht.

Andere übliche Bewertungsverfahren können angewendet werden, wenn sie zu vergleichbaren Ergebnissen führen.

In einer Rechtsverordnung wird der im Ertragswertverfahren anzuwendende Kapitalisierungszinssatz festgelegt. Ausgangswert ist die Rendite für längerfristige öffentliche Anleihen, die von der Deutschen Bundesbank für den Besteuerungszeitpunkt benannt wurde. Im Schnitt der letzten zehn Jahre betragen die Renditen für öffentliche Anleihen in etwa 4,5 % Prozent. Dieser Basiszins wird um einen angemessenen "Risikozuschlag" erhöht, der auf 4,5 % fixiert, wird. Nach den aktuellen Umlaufrenditen für öffentliche Anleihen ergibt sich hieraus ein: Kapitalisierungszinssatz von rund 9 %, der entsprechend der künftigen Entwicklung des Basiszinssatzes variiert.

Zur Missbrauchsvermeidung und zur korrekten Wertfindung bei kurzfristigen Einlagen innerhalb von zwei Jahren vor dem Besteuerungszeitraum sind die aus der Vergangenheit abgeleiteten Erträge um fiktive Erträge zu erhöhen, die diesen Einlagen für den Referenzzeitraum beizumessen wären.

3.2. Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften

Bei Anteilen an börsennotierten Kapitalgesellschaften stellt der Börsenkurs den gemeinen Wert dar. Bei nicht, notierten Anteilen ist der gemeine Wert in erster Linie aus Verkäufen unter fremden Dritten abzuleiten, die weniger als ein Jahr vor dem Besteuerungszeitpunkt zurückliegen. Fehlen derartige zeitnahe Verkäufe, ist der gemeine Wert zu schätzen. Dabei gelten die Festlegungen unter 3.1.entsprechend.

3.3. Gleitende Freigrenze

Das Betriebsvermögen bleibt außer Ansatz, soweit der Wert dieses Vermögens insgesamt 150 000 € nicht übersteigt (Abzugsbetrag). Der Abzugsbetrag von 150 000 € verringert sich, wenn der Wert des Vermögens im Sinne des § 13b Absatz 1 insgesamt die Wertgrenze von 150 000 € übersteigt, um 50 % des diese Wertgrenze übersteigenden Betrags.

Der Abzugsbetrag von 150.000 € soll eine Wertermittlung und aufwändige Überwachung von Klein- und Kleinstfällen (z.B.. Kleinhandel; kleinere Handwerker oder auch Betriebe der Land- und Forstwirtschaft) unterhalb des Grenzwerts ersparen. Bei größeren Betrieben tritt dieser Vereinfachungseffekt in den Hintergrund. Es ist deshalb angemessen, den Abzugsbetrag abzuschmelzen. Ab einem gemeinen Wert des Betriebsvermögens von 450.000 € beträgt der Abzugsbetrag 0 €.

Für mehrere Erwerbe: innerhalb von 10 Jahren von derselben Person soll jedoch der Erwerber die Freigrenze nur einmal beanspruchen können. Dadurch soll verhindert werden, dass durch ein Aufspalten einer größeren Zuwendung in mehrere Zuwendungen unterhalb des Abzugsbetrags ein nicht gerechtfertigter Steuervorteil erwachsen kann.

3.4. Begünstigte Betriebsvermögen

Sowohl der pauschale Abschlag von 15 % als auch die gleitende Freigrenze kann nur bei dem begünstigten Betriebsvermögen angewendet werden.

Durch die nach dem Einkommensteuerrecht geschaffene Möglichkeit, Vermögensgegenstände, die nicht ihrer Natur nach der privaten Lebensführung dienen, zu „gewillkürtem“ Betriebsvermögen zu erklären, können praktisch alle Gegenstände, die üblicherweise in Form der privaten Vermögensverwaltung gehalten werden (Geld- und Kapitalanlagen, vermietete und verpachtete Grundstücke und Gebäude) auch in Form eines Gewerbebetriebs gehalten werden, soweit sie einen gewissen betrieblichen Zusammenhang aufweisen. Dieses sogn.

Verwaltungsvermögen ist nicht begünstigt, d.h. in jedem Fall voll steuerpflichtig.

Es erfolgt somit eine normative Festlegung des begünstigten Betriebsvermögens als Gesamtbetriebsvermögen abzüglich Verwaltungsvermögen.

15% werden nun pauschal aus dieser Bemessungsgrundlage“ herausgenommen.

D.h. Mindestens 15 % des Vermögens unterliegen daher immer der vollen Besteuerung

Auf die restlichen 85 % der Bemessungsgrundlage wird dann die gleitende Freigrenze von 150.000 € berücksichtigt.

Dies alles gilt nur wenn die nachfolgenden Bedingungen eingehalten werden.

3.4.1. Ausnahme der Begünstigung

Das gewillkürte Betriebsvermögen (Verwaltungsvermögen) darf einen Anteil von 50 % des gesamten Betriebsvermögens nicht überschreiten. Ansonst gilt das gesamte Vermögen als nicht begünstigt.

Als Verwaltungsvermögen und damit als schädliches Betriebsvermögen gelten Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten.

Eine Nutzungsüberlassung an Dritte ist nicht anzunehmen, wenn der Erblasser oder Schenker

- sowohl im überlassenden Betrieb als auch im nutzenden Betrieb einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen konnte
- oder als Gesellschafter einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 EStG den Vermögensgegenstand der Gesellschaft zur Nutzung überlassen hatte
- und diese Rechtsstellung auf den Erwerber übergegangen ist,
- soweit keine Nutzungsüberlassung an einen weiteren Dritten erfolgt.

Als Verwaltungsvermögen gelten auch Anteile an Kapitalgesellschaften wenn die Beteiligung am Nennkapital dieser Gesellschaft 25 % oder weniger beträgt. Ob diese Grenze überschritten wird, ist nach der Summe der dem Betrieb unmittelbar zuzurechnenden Anteile und der Anteile weiterer Gesellschafter zu bestimmen, wenn

- die Gesellschafter unwiderruflich untereinander verpflichtet sind, über die Anteile nur einheitlich zu verfügen
- oder sie ausschließlich auf andere, derselben Verpflichtung unterliegenden Anteilseigner, zu übertragen haben
- und das Stimmrecht gegenüber nichtgebundenen Gesellschaftern nur einheitlich auszuüben.

Als Verwaltungsvermögen gelten auch Beteiligungen an Gesellschaften im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs.4 EStG und an entsprechenden Gesellschaften im Ausland sowie Anteile an Kapitalgesellschaften, die nicht unter dem obigen Absatz fallen, soweit bei diesen Gesellschaften das Verwaltungsvermögen mehr als 50 % beträgt.

Verwaltungsvermögen sind auch Wertpapiere sowie vergleichbare Forderungen wie auch Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken und Archive, Münzen, Edelmetalle und Edelsteine, wenn der Handel mit diesen Gegenständen oder deren Verarbeitung nicht der Hauptzweck des gewerblichen Betriebes ist.

Der Anteil des Verwaltungsvermögens am gesamten Betriebsvermögen bestimmt sich nach dem Verhältnis der erbschaftsteuerlichen Bewertungsansätze für die Gegenstände des Verwaltungsvermögens als Einzelwirtschaftsgüter zum erbschaftsteuerlichen Unternehmenswert.

3.5. Verschonungsklausel

Der Wert von Betriebsvermögen, Land- und forstwirtschaftlichem Vermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften bleibt insgesamt außer Ansatz (Verschonungsabschlag).

Voraussetzung ist, dass

- die **maßgebende jährliche Lohnsumme** des Betriebs,
- bei Beteiligungen an einer Personengesellschaft oder Anteilen an einer Kapitalgesellschaft des Betriebs der jeweiligen Gesellschaft,
- **innerhalb von zehn Jahren** nach dem Erwerb
- in jedem in diesem Zeitraum endenden Wirtschaftsjahre **70 % der Ausgangslohnsumme nicht unterschreitet**.

Ausgangslohnsumme ist die durchschnittliche Lohnsumme der letzten fünf Jahre vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer endenden Wirtschaftsjahre. Satz 2 ist nicht anzuwenden, wenn die Ausgangslohnsumme null Euro beträgt oder der Betrieb nicht mehr als zehn Beschäftigte hat.

Die Ausgangslohnsumme für jedes in den Zehnjahreszeitraum fallende Wirtschaftsjahr ist mittels des letzten vor dem Schluss des Wirtschaftsjahrs vom Statistischen Bundesamt herausgegebenen Tariflohnindex anzupassen. Auf Antrag kann ein auf eine bestimmte Branche bezogener Tariflohnindex angewendet werden, wenn dieser nachweislich unter dem Tariflohnindex des Statistischen Bundesamts liegt. Für jedes Wirtschaftsjahr, in dem die Lohnsumme die indizierte Ausgangslohnsumme unterschreitet, vermindert sich der nach Satz 1 zu gewährende Verschonungsabschlag mit Wirkung für die Vergangenheit um 10 %.

Bedingung für diese weitgehende Verschonung ist, dass der Erwerber das Unternehmen fortführt. Ein geeigneter Indikator für die Unternehmensfortführung und insbesondere die Erhaltung der Arbeitsplätze in einem erworbenen Unternehmen ist die jeweilige die Summe der im Unternehmen gezahlten Löhne und Gehälter in Form eines Durchschnittsbeitrages über die dem Unternehmensübergang vorangegangenen fünf Jahre. Anpassungen erfolgen auf Grundlage der durchschnittlichen Lohn und Gehaltsentwicklung.

In den folgenden zehn Jahren müssen in jedem Jahr 70% der Ausgangslohnsumme erreicht werden, um die Begünstigung in vollem Umfang zu erhalten. Für jedes Jahr, in dem dieser Mindestwert unterschritten wird, verringert sich der Verschonungsabschlag um 10%.

Bei Unternehmen, die keine Arbeitnehmer beschäftigen oder unter § 23 Abs. 1 Satz 2 KSchG fallen (Betriebe mit höchstens 10 Arbeitnehmern), wird auf die Lohnsumme als Prüfmaßstab verzichtet.

3.5.1 Ermittlung der Lohnsummen

Die Lohnsumme umfasst alle Vergütungen (Löhne und Gehälter und andere Bezüge und Vorteile) die im maßgebenden Wirtschaftsjahr an die auf den Lohn- und Gehaltslisten erfassten Beschäftigten gezahlt werden; außer Ansatz bleiben Vergütungen an solche Arbeitnehmer, die nicht ausschließlich oder überwiegend in dem Betrieb tätig sind. Zu den Vergütungen zählen alle Geld- oder Sachleistungen für die von den Beschäftigten erbrachte Arbeit, unabhängig davon, wie diese Leistungen bezeichnet werden und ob es sich um regelmäßige oder unregelmäßige Zahlungen handelt. Zu den Löhnen und Gehältern gehören auch alle von den Beschäftigten zu entrichtenden Sozialbeiträge, Einkommensteuern und Zuschlagsteuern auch dann, wenn sie vom Arbeitgeber einbehalten und von ihm im Namen des Beschäftigten direkt an den Sozialversicherungsträger und die Steuerbehörde abgeführt werden.

Nicht zu den Löhnen und Gehältern zählen die vom Beschäftigten selbst abzuführenden Sozialbeiträge. Zu den Löhnen und Gehältern zählen alle vom Beschäftigten empfangenen Sondervergütungen, Prämien, Gratifikationen, Abfindungen, Zuschüsse zu Lebenshaltungskosten, Familienzulagen, Trinkgelder, Provisionen, Teilnehmergebühren und vergleichbare Vergütungen.

3.5.2. Einbeziehung der Lohnsummen von Beteiligungen

Die Lohnsumme ist in Einzelunternehmen und Personen- oder Kapitalgesellschaften ohne großen Aufwand zu ermitteln, wenn diese keine Unterbeteiligungen haben. Hier ist der zu bewertende Betrieb zugleich der relevante Arbeitgeber. Gehören zum Vermögen eines zu bewertenden Betriebs (Mutterbetrieb) Beteiligungen an anderen Unternehmen (Töchterbetriebe), Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften mit mehr als 25 % Beteiligungsanteil, sind diese im Wert des Mutterbetriebs zu berücksichtigen. Auf den dadurch erhöhten Wert werden die Verschonungen gewährt. Folglich müssen auch die Lohnsummen dieser Töchter in die Entscheidungsgröße einbezogen werden. Sonst wäre es unschädlich, Beteiligungen zu verkaufen oder aufzugeben oder Arbeitsplätze in Tochterbetrieben abzubauen, solange nur die Lohnsumme des Mutterbetriebs nicht unter die Mindestgrenze sinkt. Die Lohnsummenerfassung soll auf den EU- und EWR-Raum begrenzt bleiben. Verlagerungen von Arbeitsplätzen aus diesem Wirtschaftsraum in das übrige Ausland gehen daher zu Lasten der maßgeblichen Lohnsumme.

3.6. Vorverhaftungsregelung des Verwaltungsvermögens

Verwaltungsvermögen (s.o.) mit einem Anteil von unter 50 % des Betriebsvermögens ist nur dann begünstigt, wenn es zum Besteuerungszeitpunkt bereits zwei Jahre dem Betrieb zuzurechnen war.

Das im Besteuerungszeitpunkt vorhandene Betriebsvermögen muss über 15 Jahre im Betrieb erhalten werden. Verstöße gegen die Verhaftungsregelungen lösen eine Nachversteuerung aus.

3.7. Nachversteuerung

Die Betriebsveräußerung/-aufgabe oder Teilveräußerung sowie Veräußerung/Entnahme von wesentlichen Betriebsgrundlagen innerhalb dieser 15 Jahren führen in dem entsprechenden Umfang zum Wegfall der Verschonung, es sei denn es erfolgt in zeitlichem Zusammenhang eine Reinvestition in diesem Umfang im Betrieb (Reinvestitionsklausel).

Überentnahmen führen in ihrem Umfang zum Wegfall der Verschonung. Die Steuer wird nach der sich danach ergebenden höheren Bemessungsgrundlage rückwirkend neu festgesetzt.

Entzieht der Erwerber das begünstigte Vermögen oder Teile hiervon der Zweckbindung in seiner Hand durch dessen Veräußerung oder Aufgabe, ist es angemessen, dass der Erwerber für dieses Vermögen die Verschonung verliert und die darauf entfallende Erbschaftsteuer zahlen muss, zumal hierbei in der Regel auch die Mittel zur Begleichung der Erbschaftsteuer frei werden.

Die einzelnen Voraussetzungen für den Wegfall der Begünstigung entsprechen weitgehend den geltenden Regelungen in § 13a Abs. 5 ErbStG. Soweit der Erlös aus einer Veräußerung von Teilbetrieben oder wesentlichen Betriebsgrundlagen im betrieblichen Interesse verwendet und damit die Zweckbindung beibehalten wird, ist von einer Nachversteuerung abzusehen. Wegen des verdreifachten Behaltenszeitraums von 15 Jahren wird der Betrag der unschädlichen Überentnahmen auf 150.000 € verdreifacht.

Bei begünstigten Anteilen an Kapitalgesellschaften soll auch der Wegfall bestehender Verfügungsbeschränkungen oder Stimmrechtsbündelungen, die Voraussetzung dafür waren, dass ein Anteil unterhalb der Mindestbeteiligung begünstigt werden konnte, zum Wegfall der Verschonungen führen.

4. Grundvermögen

4.1. Allgemeines

Die Definition und Abgrenzung der Vermögensart „Grundvermögen“ erfolgt entsprechend den geltenden Regelungen in §§ 68, 69 BewG. Bewertungsmaßstab ist der gemeine Wert. Die Bewertungen basieren auf den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts, ergänzt um Regelungen für die Bewertungen von Sonderfällen (Erbbaurecht, Gebäude auf fremdem Grund und Boden, Grundstücke mit Gebäuden im Zustand der Bebauung).

4.2. Bewertung unbebauter Grundstücke

Der Wert unbebauter Grundstücke ist wie nach geltendem Recht nach der Fläche und den jeweils aktuellen Bodenrichtwerten zu ermitteln.

4.3. Bewertung bebauter Grundstücke

Der Wert der bebauten Grundstücke ist nach dem Vergleichswertverfahren, dem Ertragswertverfahren oder dem Sachwertverfahren zu ermitteln.

Die Wertermittlungsverfahren werden in Anlehnung an die Wertermittlungsverordnung durch Rechtsverordnung typisierend geregelt.

Das Vergleichswertverfahren kommt bei der Ermittlung des gemeinen Werts von bebauten Grundstücken nur bei Grundstücken in Betracht, die mit weitgehend gleichartigen Gebäuden bebaut sind und bei denen sich der Grundstücksmarkt an Vergleichswerten orientiert. Das Vergleichswertverfahren ist daher regelmäßig für Wohnungseigentum, Teileigentum sowie Ein- und Zweifamilienhäuser anzuwenden. Beim Vergleichswertverfahren wird der Marktwert eines Grundstücks aus tatsächlich realisierten Kaufpreisen von anderen Grundstücken abgeleitet, die in Lage, Nutzung, Bodenbeschaffenheit Zuschnitt und sonstiger Beschaffenheit hinreichend mit dem zu vergleichenden Grundstück übereinstimmen.

Das Ertragswertverfahren kommt insbesondere bei bebauten Grundstücken in Betracht, bei denen der nachhaltig erzielbare Ertrag für die Werteinschätzung am Grundstücksmarkt im Vordergrund steht (typische Renditeobjekte).

Das Ertragswertverfahren ist daher regelmäßig für Mietwohngrundstücke sowie Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke für die sich auf dem örtlichen Grundstücksmarkt eine übliche Miete ermitteln lässt, anzuwenden. Beim Ertragswertverfahren wird der Wert von bebauten Grundstücken auf der Grundlage des für diese Grundstücke nachhaltig erzielbaren Ertrags ermittelt.

Das Sachwertverfahren kommt insbesondere bei den bebauten Grundstücken in Betracht, bei denen es für die Werteinschätzung am Grundstücksmarkt nicht in erster Linie auf den Ertrag ankommt, sondern die Herstellungskosten im gewöhnlichen Geschäftsverkehr wertbestimmend sind. Im Sachwertverfahren sind daher Wohnungseigentum, Teileigentum sowie Ein- und Zweifamilienhäuser, soweit ein Vergleichswert nicht vorliegt, Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke, für die sich auf dem örtlichen Grundstücksmarkt keine übliche Miete ermitteln lässt, sowie sonstige bebaute Grundstücke zu bewerten. Beim Sachwertverfahren wird der Wert von bebauten Grundstücken auf der Grundlage des Substanzwerts, der Summe aus Herstellungswert der auf dem Grundstück vorhandenen baulichen und nicht baulichen Anlagen sowie dem Bodenwert, ermittelt.

4. 4. Bewertung der Sonderfälle

4.4.1. Erbbaurecht

Ist das Grundstück mit einem Erbbaurecht belastet, sind die Werte für die wirtschaftliche Einheit Erbbaurecht und für die wirtschaftliche Einheit des belasteten Grundstücks gesondert zu ermitteln. Bei der Wertermittlung sind neben dem Bodenwert und dem Gebäudewert bei bebauten Grundstücken die Höhe des Erbbauzinses, die Restlaufzeit des Erbbaurechts und die Höhe der Heimfallentschädigung angemessen zu berücksichtigen.

4.4.2. Gebäude auf fremdem Grund und Boden

In Fällen mit Gebäuden auf fremdem Grund und Boden sind die Werte für die wirtschaftliche Einheit des Gebäudes auf fremdem Grund und Boden und die wirtschaftliche Einheit des belasteten Grundstücks gesondert zu ermitteln. Bei der Wertermittlung sind neben dem Bodenwert und dem Gebäudewert die Höhe des Pachtzinses und die Restlaufzeit des Nutzungsrechts angemessen zu berücksichtigen.

4.4.3. Grundstücke mit Gebäuden im Zustand der Bebauung

Die Gebäude oder Gebäudeteile im Zustand der Bebauung sind mit den bereits im Besteuerungszeitpunkt entstandenen Herstellungskosten dem Wert des bislang unbebauten oder bereits bebauten Grundstücks hinzuzurechnen.

4.5. Verschonung von Grundvermögen

Für bebaute Grundstücke (z.B. Ein- und Zweifamilienhäuser, Mietwohngrundstücke, Wohnungseigentum) und Teile von gemischt genutzten Grundstücken, die **zu Wohnzwecken** vermietet werden, ist ein **Abschlag in Höhe von 10 % auf den Verkehrswert** vorgesehen.

Dies gilt nur, sofern sie nicht zum begünstigten Betriebsvermögen oder zum begünstigten Vermögen eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft gehören. Die Verschonung gilt auch für entsprechende Grundstücke in den anderen EU-Mitgliedstaaten und Staaten des Europäischen Wirtschaftsraums.

Voraussetzung für die Inanspruchnahme des verminderten Wertansatzes ist, dass der Erwerber das erworbene Grundstück nicht auf Grund letztwilliger Verfügung des Erblassers oder rechtsgeschäftlicher Verfügung des Erblassers oder Schenkers auf einen Dritten übertragen muss. Dem durch die Weitergabeverpflichtung belasteten Erwerber entsteht dadurch kein Nachteil. Er kann die daraus resultierende Last bereicherungsmindernd berücksichtigen. Der nachfolgende Erwerber kann seinerseits die Verschonung in Anspruch nehmen.

Der verminderte Wertansatz fällt mit Wirkung für die Vergangenheit weg, soweit der Erwerber innerhalb von 15 Jahren nach dem Erwerb Grundstücke im Sinne des Absatzes 3 veräußert.

5. Land- und Forstwirtschaft

Auf der Grundlage des Entwurf der Bundesregierung wird die Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens wie folgt geregelt:

Die Abgrenzung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens erfolgt nach bisher bewährten Grundsätzen. Da der gemeine Wert in der Regel, aus Verkäufen nicht abgeleitet werden kann, erfolgt die Ermittlung des gemeinen Werts im Ertragswertverfahren als Gesamtansatz.

Für die Wertermittlung ganzer Betriebe wird der im Ertragswertverfahren anzuwendende Kapitalisierungszinssatz gesetzlich mit 5,5 % festgelegt. Die Ermittlung der auf die Nutzungsart bezogenen Ansätze wird zur Dynamisierung des Verfahrens im Wege einer Rechtsverordnung geregelt. Als Mindestwert ist die regional übliche mit 5,5 % kapitalisierte Netto-Pacht für den Grund und Boden zuzüglich eines betriebsformabhängigen prozentualen Anteils vom landesspezifischen Nettopachtpreis, ermittelt auf der Grundlage von länderspezifischen Hektarwerten, für das Besatzkapital anzusetzen. Hilfsweise sind durchschnittliche Kaufpreise anstelle der kapitalisierten Pacht anzusetzen, wenn Besonderheiten bei den einzelnen Nutzungen dies erfordern.

Neubewertung des Falls bei Veräußerung des gesamten Betriebs oder von Teilen des Betriebs sowie bei der Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden innerhalb eines Zeitraums von 20 Jahren (sog. Nachversteuerungsvorbehalt).

6. Übriges Vermögen

Da Vermögen, das unter keine der drei vorgenannten Vermögensarten fällt (übriges Vermögen), schon im geltenden Recht weitgehend nach Verkehrswertgesichtspunkten bewertet wird, können die bestehenden Regelungen zum großen Teil übernommen werden.

Im Einzelnen:

- Für Wertpapiere und Anteile an Kapitalgesellschaften, die an der Börse notiert sind, ist der Kurswert maßgeblich.
- Andere Wertpapiere und Kapitalforderungen werden mit dem Nennwert erfasst. Hinsichtlich der nicht notierten Anteile an Kapitalgesellschaften gelten die Ausführungen zu 3.2.
- Kapitalforderungen und Schulden sind regelmäßig mit dem Nennwert anzusetzen.
- Noch nicht fällige Versicherungsansprüche sind künftig nicht mehr mit zwei Dritteln der eingezahlten Prämien, sondern mit dem Rückkaufswert zu bewerten.
- Für Sachleistungsansprüche gilt wie bisher der Verkehrswert.
- Bei wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen (z. B. Nießbräuche und Renten) ist wie bisher der Kapitalwert zugrunde zu legen.
- Für die zum übrigen Vermögen rechnenden Gegenstände des Hausrats und andere bewegliche körperliche Gegenstände gilt der gemeine Wert.

7. Rückwirkende Anwendung

Das neue Recht tritt ab Verkündung in Kraft und ist ab diesem Stichtag anzuwenden (1. Halbjahr 2008). In Fällen der Erbschaft kann auf Antrag für den Zeitraum 1. Januar 2007 bis Inkrafttreten, das neue Recht gewählt werden.

VI. Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts (MoMiG) und zur Bekämpfung von Missbräuchen **„Regierungsentwurf“**

Das Gesetz wird beim planmäßigem Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens wahrscheinlich im Laufe des kommenden Frühjahrs 2008 verkündet werden können.

I. Wesentliche Neuerungen im Überblick

Die wichtigsten Auswirkungen der geplanten Reform finden sich in der folgenden Übersicht:

- Stammkapitalherabsetzung auf 10.000 € bei nur hälftiger Soforteinzahlung;
- Möglichkeit einer neuen Rechtsform der Unternehmergeellschaft (UG) (haftungsbeschränkt) mit einem Stammkapital von unter 10.000 €;
- Beschleunigung der Eintragung der Gesellschaft durch Unabhängigkeit von der Erteilung staatlicher Genehmigungen; vollständige Streichung des § 8 Abs. 1 Nr.6 GmbHG;
- Verzicht auf Beurkundung der Gründung bei Verwendung der Mustersatzung des RegE-MoMiG; teilweise auch bei Satzungsänderung, Belehrung auch durch RA oder ausländischen Notar;
- gutgläubiger Erwerb von GmbH-Geschäftsanteilen aufgrund von unbeanstandeter Gesellschafterliste, mit den Wirkungen teilweise ähnlich des Aktienregisters; gesteigerte Mitwirkungspflichten für Notare;
- Durchnummerierung der Geschäftsanteile in der Gesellschafterliste;
- Stückelung der Geschäftsanteile auf 1 €;
- Möglichkeit des Erwerbs mehrerer Anteile bei Gründung und Kapitalerhöhung (§5 Abs. 2 GmbHG);
- Möglichkeit der Einpersonengründung ohne Sicherheitsleistung, also nur 5.000 € anfänglicher Kapitalbedarf;
- Kostenvorschuss für die Handelsregisterkosten nur selten erforderlich; Nachweis für Aufbringung des Stammkapital kann nur noch in Ausnahmefällen verlangt werden;

- Streichung des § 4a GmbHG, damit deutsche GmbH ihren Verwaltungssitz auch ins Ausland legen können, um so deutschen Konzernen das Handeln im Ausland mit einer deutschen GmbH zu ermöglichen;
- Schaffung der Rechtsgrundlage für Cash- Pooling; ebenso Regelung für Gesellschafterdarlehen von der GmbH an Gesellschafter (§30 Abs. 1 GmbHG); damit wird die Vergabe des Stammkapitals von der GmbH an die KG als Darlehen grundsätzlich ebenso gestattet sein soll; diese Liberalisierung gilt auch i.R.d. §8 Abs. 2 Satz 2 RegE-MoMiG für die Kapitalaufbringung; bilanzielle Betrachtungsweise wird maßgeblich;
- Entschärfung der Folgen der verschleierte Sacheinlage; keine Doppelaufbringung des Stammkapitals bei nachgewiesener Werthaltigkeit (§ 19 Abs. 4 RegE-MoMiG);
- Regelung der Einlagepflicht in § 14 RegE-MoMiG;
- Aufhebung der Deregulierung des Eigenkapitalersatzrechts (§ 32a, § 32b GmbHG und BGH-Rechtsprechung); Gleichbehandlung aller Gesellschafterdarlehen; die Rechtsprechungsregeln und die Novellenregeln sollen aufgehoben werden, dies auch mit Wirkung für die GmbH & Co. KG;
- Verschärfung der Bestellungshindernisse für Geschäftsführer (§ 6 Abs. 2 RegE-MoMiG);
- Haftung nach § 9c RegE-MoMiG nur bei wesentlicher (nicht unwesentlicher) Überbewertung;
- ersatzlose Streichung des § 17 GmbHG zur Teilung von Geschäftsanteilen;

Bekämpfung von Missbräuchen durch:

- passive Vertretungsbefugnis von Aufsichtsrat und ersatzweise Gesellschaftern, wenn die Gesellschaft führungslos ist;
- Eintragung einer ladungsfähigen Anschrift in das Handelsregister (Verhinderung von stillen Liquidationen);
- Insolvenzantragspflicht der Gesellschafter und des Aufsichtsrats bei Führungslosigkeit der Gesellschaft;
- Verlagerung der Insolvenzantragspflicht in § 15a InsO, damit diese Pflicht auch für Auslandsgesellschaften gilt;

Erweiterung der Bestellungsverbote als Geschäftsführer.

VII. Referentenentwurf zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz

An der gesellschafts- und steuerrechtlichen Einbindung des HGB-Jahresabschlusses ändert sich nichts.

Der HGB- Jahresabschluss bleibt weiterhin Basis für Ausschüttungsentscheidungen und für die Steuerbilanz.

Durch Streichung von HGB- Wahlrechten wird zwar an einigen Stellen (Herstellungskosten, Abschreibungen) eine Übereinstimmung. zur Steuerbilanz gesucht und z.T. auch erreicht. Diese Übereinstimmung konnte jedoch die Praxis durch entsprechende Wahlrechtsausübung schon bisher herbeiführen.

Es kommen aber nun mit

- der Aktivierungspflicht selbsterstellter immaterieller Vermögensgegenstände und
- durch Änderungen der Bewertung von Rückstellungen

weitere Abweichungen hinzu.

Der Wegfall zahlreicher HGB-Wahlrechte mag durchaus zu begrüßen sein und die Vergleichbarkeit der HGB-Abschlüsse stärken. Auf der anderen Seite ist die Einführung verdeckter Wahlrechte (immaterielle Vermögensgegenstände, Handelsbestand) kritisch zu sehen. Insoweit wird das Urteil im Hinblick auf die beabsichtigte Stärkung der Informationsfunktion zwiespältig ausfallen.

Im Einzelnen ergeben sich für die GmbH die folgenden, kurz kommentierten wesentlichen Änderungen:

1. Neue Größenkriterien für den Jahresabschluss von Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264 a Abs.I HGB

Der Gesetzgeber schöpft die Möglichkeiten der Größenanpassungen für Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften ohne natürliche Person als persönlich haftender Gesellschafter (GmbH & Co. KG) voll aus und reicht sie durch Änderung des § 267 HGB wie folgt an die Unternehmen weiter:

	<u>Kleine</u>	<u>Mittlere</u>	<u>Große</u>
Bilanzsumme in T€	bis 4.840	bis 19.250	über 19.250
Umsatzerlöse in T€	bis 9.860	bis 38.500	über 38.500
Arbeitnehmer	bis 50	bis 250	über 250

Gerade für die kleine GmbH ist die Anpassung von erheblicher Bedeutung, weil Unternehmen dieser Größenklasse von der Ermittlung aktiver latenter Steuern, die nun zur Pflicht wird (s. unten), befreit wird (§274a Nr.5 HGBRefE).

2. Neue Größenkriterien für den Konzernabschluss

Auch die Größenkriterien für den HGB-Konzernabschluss werden nach oben angepasst. Die konsolidierten Nettowerte (§ 293 Abs.1 Nr.2 HGB-RefE) entsprechen jenen für große Kapitalgesellschaften (s. oben), und die unkonsolidierten Bruttowerte belaufen sich auf 21 Mio. € für die Bilanzsumme und 42Mio.€ für die Umsatzerlöse (§ 293 Abs.1 Nr.1 HGB-RefE).

3. Einheitliche Definition kapitalmarktorientierter Unternehmen

Schon bisher knüpfen sich an die Kapitalmarktorientierung von Kapitalgesellschaften diverse Rechtsfolgen an: Jede kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften gilt stets als groß (§267 Abs.3 HGB), zusätzliche Anhangangaben sind erforderlich, der jüngst eingeführte Bilanzzeit muss geleistet werden, und für den Konzernabschluss ist ES sogar möglich das HGB zu verlassen und IFRS „befreiend“ anzuwenden.

Bisher waren an verschiedenen Stellen im Gesetz kapitalmarktorientierte Unternehmen definiert. Es ist anwenderfreundlich und außerordentlich begrüßenswert, dass sich nun in § 264 d HGB-RefE eine einheitliche Definition findet, auf die an anderen Stellen dann Bezug genommen wird. Eine inhaltliche Änderung ergibt sich nicht, nach wie vor können Eigenkapital und, das ist für die GmbH ggf. einschlägig, Schuldtitelemittenten kapitalmarktorientiert sein.

4. Neuregelung der Anwendung der IFRS im Einzelabschluss

Bisher war es möglich, für Zwecke der elektronischen Bundesanzeigerpublizität einen Einzelabschluss nach IFRS aufzustellen. Der hier zugrunde liegende § 325 Abs.2a HGB entfällt und wird durch einen §264e HGB- RefE ersetzt.

Nun kann ein vollständiger IFRS -Jahresabschluss erstellt werden, der den Gegenstand der Pflichtveröffentlichung darstellt. Im Anhang dieses Abschlusses sind dann eine nach HGB (unter Einschluss der nur für Kapitalgesellschaften einschlägigen Normen) aufgestellte Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung aufzunehmen. Insoweit entfällt die Offenlegung eines HGB-Anhangs. Die Vorschrift ist zu begrüßen, weil sie gegenüber der Vorgängernorm einerseits den Aufstellungsaufwand beim Unternehmen mindert und andererseits der Abschlussadressat die HGB-Bilanz und –GuV an derselben Stelle findet.

5. Änderungen beim Jahresabschluss

5.1. Pflicht zur Aktivierung selbsterstellter immaterieller Vermögensgegenstände

Durch Aufhebung des Aktivierungsverbots in § 248 Abs. 2 HGB ergibt sich künftig aufgrund des Vollständigkeitsgebots des § 246 HGB die Aktivierungspflicht für selbsterstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens.

Das steuerliche Aktivierungsverbot (§ 5 Abs.2 EStG) bleibt bestehen,. und die nun in der Handelsbilanz zu aktivierenden Beträge unterliegen aufgrund eines neuen § 268 Abs.8 HGB-RefE einer Ausschüttungssperre.

Im Hinblick auf die Interpretation aktivierungspflichtiger immaterieller Sachverhalte einschließlich der Abgrenzung zu (nicht aktivierungsfähigen) Forschungsaufwendungen ist laut Begründung des BMJ auf Ausführungen in IAS 38 zurückzugreifen.

5.2. Aktivierungspflicht für den derivativen Geschäftswert

Die Trennung in der bilanziellen Behandlung eines im Jahresabschluss entstehenden Geschäfts- oder Firmenwertes von jenem, der erst bei Konsolidierung im Konzernabschluss entsteht, wird aufgehoben.

Er gilt infolge des § 246 Abs.1 S.2 HGB- RefE qua Fiktion als Vermögensgegenstand, ist zu aktivieren und planmäßig über seine Nutzungsdauer abzuschreiben.

Steuerlich bleibt es bei der Aktivierungspflicht und Abschreibung über 15 Jahre.

Die GmbH hat die Verwendung einer Nutzungsdauer von mehr als fünf Jahren im Anhang zu begründen (§ 285 S.I Nr.13 HGB-RefE). Der Verweis auf die steuerliche Behandlung reicht als Begründung nicht aus.

5.3. Wegfall von Rückstellungswahlrechten

Die beiden Rückstellungswahlrechte

- Unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung bei Nachholung vom 4. bis zum 12. Monat des folgenden Geschäftsjahres (§ 249 Abs. 1 S. 3 HGB) und
- Aufwandsrückstellungen (§ 249 Abs. 2 HGB)

werden aufgehoben. Steuerliche Konsequenzen sind damit nicht verbunden, aber die Möglichkeiten der Bilanzpolitik verringern sich.

5.4. Wegfall des Sonderpostens mit Rücklageanteil

Bisher ermöglichte § 247 Abs.3 HGB die Übertragung von in der Steuerbilanz aufgedeckter stiller Reserven auf künftige Perioden auch in der Handelsbilanz. § 247 Abs.3 HGB und mit ihm auch § 273 HGB sollen nun aufgehoben werden.

Damit wird die Handelsbilanz frei von diesen steuerlichen Einflüssen.

5.5. Bildung von Bewertungseinheiten bei Sicherungsbeziehungen

Der bilanzielle Umgang mit Sicherungsbeziehungen (Hedge Accounting) war bislang gesetzlich nicht geregelt. In der Praxis war jedoch zumindest die Bildung sog. Micro-Hedges schon lange unstrittig und Bestandteil der "Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung". Durch den Wegfall des bisherigen § 254 HGB ist die Übernahme rein steuerrechtlicher Abschreibungen in der Handelsbilanz künftig nicht mehr möglich

Durch seine Neufassung erhält die bisherige Praxis eine gesetzliche Grundlage und die Erweiterung. § 254 HGB- RefE lautet:

"Werden Vermögensgegenstände, Schulden, schwebende Geschäfte oder mit höchster Wahrscheinlichkeit vorgesehene Transaktionen zum Ausgleich gegenläufiger Wertänderungen oder Zahlungsströme aus vergleichbaren Risiken nachweislich zusammengefasst (Bewertungseinheit), sind die §§ 249 und 253 nicht anzuwenden, soweit die gegenläufigen Wertänderungen oder Zahlungsströme sich aufheben."

Bilanzrechtlich neu ist der Begriff der mit "höchster Wahrscheinlichkeit vorgesehenen Transaktion". Der Begriff lässt sich am besten durch ein Beispiel erklären:

Eine GmbH erwartet aus Umsätzen im April des nächsten Jahres einen \$-Eingang von 3,5 Mio. Sie möchte diese bei Zahlungseingang in € tauschen und schließt, damit Wechselkursüberraschungen ausbleiben, hierüber bereits heute ein Devisentermingeschäft ab.

Der erwartete Zahlungseingang ist das Grundgeschäft, das Devisentermingeschäft das Sicherungsinstrument. Würde das Devisentermingeschäft alleinstehend bewertet, müsste im Fall "nachteiliger" Wechselkursentwicklung am Bilanzstichtag eine Drohverlustrückstellung gebildet werden. Betrachtet man aber Grund- und Sicherungsgeschäft zusammen, hat die GmbH das Wechselkursrisiko gerade ausgeschaltet. Es besteht also kein Grund zur Bildung einer Drohverlustrückstellung.

Die Bildung von Bewertungseinheiten und die Messung der Effektivität, also die Frage, in welchem Umfang sich die gegenläufigen Wertänderungen und Zahlungsströme gegenseitig aufheben, ist nach Auffassung des Gesetzgebers "in nachvollziehbarer und, in Abhängigkeit vom Umfang der durchgeführten Sicherungsmaßnahmen, angemessener Weise zu dokumentieren."

Die GmbH hat hierüber im Anhang zu berichten (§285 S.1 Nr.23 HGB- RefE).

Auch bei diesen Dokumentations- und Berichtserfordernissen dürfte die Handhabung nach IFRS Pate stehen.

Im Übrigen aber unterscheidet sich die Bilanzierung von der Vorgehensweise nach IFRS. Dort ist jede Sicherungsbeziehung bilanzwirksam und zum Fair Value zu bewerten, während nach HGB für den effektiven Teil der Sicherungsbeziehung die Bilanzierung unterbleibt.

5.6. Saldierung von Vermögen und Schulden

Das bisherige Saldierungsverbot erhält durch eine Anfügung in § 246 Abs. 2 HGB-RefE eine Aufweichung:

" Vermögensgegenstände, die ausschließlich der Erfüllung von Schulden dienen, sind nicht auf der Aktivseite der Bilanz anzusetzen, sondern mit diesen Schulden zu verrechnen.

Vermögensgegenstände dienen ausschließlich der Erfüllung von Schulden, wenn sie der Verfügung durch den Kaufmann und dem Zugriff aller Gläubiger entzogen sind und nur zur Erfüllung der Schulden verwertet werden können." '

Der Anwendungsbereich der Norm zielt auf die international übliche Saldierung von ausgegliedertem Planvermögen mit Pensionsverpflichtungen, ohne jedoch auf diesen Anwendungsbereich beschränkt zu sein. Der Gesetzgeber nennt als weitere Beispiele Altersteilzeitvereinbarungen oder Wertguthaben aus Lebensarbeitszeitkonten.

Die GmbH hat die Beträge der verrechneten Bilanzposten im Anhang anzugeben (§ 285 S.1 Nr.25 HGB- RefE).

5.7. Aktivierungspflicht für latente Steuern

Für Kapitalgesellschaften galt bisher die Pflicht zum Ansatz passiver latenter Steuern und ein Wahlrecht beim Ansatz aktiver latenter Steuern.

Auf Ebene des Jahresabschlusses hat man sich häufig wenig um latente Steuern gekümmert, da es praktisch nur Sachverhalte gab, die zu aktiven latenten Steuern führten, und die musste man ja nicht bilanzieren.

Für die GmbH ab Mittelformat (kleine Kapitalgesellschaften werden von der Anwendung der Steuerabgrenzung befreit) ist es mit dieser Unbedarftheit vorbei. Künftig ist aufgrund der Neufassung des § 274 HGB- RefE ist sowohl für aktive als auch für passive latente Steuern Ansatzpflicht vorgesehen.

Unproblematisch ist dagegen die Abkehr vom GuV -orientierten und die Hinwendung zum bilanzorientierten Ermittlungskonzept. Im HGB-Bereich führt das bilanzorientierte Ermittlungskonzept lediglich im Konzernabschluss zu einer Klarstellung.

5.8. Aufgabe des Anschaffungskostenprinzip durch Einführung der Zeitwertbilanzierung

" Zu Handelszwecken erworbene Finanzinstrumente sind mit ihrem beizulegenden Zeitwert anzusetzen." (§ 253 Abs.1 S.3 HGB- RefE). Mit dieser kleinen Einfügung wird das Anschaffungskostenprinzip auch auf Ebene des Jahresabschlusses durchbrochen (seit 1985 gab es die Durchbrechung schon im Konzernabschluss durch Anwendung der Equity-Methode).

Zum sachlichen Anwendungsbereich gehören Finanzinstrumente wie Aktien, Schuldverschreibungen, Optionsscheine, Geldmarktforderungen, Bezugsrechte, aber auch Derivate wie Optionen, Futures, Swaps, Forwards oder Warenkontrakte, die auf einen Ausgleich in Geld gerichtet sind (s. auch § 2 Abs. 2 b WpHG).

Hinzukommen muss die persönliche Anwendungsvoraussetzung, dass diese Instrumente zu Handelszwecken erworben worden sind, was zumindest für Derivate, die nicht der Bildung von Bewertungseinheiten dienen, immer zu unterstellen ist.

Für Derivate wird insoweit der bisherige Grundsatz der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte auch im Buchgewinnfall durchbrochen.

Die Zeitwertbilanzierung ist erfolgswirksam durchzuführen, es kann also zum Ausweis unrealisierter Gewinne kommen. Es gilt das Maßgeblichkeitsprinzip, so dass diese Gewinne auch zu versteuern wären. Sie erhöhen das handelsrechtliche Jahresergebnis mit der Folge der Erhöhung des Ausschüttungspotenzials.

Die Zuordnung zum Handelsbestand setzt Spekulationsabsicht voraus und ist bei Erwerb des Finanzinstruments zu dokumentieren. Eine spätere Designation in den Handelsbestand wie auch die spätere Herauslösung aus diesem ist nicht möglich. Mit der Regelung wird letztlich eine IFRS Vorschrift aus IAS 39 übernommen, nämlich die Finanzinstrumente- Kategorie "held for trading" .

Die Auswirkungen insbesondere auf mittelständische GmbH außerhalb des Bankenbereichs dürften eher gering sein. Derivate dienen hier allenfalls Absicherungszwecken (Hedging). Außerhalb des Derivatebereichs besteht ein faktisches Zuordnungswahlrecht; man muss die übrigen Finanzinstrumente schließlich nicht dem Handelsbestand zuordnen.

Bedeutsam aber ist, dass mit Einführung der erfolgswirksamen Zeitwertbilanzierung Grundsätze deutschen Bilanzrechtsverständnisses (Anschaffungskostenprinzip, Realisationsprinzip) eingerissen werden.

Seltsam ist insoweit die Behauptung des Gesetzgebers "die Bewertung der zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumente zum beizulegenden Marktwert ist ebenfalls - auch ohne dass dies bisher gesetzlich geregelt wäre - üblich und wird teilweise schon als Grundsatz ordnungsmäßiger Bilanzierung bezeichnet."

5.9. "Vollkostenansatz" bei Herstellungskosten

Durch Neufassung des § 255 Abs.2 HGB- RefE wird eine Übereinstimmung der handelsrechtlichen Herstellungskostenuntergrenze zur steuerlichen Herstellungskostenuntergrenze der R 6.3 EStR gesucht.

Unglücklich ist in diesem Zusammenhang, dass zu den jetzt zu aktivierenden variablen Gemeinkosten auch die Abschreibungen auf Fertigungsanlagen zählen sollen, die in der Praxis doch regelmäßig als Fixkosten angesehen werden. Hier könnte eine sprachliche Korrektur für Klarstellung sorgen'.

Zu den Herstellungskosten gehören sowohl unmittelbare Entwicklungskosten als auch Abschreibungen auf zuvor aktivierte selbsterstellte immaterielle Vermögenswerte des Anlagevermögens. Hier kann es dann doch zu Abweichungen zur Steuerbilanz kommen, da sie dort nicht aktiviert worden sind.

5.10. Bildung von Bewertungseinheiten bei Prüfung auf außerplanmäßiger Abschreibung im Anlagevermögen

Bei der Prüfung, ob überhaupt eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen ist, gelten künftig aufgrund von § 253 Abs.3 S.5 HGB- RefE "

Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die notwendigerweise nur zusammen genutzt werden, ... für Zwecke der Ermittlung einer voraussichtlich dauernden Wertminderung als ein Vermögensgegenstand." Hiermit wird der Einzelbewertungsgrundsatz durchbrochen und die Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen, i.Ü. auch mit steuerlicher Wirkung, beschränkt.

Vorbild der Norm ist die Konzeption der Bildung sog. zahlungsmittelgenerierender Einheiten in IAS 36. Angesichts der dort gemachten Erfahrungen ist jetzt schon abzusehen, dass in der Frage, was notwendigerweise nur zusammen genutzt wird, reichlich Konflikt potenzial schlummert.

5.11. Berücksichtigung künftiger Entwicklung und Abzinsungsgebot bei Rückstellungen

Bei der Bewertung von Rückstellungen galt bisher das Stichtagsprinzip; künftige Entwicklungen (z.B. Kostensteigerungen) waren jedenfalls nach überwiegender Auffassung nicht zu berücksichtigen.

Künftig sind Rückstellungen "in Höhe des nach vernünftiger Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages anzusetzen" (§ 253 Abs. 1 S.2 HGB- RefE).

Durch Aufgabe des Stichtagsprinzips wird der möglichen Unterdotierung von Rückstellungen insoweit eine Absage erteilt. Im Übrigen wird die Bewertung von Rückstellungen durch § 253 Abs.2 HGB RefE aber weiter kompliziert, weil sie bei Laufzeiten von über einem Jahr mit dem Barwert anzusetzen sind, wobei auf durchschnittliche Marktzinssätze (bei Laufzeiten von über fünf Jahren) und auf Abzinsungszinssätze, die von der Deutschen Bundesbank ermittelt und monatlich bekannt gegeben, zurückzugreifen ist.

Die Regelung wird nun in der Praxis dazu führen, dass neben dem Diskontierungssatz von 5,5 % in der Steuerbilanz zusätzlich in der Handelsbilanz mit ganz unterschiedlichen Zinssätzen gerechnet werden muss. Eine Übereinstimmung mit der Steuerbilanz wird im Rückstellungsbereich nach wie vor regelmäßig nicht möglich sein, und aufgrund der Aktivierungspflicht latenter Steuern für Kapitalgesellschaften ab Mittelformat steigt der Komplexitätsgrad.

6. Wesentliche materielle Änderungen beim Konzernabschluss der GmbH

6.1. Einbeziehung von Zweckgesellschaften

Durch Streichung des Beteiligungserfordernisses beim Konzept der einheitlichen Leitung gem. § 290 Abs. 1 HGB werden nunmehr auch Gesellschaften zu Tochterunternehmen der GmbH, ohne dass die GmbH überhaupt Anteile hält. Voraussetzung ist einzig die ausgeübte einheitliche Leitung (wirtschaftliche Verfügungsmacht, Nutzenziehung). Damit sind künftig ungeachtet einer Beteiligungsstellung sog. Zweckgesellschaften (z.B. Leasingobjektgesellschaften) zu konsolidieren.

6.2. Abschaffung der Buchwertmethode und der Interessenzusammenführungsmethode

Die bei der Kapitalkonsolidierung bisher mögliche Buchwertmethode (§ 301 Abs.I S.2 Nr.I HGB) sowie die (im Mittelstand kaum angewandte)

Interessenzusammenführungsmethode (§ 302 HGB) werden gestrichen.

Allein zulässig ist, wie in den IFRS, künftig die Neubewertungsmethode.

6.3. Zeitpunkt der Erstkonsolidierung

Bisher konnte etwa bei unterjährigem Erwerb die Erstkonsolidierung auf den Zeitpunkt der Erstellung des Konzernabschlusses gelegt werden.

Diese Möglichkeit entfällt.

Maßgeblich ist künftig einzig der Erwerbszeitpunkt. Dies ist betriebswirtschaftlich sinnvoll, international üblich und wurde vom Schrifttum sowie vom DRS 4 gefordert. Im Einzelfall erfordert es jedoch erhebliche Mehrarbeit.

6.4. Geschäfts- oder Firmenwert (Goodwill)

Die Möglichkeit der Verrechnung mit den Rücklagen entfällt. Der Goodwill ist zu aktivieren und planmäßig über die Nutzungsdauer abzuschreiben. Ein Unterschied zur Bilanzierung eines im Einzelabschluss entstehenden Goodwills besteht nicht mehr

6.5. Steuerabgrenzung

Wie zuvor sind auf Konsolidierungsmaßnahmen latente Steuern zu berechnen. Das gilt durch Einführung des bilanzorientierten Ermittlungskonzepts nun auch für sog. aufgedeckte stille Reserven und Lasten bei der Erstkonsolidierung.

Der Gesetzgeber folgt damit internationaler Regelungen, die auch vom Schrifttum und von DRS 10 bereits gefordert wurden.

Auf einen Goodwill sind latente Steuern nicht anzusetzen.

6.6. Währungsumrechnung

Zur Umrechnung von Tochtergesellschaften mit Sitz außerhalb des Euro- Raums fehlte bislang jede gesetzliche Regelung. Durch Einfügung des § 308 a HGB- RefE wird nun die, in der Praxis ohnehin beinahe ausschließlich angewandte, modifizierte Stichtagskursmethode zur Pflicht.

7. Zusammenfassung

Die durch das BilMoG vorgesehenen Änderungen im Jahresabschluss sind erheblich. Insbesondere dürfte die Pflichtermittlung latenter Steuern ab Mittelformat zu erheblichen organisatorischen Mehrbelastungen führen. Die Einfügung von Regelungen zur Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen ist erfreulich, jene zur Bilanzierung von finanziellen Handelsaktiva nicht.

Die vorgesehenen Änderungen beim Konzernabschluss sind vernünftig und weitestgehend ohne größere Belastungen zu bewerkstelligen.

Die - hier überwiegend noch nicht beschriebenen Anhang- Berichtserfordernisse nehmen sowohl im Jahres- als auch im Konzernabschluss zu. Um diese zu erfüllen, kommt auf die GmbH zusätzlicher organisatorischer und finanzieller Aufwand zu.

(Quelle: Aufsatz Prof .Dr. Carsten Thiele DStR 2007 S. 1296 ff.)

•

B. Rechtsprechung

I. Einkommensteuer

E.1 Keine Abzugsfähigkeit von Aufwendungen zu dem Besuch der Kinder

Aufwendungen eines Elternteils für Besuche seiner bei dem anderen Elternteil lebenden Kinder sind nicht als außergewöhnliche Belastung abziehbar

BFH Urteil vom 27. September 2007 III R 28/05

Nach §33 Abs 1 EStG wird auf Antrag die Einkommensteuer ermäßigt, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse sowie gleichen Familienstandes (außergewöhnliche Belastung) erwachsen.

Die Aufwendungen entstehen gemäß §33 Abs. 2 Satz 1 EStG zwangsläufig, wenn der Steuerpflichtige sich ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (Zwangsläufigkeit dem Grunde nach) und soweit sie den Umständen nach notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen (Zwangsläufigkeit der Höhe nach).

Zu den nicht außergewöhnlichen, bei typisierender Betrachtungsweise abgegoltenen Aufwendungen gehören in der Regel die Kosten für Fahrten, um nahe Angehörige zu besuchen, es sei denn, die Fahrten werden ausschließlich zum Zwecke der Heilung oder Linderung einer Krankheit unternommen.

Durch die Regelungen des Familienleistungsausgleichs sind nach der Rechtsprechung auch die Kosten eines alleinstehenden Elternteils für Wochenendfahrten zu einem von ihm getrennt lebenden Kind in Erfüllung der elterlichen Pflicht zur Personensorge abgegolten. Es sind somit Kosten der allgemeinen Lebensführung.

E.2. Umbau Großraumbüro

Aufwendungen für den Umbau eines Großraumbüros in vier Einzelbüros unter Verwendung von Rigips-Ständerwerk sowie für die Anpassung der Elektroinstallation im hierdurch notwendigen Umfang sind sofort abziehbare Erhaltungsaufwendungen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

BFH Urteil vom 16. Januar 2007 IX R 39/05

Aufwendungen, die durch die Absicht veranlasst sind, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen, sind dann nicht als Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 EStG) sofort abziehbar, wenn es sich um Herstellungskosten handelt.

Welche Aufwendungen zu den Herstellungskosten zählen, bestimmt sich auch für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB.

Danach sind Herstellungskosten Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen.

Die Herstellung eines (neuen) Wirtschaftsguts ist, neben der Schaffung eines bisher noch nicht vorhandenen Wirtschaftsguts (Erst-Herstellung) und der Wiederherstellung eines bereits vorhandenen, aber zerstörten oder unbrauchbar gewordenen Wirtschaftsguts (Zweit-Herstellung), auch dann anzunehmen, wenn ein vorhandenes Wirtschaftsgut aufgrund von Baumaßnahmen in seiner Funktion bzw. seinem Wesen verändert wird (Funktions-/Wesensänderung).

Ein solcher Fall der Wesensänderung ist bei einem vorhandenen Gebäude oder Gebäudeteil gegeben, wenn sich durch bauliche Maßnahmen dessen Funktion/Nutzung, d.h. die Zweckbestimmung ändert. Nicht erforderlich ist, dass sich durch den Umbau "die Nutzungsfunktion des ganzen Gebäudes verändert"; es genügt die Änderung der Nutzungsfunktion eines Gebäudeteils.

Eine reine Umgestaltung von vermieteten Räumen durch Verlegung und Entfernen von Zwischenwänden genügt danach nicht, solange die neu eingefügten Gebäudeteile dem Gesamtgebäude nicht das bautechnische Gepräge geben, z.B. wenn sie anders als im Streitfall verbrauchte Teile ersetzen, die für die Nutzungsdauer bestimmend sind. Auf dieser Grundlage kann die Tatsache, dass die Einfügung solcher Zwischenwände für die Vermietbarkeit förderlich sein kann, entgegen der Ansicht des FG für sich allein nicht zur Annahme von Herstellungskosten führen.

E.3. Schadstoffgutachten gegen Mieter

Aufwendungen für ein Schadstoff-Gutachten, das der Feststellung der durch einen Mieter verursachten Untergrund- und Boden-Verunreinigungen dient, können als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar sein.

BFH Urteil vom 17. Juli 2007 IX R 2/05

Werbungskosten sind gemäß § 9 Abs. 1 EStG Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sind Werbungskosten grundsätzlich alle durch diese Einkunftsart veranlassten Aufwendungen. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) liegt eine derartige Veranlassung vor, wenn (objektiv) ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit der auf Vermietung und Verpachtung gerichteten Tätigkeit besteht und (subjektiv) die Aufwendungen zur Förderung der Nutzungsüberlassung gemacht werden

Als Werbungskosten abziehbar sind grundsätzlich auch Aufwendungen, die den Grund und Boden betreffen; denn bei der Vermietung von Gebäuden gehört die damit verbundene Nutzungsüberlassung des Grund und Bodens zum Einkünftebestand.

Wie durch das Schadstoffgutachten belegt wird, ist von, durch die nutzenden Mieter bedingten, Untergrund- und Boden-Verunreinigungen durch Kontamination auszugehen. Damit war der erforderliche wirtschaftliche Veranlassungszusammenhang zur Vermietungstätigkeit der Revisionsklägers, auch ohne "Mietminderung, angedrohter Kündigung oder avisiertem Schadensersatzprozess", gegeben. Nicht entscheidend ist hingegen die vom FG angenommene, mögliche Wertveränderung des Grund und Bodens.

E.4. Aufwendungen Vermietung und Verpachtung (Leitsatz)

Aufwendungen eines Grundstückserwerbers zur Befriedigung eines den Kaufvertrag nach § 3 Abs. 2 AnfG anfechtenden Gläubigers gehören zu den nachträglichen Anschaffungskosten für das Grundstück.

BFH Urteil vom 17. April 2007 IX R 56/06

E.5. Fahrten Wohnung und Arbeitsstätte vorläufiger Rechtsschutz im Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahren

Es ist ernstlich zweifelhaft, ob das ab 2007 geltende Abzugsverbot des § 9 Abs. 2 EStG betreffend Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte verfassungsgemäß ist.

Ein Beitritt des Bundesministeriums der Finanzen zu einem vor dem Bundesfinanzhof anhängigen Beschwerdeverfahren ist jedenfalls dann unzulässig, wenn es sich um eine Sache wegen Aussetzung der Vollziehung handelt.

BFH Beschluß vom 23.8.2007, VI B 42/07

Nach der ab 2007 geltenden Fassung des § 9 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) sind Aufwendungen eines Arbeitnehmers für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte grundsätzlich keine Werbungskosten mehr und werden erst ab dem 21. Entfernungskilometer "wie Werbungskosten" behandelt. Die Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung ist in der Fachliteratur umstritten und hat zu einander widersprechenden Entscheidungen der Finanzgerichte (FG) geführt. Zwei Gerichte haben die Frage, ob § 9 Abs. 2 EStG 2007 verfassungsgemäß ist, dem Bundesverfassungsgericht vorgelegt. In einem Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes hat das Niedersächsische FG die Eintragung eines Lohnsteuer-Freibetrags, der die anfallenden Fahrtkosten ohne die Kürzung um 20 Kilometer erfasst, auf der Lohnsteuerkarte angeordnet.

Die dagegen vom Finanzamt eingelegte Beschwerde hat der Bundesfinanzhof (BFH) mit Beschluss vom 23. August 2007 VI B 42/07 zurückgewiesen. Er bestätigte die Würdigung des FG, dass ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts (Ablehnung der Eintragung eines Lohnsteuer-Freibetrags) bestehen, weil bei summarischer Prüfung die Verfassungsmäßigkeit des zugrunde liegenden § 9 Abs. 2 EStG 2007 ernstlich zweifelhaft sei.

Diese Zweifel ergäben sich bereits daraus, dass im Schrifttum beachtliche Bedenken geäußert worden seien, widersprüchliche FG- Entscheidungen vorlägen und die Streitfrage höchstrichterlich noch nicht entschieden sei.

Der BFH folgte nicht der Auffassung der Finanzverwaltung, dass wegen der erheblichen finanziellen Auswirkungen der Gesetzesänderung das öffentliche Interesse an einer geordneten Haushaltsführung höher zu bewerten sei als das individuelle Interesse der Antragsteller an der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes.

E.6. Bewertung des Anfangsvermögens bei Zugewinnausgleich

Bei der Berechnung des fiktiven Anspruchs auf Zugewinnausgleich nach § 5 Abs. 1 ErbStG sind die Anfangsvermögen und die diesen hinzuzurechnenden späteren Erwerbe zum Ausgleich der Geldentwertung nach Maßgabe der Rechtsprechung des BGH zu indexieren.

BFH Urteil vom 27.6.2007, II R 39/05

Durch die Geldentwertung eingetretene, nur nominelle Wertsteigerungen des Anfangsvermögens und der Vermögensgegenstände, die diesem zuzurechnen sind, führen nach der Rechtsprechung des BGH nicht zu einem Anspruch auf Zugewinnausgleich. Der durch den Kaufpreisschwund des Geldes verursachte, unechte Zugewinn ist nach dieser Rechtsprechung dadurch von der Berechnung der Zugewinnausgleichsforderung auszunehmen, dass die nach § 1374 Abs. 1 BGB anzusetzenden (positiven) Anfangsvermögen beider Ehegatten mit dem Preisindex für die Lebenshaltung bei Beendigung des Güterstandes multipliziert und durch den Index bei Beginn des Güterstandes dividiert werden.

Bei den dem Anfangsvermögen nach § 1374 Abs. 2 BGB hinzuzurechnenden Vermögensgegenständen ist, statt des Preisindex bei Beginn des Güterstandes, der für den Zeitpunkt des Erwerbs maßgebende zu berücksichtigen.

Die Inflationsbereinigung ist auch geboten, soweit Geldforderungen oder Geldschulden betroffen sind.

Die Rechtsprechung des BGH zur Berücksichtigung der Geldentwertung bei der Berechnung des Anspruchs auf Zugewinnausgleich ist auch für die Auslegung und Anwendung des § 5 Abs. 1 Satz 1 ErbStG maßgebend. Nur so lässt sich die von § 5 Abs. 1 ErbStG gewollte Angleichung der erbschaftsteuerrechtlichen Behandlung von erbrechtlicher und güterrechtlicher Lösung bei Beendigung der Zugewinnsgemeinschaft durch den Tod eines Ehegatten erreichen.

Nach dieser Vorschrift soll der nicht als Erwerb i.S. des § 3 ErbStG geltende Anspruch auf den fiktiven Zugewinnausgleich vorbehaltlich der in § 5 Abs. 1 Sätze 2 bis 5 ErbStG getroffenen Sonderregelungen dem Anspruch entsprechen, der sich bei einem tatsächlich durchgeführten güterrechtlichen Zugewinnausgleich ergäbe. Bei Letzterem bestünde aber der Ausgleichsanspruch nur in dem Umfang, der durch die vom BGH vorgenommene Gesetzesauslegung bestimmt wird. Dies schließt die Indexierung ein.

E.7. Pflegeaufwendungen bei Heimunterbringung

Wer in einem Wohn- und Pflegeheim untergebracht ist, kann die ihm gesondert in Rechnung gestellten Pflegesätze, die das Heim mit dem Sozialhilfeträger für pflegebedürftige Personen der sog. Pflegestufe 0 vereinbart hat, als außergewöhnliche Belastung abziehen.

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 10.5.2007, III R 39/05

Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 10. Mai 2007 III R 39/05 kann der Bewohner eines Altenwohnheims die vom Heimträger in Rechnung gestellten Pflegesätze für die sog. Pflegestufe 0 bei der Einkommensteuerveranlagung als außergewöhnliche Belastung abziehen.

Im Streitfall zog die 1927 geborene Klägerin in ein Alten- und Pflegeheim. Die AOK wies ihren Antrag auf Leistungen für vollstationäre Pflege nach dem Elften Buch Sozialgesetzbuch (SGB XI) ab, weil der Hilfebedarf nicht mindestens anderthalb Stunden täglich betragen habe. Die Voraussetzungen für eine Zuordnung zur Pflegestufe I seien daher nicht gegeben.

Im Jahr 1999 zahlte die Klägerin an den Heimträger 14 981 DM für Unterkunft und Verpflegung sowie 12 401 DM für Pflegeleistungen. Der Betrag für die Pflegeleistungen entsprach dem vom Heimträger mit dem Sozialhilfeträger vereinbarten Pflegesatz für die sog. Pflegestufe 0. Damit wurden pflegerische Leistungen mit einem Zeitaufwand unter 45 Minuten abgegolten. Pflegesätze der Pflegestufe 0 haben Pflegebedürftige, die keinen Anspruch auf Sozialhilfe haben, selbst zu tragen. Erst ab Pflegestufe I übernimmt die Pflegekasse die Pflegekosten.

Das Finanzamt ließ die Kosten für die Pflegeleistungen bei der Einkommensteuerveranlagung der Klägerin nicht zum Abzug als außergewöhnliche Belastung zu. Aufwendungen wegen Pflegebedürftigkeit seien nur bei Personen zu berücksichtigen, die durch den medizinischen Dienst der Pflegekasse mindestens der Pflegestufe I zugeordnet worden seien.

Der BFH führte aus, dass die Zuordnung zu einer der Pflegestufen im Sinne der §§ 14, 15 SGB XI (Pflegestufen I bis III) nicht Voraussetzung für den Abzug von Pflegeaufwendungen als außergewöhnliche Belastung ist. Auch bei einem geringeren Grad der Pflegebedürftigkeit sind Pflegeaufwendungen abziehbar, wenn die Pflegebedürftigkeit nachgewiesen und Pflegeleistungen tatsächlich angefallen sind. Werden einem Heimbewohner Pflegesätze in Rechnung gestellt, die der Heimträger mit dem Sozialhilfeträger für einen Pflegebedarf unterhalb der Pflegestufe I (Pflegestufe 0) vereinbart hat, ist davon auszugehen, dass der Heimbewohner pflegebedürftig war und das Heim entsprechend erforderliche Pflegeleistungen erbracht hat. Denn der Pflegestufe 0 werden Personen zugeordnet, die auf Pflegeleistungen angewiesen sind, deren Pflegebedürftigkeit aber (noch) nicht den in §§ 14, 15 SGB XI für die Zuordnung zur Pflegestufe I festgelegten Umfang erreicht.

Die gesondert in Rechnung gestellten Pflegeaufwendungen sind unabhängig davon als außergewöhnliche Belastung abziehbar, ob der Steuerpflichtige wegen seiner Pflegebedürftigkeit in das Heim umgezogen oder erst nach dem Umzug pflegebedürftig geworden ist.

E.8. Kosten für eine künstliche Befruchtung

Aufwendungen einer nicht verheirateten empfängnisunfähigen Frau für Maßnahmen zur Sterilitätsbehandlung durch sog. In-vitro-Fertilisation sind als außergewöhnliche Belastung abziehbar, wenn die Maßnahmen in Übereinstimmung mit den Richtlinien der ärztlichen Berufsordnungen vorgenommen werden (Änderung der Rechtsprechung).

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 10.5.2007, III R 47/05

Unter Abkehr von seiner bisherigen Rechtsprechung hat der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 10. Mai 2007 III R 47/05 die Aufwendungen einer unverheirateten Frau für künstliche Befruchtungen mit dem Samen ihres Lebenspartners zum Abzug als außergewöhnliche Belastung nach § 33 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zugelassen.

Die seit zwölf Jahren in einer nichtehelichen Partnerschaft lebende Klägerin hatte im Jahr 1999 fast 24 000 DM aufgewendet für Maßnahmen zur Sterilitätsbehandlung durch sog. In-vitro-Fertilisation - IVF - (Vereinigung einer Eizelle mit einer Samenzelle außerhalb des Körpers) und anschließenden Embryotransfer - ET - (Einführung des Embryos in die Gebärmutter). Die "Ständige Kommission In-vitro-Fertilisation und Embryotransfer" der zuständigen Ärztekammer hatte eine Sterilitätsbehandlung "mittels IVF/ET" befürwortet. Die gesetzliche Krankenkasse übernahm die Kosten nicht, da nach § 27a Abs. 1 Nr. 3 des Fünften Sozialgesetzbuches (SGB V) nur miteinander verheiratete Personen Anspruch auf Maßnahmen zur Herbeiführung einer Schwangerschaft haben. Diese Beschränkung ist, wie das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) im Februar entschieden hat, verfassungsgemäß. Einen Abzug der Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung lehnte das Finanzamt ab.

Der BFH hatte bisher Aufwendungen einer nicht verheirateten, empfängnisunfähigen Frau für Sterilitätsbehandlungen durch IVF auch dann nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt, wenn sie in einer festen Partnerschaft lebte. Davon ist der BFH jetzt abgerückt. Zur Begründung verwies er darauf, dass die Empfängnisunfähigkeit einer Frau unabhängig von ihrem Familienstand eine Krankheit sei.

Die Empfängnisunfähigkeit werde durch die künstliche Befruchtung zwar nicht behoben, sondern nur umgangen. Die steuerliche Abziehbarkeit setze aber keine Heilung voraus, sondern lasse es genügen, wenn Aufwendungen die Krankheit erträglicher machten, wie dies z.B. bei Aufwendungen für Zahnersatz, Brillen, Prothesen oder Rollstühle anerkannt sei. Auch die für verheiratete Frauen möglicherweise intensivere Zwangslage oder Interessen des Kindeswohls, dem es am besten entspreche, wenn die Eltern miteinander verheiratet seien, rechtfertigten es nicht, den steuerlichen Abzug der Aufwendungen zu versagen. Die Aufwendungen seien zu berücksichtigen, soweit die Maßnahmen zur Sterilitätsbehandlung in Übereinstimmung mit den Richtlinien der ärztlichen Berufsordnungen vorgenommen würden.

E.9. Einkünfteerzielungsabsicht bei Vermietung und Verpachtung

Im Rahmen der Einkünfteart Vermietung und Verpachtung ist die Einkünfteerzielungsabsicht bei einer langfristigen Vermietung ausnahmsweise zu prüfen, wenn der Steuerpflichtige die Anschaffungskosten oder Herstellungskosten des Vermietungsobjekts sowie anfallende Schuldzinsen fremdfinanziert und somit Zinsen auflaufen lässt, ohne dass durch ein Finanzierungskonzept von vornherein deren Kompensation durch spätere positive Ergebnisse vorgesehen ist

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 10.5.2007, IX R 7/07

E.10. Finanzierung von V+V im Rahmen von Cash Pools

Wer einen als Darlehen empfangenen Geldbetrag nicht dazu nutzt, Aufwendungen im Zusammenhang mit seiner Vermietungstätigkeit zu begleichen, sondern ihn in einen Cash-Pool einbringt, aus dem heraus er später seine Kosten bestreitet, kann Schuldzinsen aus diesem Darlehen nicht als Werbungskosten von seinen Einnahmen aus Vermietung abziehen.

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 29.3.2007, IX R 10/06

Wer einen als Darlehen empfangenen Geldbetrag nicht dazu nutzt, Aufwendungen im Zusammenhang mit seiner Vermietungstätigkeit zu begleichen, sondern ihn in einen Cash-Pool einbringt, aus dem heraus er später seine Kosten bestreitet, kann nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 29. März 2007 IX R 10/06 Schuldzinsen aus diesem Darlehen nicht als Werbungskosten von seinen Einnahmen aus Vermietung abziehen.

Im Streitfall gehörte die klagende GbR zu einer Firmengruppe, in der, zur Verringerung von Finanzierungskosten, ein Cash-Pool-Verfahren praktiziert wurde. Auf der Grundlage eines Generaldarlehensvertrags wurden alle Salden der Bankkonten der Gruppe täglich auf einem Konto einer konzernangehörigen Gesellschaft zusammengeführt, indem Guthaben abgezogen und Schulden ausgeglichen wurden. Nahm ein Gruppenmitglied, wie die GbR, extern ein Darlehen auf, wurde die Darlehensvaluta am Ende des Auszahlungstags automatisch vom Konto des Mitglieds der Firmengruppe abgezogen und dem Pool gutgeschrieben. Fiel eine Ausgabe bei demselben Gruppenmitglied an, überwies der Pool Geld zurück. Zivilrechtlich werden die Geldbewegungen innerhalb des Cash-Pools als Darlehen qualifiziert. Im Streitfall musste die GbR aber nach dem Generaldarlehensvertrag für aus dem Pool erhaltene Mittel keine Zinsen zahlen; umgekehrt bekam sie auch keine Zinsen für den von ihr in den Pool (als Darlehen) eingebrachten Geldbetrag, den sie ihrerseits als Darlehen empfangen hatte. Hieraus ergab sich für den BFH auch die steuerrechtliche Lösung des Falles. Da die GbR keine Zinsen vereinnahmte, konnte sie deshalb auch keine Schuldzinsen aus dem extern aufgenommenen Darlehen als Werbungskosten absetzen. Ein Zusammenhang mit ihrer Vermietungstätigkeit bestand nicht, denn die GbR hatte keine Mittel aus dem extern aufgenommenen Darlehen dazu eingesetzt, ihre mit der Einkünfteerzielung zusammenhängenden Aufwendungen zu begleichen, sondern Mittel aus dem Cash-Pool.

E.11. Aufwendungen für Deutschkenntnisse

Aufwendungen eines in Deutschland lebenden Ausländers für das Erlernen der deutschen Sprache gehören regelmäßig auch dann zu den nichtabziehbaren Kosten der Lebensführung, wenn ausreichende Deutschkenntnisse für einen angestrebten Ausbildungsplatz förderlich sind.

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 15.3.2007, VI R 14/04

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 15. März 2007 VI R 14/04 entschieden, dass Aufwendungen eines in Deutschland lebenden Ausländers für das Erlernen der deutschen Sprache zu den nichtabziehbaren Kosten der Lebensführung gehören. Dies gilt auch dann, wenn ausreichende Deutschkenntnisse für einen angestrebten Ausbildungsplatz förderlich sind.

Klägerin war im Streitfall eine thailändische Staatsbürgerin, die seit der Eheschließung mit einem Deutschen in Deutschland lebt. Um einen Ausbildungsplatz zu erhalten, nahm sie im Jahr 2001 an Deutschkursen der Volkshochschule teil. Die für die Sprachkurse angefallenen Kosten machte die Klägerin steuerlich geltend. Der BFH sah (im Gegensatz zur Vorinstanz) die Aufwendungen aufgrund des privaten Nutzens der Deutschkurse als nichtabziehbaren Kosten der Lebensführung an. Die in den Deutschkursen erworbenen Sprachkenntnisse ermöglichten der Klägerin die soziale Integration im privaten Alltag und eine erfolgreiche Kommunikation im engeren privaten Umfeld.

E.12. Formunwirksamer Vertrag zwischen nahen Angehörigen

Der Formunwirksamkeit eines unter nahen Angehörigen abgeschlossenen Vertrages kommt eine Indizwirkung gegen dessen steuerrechtliche Anerkennung zu .

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 22.2.2007, IX R 45/06

Nach der BFH-Rechtsprechung sind Vertragsverhältnisse zwischen nahen Angehörigen steuerrechtlich nur anzuerkennen, wenn die Verträge bürgerlich-rechtlich wirksam vereinbart worden sind und sowohl die Gestaltung als auch die Durchführung des Vereinbarten dem zwischen Fremden Üblichen entsprechen. Diese Anforderungen gründen auf der Überlegung, dass es innerhalb eines Familienverbundes typischerweise an einem Interessensgegensatz fehlt und zivilrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten steuerrechtlich missbraucht werden können. Im Interesse einer effektiven Missbrauchsbekämpfung ist es daher geboten und zulässig, an den Beweis des Abschlusses und an den Nachweis der Ernstlichkeit von Vertragsgestaltungen zwischen nahen Angehörigen strenge Anforderungen zu stellen.

Die besonderen Anforderungen der Rechtsprechung bilden Beweisanzeichen (Indizien) bei der im Rahmen einer Gesamtbetrachtung zu treffenden Entscheidung, ob die streitigen Aufwendungen in einem sachlichen Zusammenhang mit dem Erzielen von Einkünften stehen oder dem nicht steuerbaren privaten Bereich zugehörig sind.

Lassen die Vertragsbeteiligten zivilrechtliche Formerfordernisse unbeachtet, so führt, dieses Beweisanzeichen gegen die Ernsthaftigkeit der getroffenen Vereinbarung, anders als z.B. das Nichterfüllen eines gesetzlichen Tatbestandsmerkmals, nicht allein und ausnahmslos dazu, das Vertragsverhältnis steuerrechtlich nicht anzuerkennen.

Die Indizwirkung gegen den vertraglichen Bindungswillen wird aber verstärkt, wenn den Vertragspartnern die Nichtbeachtung der Formvorschriften insbesondere bei klarer Zivilrechtsslage angelastet werden kann.

Diesen Grundsätzen entspricht die angefochtene Entscheidung. Sie hat die streitigen Darlehenszinsen nicht allein deshalb vom Abzug als Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 Satz 1 und Satz 3 Nr. 1 EStG) bei den Einkünften des Klägers aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ausgeschlossen, weil die zu Grunde liegenden Darlehensverträge gemäß § 1629 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 1795 Abs. 1 Nr. 1 BGB zunächst schwebend unwirksam waren, sondern hat in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des BFH maßgebend darauf abgestellt, dass die Nichtbeachtung der Formvorschriften den Klägern anzulasten war. Diese Würdigung ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Insbesondere durfte das FG angesichts der schon aus dem Wortlaut der einschlägigen Vorschriften des BGB abzuleitenden klaren Rechtsslage dem Vertrauen des Klägers in eine (behauptete) bloß fernmündliche Auskunft von Seiten eines Notariats keine Bedeutung beimessen.

E.13. Kosten für eine Geburtstagsfeier

Bewirtungsaufwendungen eines angestellten Geschäftsführers mit variablen Bezügen anlässlich einer ausschließlich für Betriebsangehörige im eigenen Garten veranstalteten Feier zum 25-jährigen Dienstjubiläum können Werbungskosten sein.

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 1.2.2007, VI R 25/03

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 1. Februar 2007 VI R 25/03 seine jüngste Rechtsprechung zur Abgrenzung von Werbungskosten und nicht abziehbaren Kosten der privaten Lebensführung bei Bewirtung von Gästen anlässlich persönlicher Ereignisse (Geburtstag, Beförderung, Jubiläum usw.) fortgeführt. Danach ist der Anlass einer Feier zwar ein erhebliches Indiz, nicht aber das allein entscheidende Kriterium für die Beurteilung der Abziehbarkeit von Bewirtungsaufwendungen. Trotz eines herausgehobenen persönlichen Ereignisses kann sich die berufliche Veranlassung der Aufwendungen aufgrund einer Gesamtwürdigung aus den übrigen Umständen des Einzelfalls ergeben.

Kläger war im Streitfall ein angestellter Geschäftsführer, der neben einem festen Gehalt eine Tantieme bezog, die etwa zwei Drittel seiner gesamten Bezüge ausmachte. Zum 25-jährigen Dienstjubiläum veranstaltete der Kläger ein Gartenfest ausschließlich für seine Mitarbeiter, nachdem sein Arbeitgeber zuvor eine eigene Jubiläumsfeier allein mit Gästen von außerhalb durchgeführt hatte. Die für das Gartenfest angefallenen Bewirtungskosten machte der Kläger steuerlich geltend.

Der BFH erkannte (ebenso wie die Vorinstanz) die Aufwendungen aufgrund der variablen Bezüge des Klägers als Werbungskosten an.

Das Dienstjubiläum als Anlass des Gartenfests sah er wegen der vorangegangenen Feier des Arbeitgebers ebenso als unschädlich an wie die Durchführung des Fests im Garten des Klägers.

II. Umsatzsteuer

U.1. Doppelzahlung Entgelt

Entgelt für eine Leistung i.S. des § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG ist alles, was der Leistende für seine Leistung vom Leistungsempfänger erhalten hat, außer der Umsatzsteuer.

Zahlt der Kunde die Leistung irrtümlich doppelt oder zahlt er versehentlich zu viel, ist der Gesamtbetrag Entgelt i.S. des § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG.

Werden Über- oder Doppelzahlungen zurückgezahlt, liegt eine Minderung der Bemessungsgrundlage nach § 17 UStG vor.

BFH Urteil vom 19. Juli 2007 V R 11/05

Gemäß § 17 Abs. 1 Nr.1 UStG hat der Unternehmer, der den Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen, wenn sich die Bemessungsgrundlage geändert hat. Die Höhe der Bemessungsgrundlage bestimmt sich nach § 10 Abs. 1 Satz 1 UStG nach dem für eine Lieferung oder sonstige Leistung erhaltenen Entgelt. Entgelt ist "alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer" (§ 10 Abs. 1 Satz 2 UStG).

Ursprünglich waren als Bemessungsgrundlage die vereinbarten Entgelte einschließlich der Über- und Doppelzahlungen zu erfassen, denn die Kunden haben über die vereinbarten Entgelte hinaus die Gesamtentgelte gezahlt, "um die Leistung zu erhalten". Dass sie sich hinsichtlich des Umfangs bzw. des Fortbestands der Zahlungsverbindlichkeit im Irrtum befanden, ändert nichts am Zweck der Zahlung, sondern berührt lediglich das Zahlungsmotiv.

Wie der Bundesfinanzhof (BFH) bereits entschieden hat, stellt der Gesamtbetrag der tatsächlich erhaltenen Zahlungen das Entgelt für eine Leistung i.S. des §10 Abs. 1 Satz 2 UStG dar, auch bei Überzahlungen, wenn sie aufgrund keines anderen Rechts- oder Anspruchsgrundes als dem der Leistung zugrundeliegenden erbracht wurden.

In der Rückzahlung eines Teils der Überzahlungen in den Folgejahren ist eine Änderung der Bemessungsgrundlage nach § 17 Abs. 1 UStG zu sehen.

Soweit der restliche Teil der Überzahlungen endgültig bei der Klägerin verblieb, weil sie davon ausgehen konnte, dass die Kunden ihre verbleibenden

Rückzahlungsansprüche auch vor Eintritt der Verjährung nicht mehr weiterverfolgten, lag mangels weiterer Rückzahlung an die Kunden weder eine weitere Minderung der Bemessungsgrundlage vor, noch ist im "Wegfall einer Verbindlichkeit" eine nachträgliche Erhöhung der Bemessungsgrundlage zu sehen. Hierfür besteht auch kein steuerrechtliches Bedürfnis, weil die Umsatzbesteuerung der Gesamtentgelte bereits im Jahr der tatsächlichen Zahlung erfolgt ist.

U.2. Taxifahrten

Soweit nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. b UStG Taxifahrten unterschiedlich behandelt werden, und als Fahrten innerhalb einer Gemeinde, unabhängig von der konkreten Fahrtstrecke, immer als Nahverkehrsfahrt ermäßigt zu besteuern sind, während dies für Taxifahrten außerhalb einer Gemeinde nur dann gilt, wenn die einzelne Fahrt 50 km nicht überschreitet, ist dies als gesetzgeberische Typisierung verfassungsgemäß.

Hin- und Rückfahrt sind eine (einheitliche) Beförderungsleistung i.S. des § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst b UStG, wenn vereinbarungsgemäß die Fahrt nur kurzfristig unterbrochen wird und der Fahrer auf den Fahrgast wartet ("Wartefahrt"). Keine einheitliche Beförderungsleistung liegt jedoch vor, wenn das Taxi nicht auf den Fahrgast wartet, sondern später, sei es aufgrund vorheriger Vereinbarung über den Abholzeitpunkt, oder aufgrund erneuter Bestellung, wieder abholt und zum Ausgangspunkt zurückbefördert ("Doppelfahrt").

Bemessungsgrundlage für diese Taxifahrten ist das für die jeweilige Fahrt vereinbarte Entgelt. Dass dies z.T. unter Berücksichtigung unterschiedlicher Tarife für die "Leerfahrt" berechnet wird, ist umsatzsteuerrechtlich ohne Bedeutung.

BFH Urteil vom 19. Juli 2007 V R 68/05

U.3. Grundstücksübertragung an Ehegatten

Überträgt ein Vermietungsunternehmer das Eigentum an einem umsatzsteuerpflichtig vermieteten Grundstück zur Hälfte auf seinen Ehegatten, liegt darin eine Geschäftsveräußerung im Ganzen, wenn das Grundstück alleiniger Vermietungsgegenstand war. Dieser Vorgang löst beim Vermietungsunternehmer keine Vorsteuerkorrektur gemäß § 15a UStG aus.

Die durch Übertragung eines Miteigentumsanteils an einem umsatzsteuerpflichtig vermieteten Grundstück entstandene Bruchteilsgemeinschaft tritt gleichzeitig mit ihrer Entstehung gemäß § 571 BGB a.F. in einen bestehenden Mietvertrag ein. Der ursprüngliche Vermieter überlässt den in seinem Eigentum verbliebenen Grundstücksanteil der Bruchteilsgemeinschaft nicht zusätzlich unentgeltlich zur Nutzung (Änderung der Rechtsprechung).

BFH Urteil vom 6. September 2007 V R 41/05

U.4 Doppelumsatz beim Sicherungsgeschäft

Die Veräußerung eines sicherungsübereigneten Gegenstands durch den Sicherungsnehmer an einen Dritten führt zu einem sog. Doppelumsatz, nämlich zu einer Lieferung des Sicherungsnehmers an den Erwerber (Dritten) und zugleich zu einer Lieferung des Sicherungsgebers an den Sicherungsnehmer.

Hat der Sicherungsnehmer einen sicherungsübereigneten Gegenstand vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens in Besitz genommen, aber erst nach der Eröffnung verwertet, liegt keine "Lieferung eines sicherungsübereigneten Gegenstands durch den Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer außerhalb des Insolvenzverfahrens" i.S. des § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG vor.

BFH Beschluss vom 19. Juli 2007 V B 222/06

U.5. Umsatzsteuerfreiheit bei Dozenten

Die Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 21 Buchst. b UStG 1993 für unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienende Leistungen privater Schulen und anderer allgemeinbildender oder berufsbildender Einrichtungen kann auch eine natürliche Person in Anspruch nehmen.

Voraussetzung ist, dass ihr von der zuständigen Landesbehörde bescheinigt worden ist, dass sie auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereitet.

Es reicht nicht aus, dass eine derartige Bescheinigung der Bildungseinrichtung erteilt worden ist, an der die Person unterrichtet.

BFH Urteil vom 23. August 2007 V R 4/05

U.6. Glücksspiel

Es ist noch nicht geklärt, ob § 4 Nr. 9 Buchst. b UStG i.d.F. des Gesetzes zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltung mit der Richtlinienbestimmung des Art. 13 Teil B Buchst. f der Richtlinie 77/388/EWG, insoweit vereinbar ist, als er "sonstige Glücksspiele mit Geldeinsatz" im Sinne der Richtlinienbestimmung von der Steuerbefreiung ausnimmt.

Ist die Rechtslage nicht eindeutig, ist über die zu klärende Frage nicht im summarischen Verfahren auf Aussetzung der Vollziehung eines Verwaltungsaktes zu entscheiden.

BFH Beschluß vom 9.8.2007, V B 96/07

U.7. Gutachten bei Ärzten

Die Erstellung ärztlicher Gutachten, die der Vorbereitung der Entscheidung eines Versicherungsträgers über die Gewährung einer Rente wegen verminderter Erwerbsfähigkeit dienen sollen, ist auch dann nicht nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfrei, wenn in den Gutachten Möglichkeiten zur Rehabilitation geprüft werden .

BUNDESFINANZHOF Beschluß vom 31.7.2007, V B 98/06

U.8. Rechtsschutz bei Umsatzsteuerbetrug (Karussellgeschäft)

Ein Unternehmer, der alle Maßnahmen getroffen hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass seine Umsätze nicht in einen Betrug, sei es eine Mehrwertsteuerhinterziehung oder ein sonstiger Betrug, einbezogen sind, kann auf die Rechtmäßigkeit dieser Umsätze vertrauen, ohne Gefahr zu laufen, sein Recht auf Vorsteuerabzug zu verlieren .

Der Umstand, dass eine Lieferung an einen Steuerpflichtigen vorgenommen wird, der weder wusste noch wissen konnte, dass der betreffende Umsatz in einen vom Verkäufer begangenen Betrug einbezogen war, steht dem Vorsteuerabzug nicht entgegen .

Ob ein Steuerpflichtiger wissen konnte oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligte, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war, ist im Wesentlichen tatsächliche Würdigung, die dem FG obliegt. Nach den maßgebenden Beweisregeln trägt der den Vorsteuerabzug begehrende Unternehmer die Feststellungslast für die Erfüllung der Anspruchsvoraussetzungen. Das gilt grundsätzlich auch für das Wissen oder Wissen können vom Tatplan eines Vor- oder Nachlieferanten .

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 19.4.2007, V R 48/04

Mit Urteil vom 19. April 2007 V R 48/04 hat der Bundesfinanzhof (BFH) zu Lieferungen in einem sog. Umsatzsteuerkarussell entschieden. Gegenstand der Lieferungen waren Mobiltelefone.

Bei einem Umsatzsteuerkarussell wird - vereinfachend dargestellt - Handelsware nach einem Gesamtplan unter Einbeziehung von mehreren Firmen, z.T. in anderen Mitgliedstaaten der EU, in einer Lieferkette verkauft, wobei planmäßig ein Unternehmer in der Kette zwar die ihm in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend macht, seine Umsätze aber nicht anmeldet und verschwindet, bevor diese festgesetzt wird. Die Beteiligten profitieren bei jedem Warendurchlauf durch einen EU-Mitgliedstaat von der Hinterziehung der dortigen Umsatzsteuer. Zweifelhaft war, ob auch einem Unternehmer, der unwissentlich in eine Lieferkette einbezogen worden ist, der Vorsteuerabzug aus den betrugsbehafteten Lieferungen versagt werden darf.

Im Anschluss an zwei Urteile des EuGH hat der BFH nun entschieden, dass Wirtschaftsteilnehmer, die alle Maßnahmen treffen, die vernünftigerweise von ihnen verlangt werden können, um sicherzustellen, dass ihre Umsätze nicht in einen Betrug - sei es eine Mehrwertsteuerhinterziehung oder ein sonstiger Betrug - einbezogen sind, auf die Rechtmäßigkeit dieser Umsätze vertrauen können, ohne Gefahr zu laufen, ihr Recht auf Vorsteuerabzug zu verlieren.

Im Streitfall hatte der betroffene Unternehmer nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) zwar nicht (positiv) gewusst, dass er in einen Umsatzsteuerbetrug durch seine Lieferanten und Abnehmer eingebunden war. Das FG hatte aber nicht die nach der inzwischen ergangenen EuGH-Rechtsprechung entscheidende Frage geprüft, ob er von der Betrugsgestaltung wissen konnte (wofür einiges sprach). Die Sache wurde deshalb durch den BFH dem FG zur entsprechenden Prüfung zurückgegeben.

U.9. Besteuerung der unentgeltlichen privaten Nutzung eines dem Unternehmen zugeordneten Gebäudes

Die Neuregelung der Bemessungsgrundlage in § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG gilt mit Wirkung vom 1. Juli 2004. Für die Frage ob das zuvor erlassene BMF- Schreiben vom 13. April 2004 (BStBl I 2004, 468) als "Interpretation" des bisherigen Kostenbegriffs in § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG 1999 a.F., eine Rückwirkung auf davor liegende "offene" Besteuerungszeiträume auslöst, gibt es dafür keine Rechtsgrundlage.

BFH Urteil vom 19.4.2007, V R 56/04

Ein Unternehmer darf ein Gebäude, das er zum Teil für Zwecke seines Unternehmens mit besteuerten Umsätzen und im Übrigen für nichtunternehmerische Zwecke (z.B. als Privatwohnung) nutzt, in vollem Umfang seinem Unternehmen zuordnen.

Da nach einem Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) aus 2003 die (unentgeltliche) nichtunternehmerische Nutzung des Gebäudes nicht wie ein Vermietungsumsatz umsatzsteuerfrei ist, verwendet der Unternehmer damit das Gebäude insgesamt für besteuerte Umsätze und hat das Recht auf vollen Abzug der für die Anschaffung berechneten Umsatzsteuer als Vorsteuer. Zum Ausgleich dieses auch auf den privat genutzten Teil entfallenden Vorsteuerabzugs wird die private Nutzung des Unternehmensgebäudes besteuert. Bemessungsgrundlage waren nach bisheriger deutscher Praxis die für die Nutzung anfallenden Kosten, insbes. die nach ertragsteuerlichen Abschreibungsgrundsätzen verteilten Anschaffungs- oder Herstellungskosten, also bei allgemein angenommener Nutzungsdauer von 50 Jahren 2% der Anschaffungs-/Herstellungskosten. Zudem konnte der Unternehmer das Gebäude nach Ablauf des Vorsteuerberichtigungszeitraums von 10 Jahren nach § 15a Umsatzsteuergesetz (UStG) ggf. umsatzsteuerfrei veräußern, ohne dass es zu einer weiteren Berichtigung des verbleibenden (abgezogenen) Vorsteuerbetrags kam.

Das ergab eine beachtliche Ungleichbehandlung zugunsten des Unternehmers als Endverbraucher gegenüber dem Privatmann.

Die Finanzverwaltung ordnete daher mit Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 13. April 2004 an, die Verteilung der vorsteuerbelasteten Herstellungskosten müsse sich am Berichtigungszeitraum von 10 Jahren (für Grundstücke), im Übrigen 5 Jahren orientieren; nur so könne im Interesse der steuerlichen Neutralität der vorgenommene Vorsteuerabzug durch die Besteuerung des "Eigenverbrauchs" wirksam ausgeglichen werden,

Das BMF Schreiben galt mit Wirkung vom 1. Juli 2004, darüber hinaus aber für alle davor liegenden noch "offenen Fälle", in denen der Unternehmer sich auf die Steuerpflicht seiner Privatnutzung mit Vorsteuerabzugsrecht nach der EuGH-Rechtsprechung berief.

Zum Bundesfinanzhof (BFH) kam das Revisionsverfahren eines von dieser Verwaltungspraxis betroffenen Unternehmers. Dieser hatte für sein im Jahr 2001 errichtetes gemischt genutztes Gebäude den vollen Vorsteuerabzug geltend gemacht und die Eigennutzung der Wohnung des Gebäudes mit den auf 50 Jahren verteilten Herstellungskosten des Gebäudes als Bemessungsgrundlage erklärt. Er wurde vom Finanzamt mit der erhöhten Bemessungsgrundlage für die Privatnutzung belegt.

Der BFH verneinte mit Urteil vom 19. April 2007 V R 56/04 eine Rechtsgrundlage für diese "Rückwirkung". Der Gesetzgeber hatte nach dem BMF-Schreiben die Vorschrift über die Bemessungsgrundlage für die nichtunternehmerische Verwendung von Unternehmensgegenständen entsprechend geändert, und zwar mit Wirkung vom 1. Juli 2004.

Der EuGH beurteilte inzwischen diese Neuregelung als mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar, erachtete aber auch die bisherige deutsche Praxis als gemeinschaftsrechtskonform.

Der BFH verwarf daher die Ansicht der Finanzverwaltung, das BMF-Schreiben vom 13. April 2004 habe lediglich eine geänderte Auslegung der Bemessungsgrundlagenregelung eingeführt, die wie üblich auf alle noch offenen einschlägigen Fälle anwendbar sei. Der BFH beurteilte die Regelung vielmehr als materiellrechtliche Änderung des bisher geltenden nationalen Rechts. Da der Gesetzgeber zudem nur eine Rückwirkung zum 1. Juli 2004 vorgesehen habe, sei damit eine durch die Verwaltung angenommene weitere Rückwirkung unvereinbar.

U.10. Umsatzsteuerliche Behandlung medizinischer Laboruntersuchungen

Ein Arzt für Laboratoriumsmedizin erbringt mit seinen medizinischen Analysen und Laboruntersuchungen, die er im Auftrag der behandelnden Ärzte oder deren Labore/Laborgemeinschaften ausführt, "ärztliche Heilbehandlungen" i.S. von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG bzw. "Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin" i.S. von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG; es ist nicht erforderlich, dass diese Leistungen unmittelbar gegenüber den Patienten erbracht werden (EuGH-Rechtsprechung).

Umsätze eines Arztes für Laboratoriumsmedizin aus medizinischen Analysen und Laboruntersuchungen im Auftrag der behandelnden Ärzte oder deren Labore/Laborgemeinschaften sind auch dann nach § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG 1980/1991/1993 steuerfrei, wenn er sie in der Rechtsform einer GmbH erbringt und er der alleinige Gesellschafter dieser GmbH ist.

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 15.3.2007, V R 55/03

Umsätze einer Labor- GmbH aus medizinischen Analysen sind nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs V R 55/03 vom 15. März 2007 von der Umsatzsteuer befreit. Des damit abgeschlossenen aufwändigen Verfahrens vor den Finanzgerichten und dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) mit zudem überraschendem Ausgang, jedenfalls für den Gesetzgeber, hätte es nicht bedurft, wenn der deutsche Gesetzgeber die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben der Sechsten EG-Richtlinie ordnungsgemäß in das Umsatzsteuergesetz (UStG) übernommen hätte.

Im Ausgangsfall, den der Bundesfinanzhof nun mit Urteil vom 15. März 2007 entschied, ging es darum, ob medizinische Analysen, die eine Labor- GmbH (als Spezial- Labor) im Auftrag anderer Labore (z.B. Laborgemeinschaften von Ärzten) ausführte, umsatzsteuerbefreite Umsätze im Rahmen der Heilbehandlung sind. Alleiniger Gesellschafter der Labor- GmbH, mit einer großen Zahl von Mitarbeitern, war ein Arzt für Labormedizin. Der Fall spielte in den Streitjahren 1990 bis 1993.

Im Lauf des langen Verfahrens ergab sich insbesondere durch die Rechtsprechung des EuGH, :

- dass § 4 Nr. 14 UStG, soweit er die Befreiung für ärztliche/arztähnliche Heilbehandlung für juristische Personen ausschloss, gegen den Grundsatz der Rechtsformneutralität - und damit gegen das Gemeinschaftsrecht - verstieß,
- dass jedenfalls eine GmbH unter ärztlicher Geschäftsführung (unabhängig von der Zahl der Mitarbeiter bzw. einer ertragsteuerlichen "Gepräge-Qualifikation") befreite "Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin" ausführen kann und
- dass die Leistung nicht unmittelbar an den Patienten ausgeführt werden muss, um befreit zu sein.

Daraus folgte, dass die medizinischen Analysen der GmbH im Streitfall nach § 4 Nr. 14 Abs. 1 UStG befreit werden müssen. Interessanterweise hatte der deutsche Gesetzgeber, zur Gleichstellung der entsprechenden Umsätze, auch die Umsätze aus der Tätigkeit als "klinischer Chemiker" in die Vorschrift aufgenommen.

Dieser letztgenannte Ansatz des Gesetzgebers bewirkt einen weiteren Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht:

Umsätze einer Laboreinrichtung fallen nach dem System Sechsten EG-Richtlinie nicht unter die Befreiung für die ärztlichen und artztähnlichen Berufe, sondern für Heilbehandlung durch Krankenhäuser und ähnliche Einrichtungen. Für die Befreiung der zweiten Kategorie darf der nationale Gesetzgeber Einschränkungen vorsehen (wie z.B. die 40-Prozent-Grenze der begünstigten Patienten).

Dabei muss er aber für alle Kategorien privatrechtlicher Einrichtungen, die solche (vergleichbare) Leistungen erbringen, gleiche Bedingungen aufstellen. Dagegen verstieß der deutsche Gesetzgeber mit der uneingeschränkten Befreiung von Leistungen der Einrichtung eines Laborarztes nach § 4 Nr. 14 UStG gegenüber der eingeschränkten Befreiung nach § 4 Nr. 16 Buchst. c UStG für die vergleichbaren Leistungen aller anderen Einrichtungen.

Eine richtlinienkonforme Neuregelung des Sektors dürfte nun unumgänglich sein.

U.11. Nachweis für eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung

Nach § 6a UStG 1999 i.V.m. § 17a Abs. 2 UStDV 1999 "soll" die innergemeinschaftliche Lieferung (kumulativ) durch die in Nr. 1 bis 4 der Bestimmung bezeichneten Voraussetzungen nachgewiesen werden .

§ 17a Abs. 2 UStDV 1999 ist eine Sollvorschrift; dies bedeutet jedoch nur, dass das Fehlen einer der in Abs. 2 aufgeführten Voraussetzungen nicht zwangsläufig zur Versagung der Steuerbefreiung führt und der bezeichnete Nachweis auch durch andere Belege, z.B. durch die auf den Rechnungen ausgewiesene Anschrift des Leistungsempfängers, erbracht werden kann .

Die Frage des Nachweises des Bestimmungsorts (§ 17a Abs. 2 Nr. 2 UStDV 1999) ist Gegenstand der Tatsachenwürdigung durch das FG .

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 1.2.2007, V R 41/04

Eine gemäß § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG 1999 steuerfreie, innergemeinschaftliche Lieferung ist nach § 6a Abs. 1 Satz 1 UStG 1999 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 1999 müssen die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 UStG 1999 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 1999). Dazu ist in § 17a Abs. 1 UStDV 1999 u.a. 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).

Nach § 17a Abs. 2 UStDV soll in den Fällen, in denen der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert, der Unternehmer den Nachweis hierüber wie folgt führen:

- 1. durch das Doppel der Rechnung (§§ 14, 14a des Gesetzes),
- 2. durch einen handelsüblichen Beleg, aus dem sich der Bestimmungsort ergibt, insbesondere Lieferschein,
- 3. durch eine Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten sowie
- 4. in den Fällen der Beförderung des Gegenstands durch den Abnehmer durch eine Versicherung des Abnehmers oder seines Beauftragten, den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet zu befördern.

Entgegen der Auffassung des FG sollen die oben genannten Voraussetzungen kumulativ vorliegen. Zwar ist § 17a Abs. 2 UStDV eine Sollvorschrift; dies bedeutet jedoch nur, dass das Fehlen einer der oben genannten Voraussetzungen nicht zwangsläufig zur Versagung der Steuerbefreiung führt und der bezeichnete Nachweis auch durch andere Belege erbracht werden kann.

Für die Annahme des FG, in Beförderungsfällen sei der Nachweis nur durch die in Nr. 1 und Nr. 4 bezeichneten Belege zu erfüllen, gibt es keinen Anhaltspunkt. Solange der Belegnachweis nicht geführt ist, kann eine innergemeinschaftliche Lieferung grundsätzlich nicht als steuerfrei behandelt werden.

Entgegen der Auffassung des FA scheidet die Steuerbefreiung als innergemeinschaftliche Lieferung nicht schon deshalb aus, weil die Klägerin die Versicherung des Abnehmers nach § 17a Abs. 2 Nr. 4 UStDV im Zeitpunkt der Abholung nicht erbracht hat. Das Fehlen dieser Voraussetzung führt zwar grundsätzlich zur Versagung der Steuerfreiheit nach § 6a UStG . Hat ein Unternehmer aber innergemeinschaftliche Lieferungen i.S. des § 6a Abs. 1 UStG zweifelsfrei tatsächlich ausgeführt, kann der nach § 17a UStDV erforderliche Belegnachweis bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung vor dem FG nachgeholt werden.

U.12. Vorsteuerberichtigung nach Auflösung einer Organschaft

Wird das Entgelt für eine während des Bestehens einer Organschaft bezogene Leistung nach Beendigung der Organschaft uneinbringlich, ist der Vorsteuerabzug nicht gegenüber dem bisherigen Organträger, sondern gegenüber dem im Zeitpunkt des Uneinbringlichwerdens bestehenden Unternehmen, dem früheren Organ, zu berichtigen.

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 7.12.2006, V R 2/05

Die Umsatzsteuerberichtigung nach § 17 UStG greift daher gegenüber dem bisherigen Organträger nicht ein, wenn die Uneinbringlichkeit des Entgelts erst nach Beendigung der Organschaft eingetreten ist. (vgl. Klenk in Sölch/Ringleb, a.a.O., Rz 126 zu § 17 UStG; Fröschl, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 2002, 1118; in diesem Sinne auch BFH-Beschluss vom 6. Juni 2002 V B 110/01, BFHE 199, 55, BFH/NV 2002, 1267).

Verwaltungsvereinfachungszwecke, wie sie den Organschaftsregelungen zugrunde liegen können es nicht rechtfertigen, den früheren Organträger für Steueransprüche als Steuerschuldner in Anspruch zu nehmen, deren tatsächliche Voraussetzungen durch ein selbständiges Unternehmen verwirklicht werden und diesem umsatzsteuerrechtlich auch zuzurechnen sind.

Dass umsatzsteuerrechtlich aus "Vereinfachungsgründen" während des Bestehens der Organschaft die Umsätze und Vorsteuerbeträge zusammengefasst und nur gegenüber dem Organträger festgesetzt werden, ändert nichts daran, dass der betreffende Steueranspruch tatsächlich durch die Tätigkeit der Organgesellschaft verwirklicht worden ist und mit dem Ende der Organschaft die umsatzsteuerrechtliche "Vereinfachungsregelung" nicht mehr gilt.

III. Bilanzierung

B.1. Bewirtung von Dritten in Rahmen einer Schulungsveranstaltung

Bewirtet ein Unternehmen im Rahmen einer Schulungsveranstaltung an dieser Veranstaltung teilnehmende Personen, die nicht seine Arbeitnehmer sind, so unterliegt der Bewirtungsaufwand der Abzugsbeschränkung gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG.

BFH Urteil vom 18. September 2007 I R 75/06

Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG 1990 dürfen Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass, die 80 % des nach der Verkehrsauffassung angemessenen Betrags übersteigen, den Gewinn nicht mindern. "Bewirtung" im Sinne dieser Regelung ist jede unentgeltliche Überlassung oder Verschaffung von Speisen, Getränken oder sonstigen Genussmitteln zum sofortigen Verzehr. Eine solche liegt nach den Feststellungen des FG, die nicht mit zulässigen und begründeten Revisionsrügen angegriffen wurden und deshalb revisionsrechtlich bindend sind (§118 Abs. 2 FGO), im Streitfall vor.

Ohne Erfolg bleibt der Hinweis dass eine "Bewirtung" nur dann vorliegt, wenn die Darreichung von Speisen und/oder Getränken eindeutig im Vordergrund steht . Denn diese Formulierung ist nicht dahin zu verstehen, dass eine Anwendung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG stets ausscheidet, wenn die Verköstigung in einen anderen betrieblichen Vorgang eingebunden und diesem gegenüber untergeordnet ist.

Vielmehr besagt sie nur, dass ein über § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG hinausgehendes Abzugsverbot eingreifen kann, wenn neben der Bewirtung im engeren Sinne zusätzliche Leistungen geselliger oder unterhaltender Art geboten werden. Eine solche Sachverhaltsgestaltung steht im Streitfall nicht in Rede, weshalb es um eine "Bewirtung" i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG geht.

B.2. Urteil Finanzierungskosten von Forderungen an Gesellschafter bei Personengesellschaften

Entstehen einer Personengesellschaft Finanzierungskosten im Zusammenhang mit einer Zahlung an den Gesellschafter, sind diese betrieblich veranlasst, wenn auf eine Forderung des Gesellschafters gezahlt wird.

Führt eine KG ein sog. Privatkonto für den Kommanditisten, das allein jederzeit fällige Forderungen des Gesellschafters ausweist, kann nur aufgrund ausdrücklicher und eindeutiger Regelung im Gesellschaftsvertrag angenommen werden, dass das Konto im Fall der Liquidation oder des Ausscheidens des Gesellschafters zur Deckung eines negativen Kapitalkontos herangezogen werden soll.

BFH Urteil vom 26. Juni 2007 IV R 29/06

Geht eine gewerblich tätige Personenhandelsgesellschaft eine Verbindlichkeit ein, gehört diese Verbindlichkeit zu ihrem Gesellschaftsvermögen. Die Verbindlichkeit ist demzufolge entsprechend dem Vollständigkeitsgebot (§ 246 Abs. 1 HGB) als Schuld in der Handelsbilanz der Gesellschaft auszuweisen. Nach dem Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz (§ 5 Abs. 1 EStG) ist die in der Handelsbilanz ausgewiesene Schuld grundsätzlich auch bei der steuerlichen Gewinnermittlung zu berücksichtigen.

Die handelsrechtliche Zurechnung zum Gesellschaftsvermögen ist jedoch nicht allein maßgeblich für die Zuordnung zum steuerlich relevanten Betriebsvermögen der gewerblich tätigen Mitunternehmerschaft. Vielmehr sind im Hinblick auf die steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften, insbesondere § 4 EStG, nur solche Wirtschaftsgüter Bestandteil des Betriebsvermögens, die von den Mitunternehmern bzw. der Mitunternehmerschaft dazu eingesetzt werden, dem Betrieb zur Gewinnerzielung zu dienen.

Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens gehören daher nicht zum Betriebsvermögen, wenn ihre Zugehörigkeit zum Gesellschaftsvermögen nicht betrieblich veranlasst ist.

Die steuerrechtliche Qualifikation von Schulden nach dem Veranlassungsprinzip verdrängt gemäß § 4 Abs. 1 i.V.m. § 5 Abs. 1 und § 6 EStG einen handelsrechtlich darüber hinausgreifenden Bilanzausweis.

Eine Verbindlichkeit gehört deshalb nur dann zum Betriebsvermögen der Personengesellschaft, wenn sie zur Finanzierung betrieblich veranlasster Zahlungen eingegangen worden ist.

Im Streitfall können Zweifel an der betrieblichen Veranlassung der Wechselverbindlichkeit bestehen, weil sie dazu eingegangen worden ist, der Kommanditistin, im Dreiecksverhältnis, Geldmittel für den Erwerb einer nicht zum Betriebsvermögen der Klägerin gehörenden Beteiligung zu verschaffen. Die Wechselverbindlichkeit ist danach keine betrieblich veranlasste Verbindlichkeit, wenn sie eingegangen worden ist, um eine Entnahme des Gesellschafters zu finanzieren. Denn eine Entnahme des Gesellschafters ist aus der Sicht der Gesellschaft außerbetrieblich veranlasst.

Hat die Verbindlichkeit allerdings dazu gedient, eine betriebliche Schuld zu tilgen, ist sie betrieblich veranlasst. So verhält es sich, wenn die Gesellschaft auf eine Forderung des Gesellschafters gegen die Gesellschaft zahlt

Von der Tilgung einer Forderung kann jedenfalls dann ausgegangen werden, wenn dem Gesellschafter ausweislich der für ihn geführten Konten eine Forderung mindestens in Höhe des gezahlten Betrags zusteht und die Zahlung auch auf dem betreffenden Konto gebucht wird. Keine Forderung repräsentiert ein Gesellschafterkonto, das durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Ansprüche ausweist, die dem Gesellschafter im Fall seines Ausscheidens oder der Liquidation der Gesellschaft zustehen und deshalb aus der Sicht der Gesellschaft Eigenkapital darstellen.

Entscheidend für den Eigenkapitalcharakter des Kontos spricht dagegen eine gesellschaftsvertragliche Regelung, wonach auf diesem Konto auch Verlustanteile des Gesellschafters verbucht werden.. Sind nämlich die Gutschriften auf dem Konto mit künftigen Verlustanteilen zu verrechnen, erlangt der Gesellschafter keinen unentziehbaren Anspruch gegen die Gesellschaft. Vielmehr nimmt er mit seinem Guthaben an den Risiken des Unternehmens teil. Derartiges Risikokapital ist als Einlage, nicht als Darlehensforderung zu qualifizieren.

B 3. Bilanzierung des Teilwerts der Pensionsrückstellung als Jahresbetrag

Bei der Ermittlung des Teilwerts einer Pensionsrückstellung gemäß § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 EStG ist, wenn das Dienstverhältnis des Pensionsberechtigten in einem Rumpfwirtschaftsjahr begonnen hat, von dem Beginn des betreffenden Kalenderjahres auszugehen.

BFH Urteil vom 21. August 2007 I R 22/07

Eine Pensionsrückstellung darf nach § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 6a Abs. 3 Satz 1 EStG höchstens mit dem Teilwert der Pensionsverpflichtung angesetzt werden.

Als Teilwert einer solchen Verpflichtung gilt, vor einer Beendigung des Dienstverhältnisses des Begünstigten, gemäß § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 EStG, der Barwert der künftigen Pensionsleistungen am Schluss des Wirtschaftsjahrs abzüglich des sich auf denselben Zeitpunkt ergebenden Barwerts betragsmäßig gleichbleibender Jahresbeträge. Die Jahresbeträge sind so zu bemessen, dass am Beginn des Wirtschaftsjahrs, in dem das Dienstverhältnis begonnen hat, ihr Barwert gleich dem Barwert der künftigen Pensionsleistungen ist.

Die künftigen Pensionsleistungen sind insoweit mit dem Betrag anzusetzen, der sich nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag ergibt. Dabei sind Jahresbeträge zugrunde zu legen, die vom Beginn des Wirtschaftsjahrs, in dem das Dienstverhältnis begonnen hat, bis zu dem in der Pensionszusage vorgesehenen Zeitpunkt des Eintritts des Versorgungsfalls rechnungsmäßig aufzubringen sind (s. § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Sätze 2 und 3 EStG). Bei dieser Berechnung sind nach § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG ein Rechnungszinsfuß in Höhe von 6 % und die anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik anzuwenden.

Für die Teilwertermittlung ist, unabhängig vom Zusagezeitpunkt, unter Berücksichtigung des versicherungstechnischen Alters der tatsächliche Dienstbeginn des Begünstigten, der maßgebende Zeitpunkt wird alsdann aber zur Vereinfachung der Berechnung wiederum "auf den Beginn des Wirtschaftsjahres" zurückbezogen (Jahresbetrag).

B.4. Bilanzierungskosten: Strafverteidigungskosten (Leitsatz)

Strafverteidigungskosten sind Erwerbsaufwendungen, wenn der strafrechtliche Vorwurf, gegen den sich der Steuerpflichtige zur Wehr setzt, durch sein berufliches Verhalten veranlasst war.

BFH Urteil vom 18. Oktober 2007 VI R 42/04

B.5. Bilanzierungskosten 7g Rücklagen

Die Bildung der Ansparrücklage nach § 7g Abs. 3 EStG setzt nicht voraus, dass der voraussichtliche Investitionszeitpunkt in der Buchführung oder in den Aufzeichnungen für die Gewinnermittlung ausgewiesen wird.

Wurden für die Anschaffung von gleichartigen Wirtschaftsgütern Ansparrücklagen nach § 7g Abs. 3 EStG in Anspruch genommen, ohne dass der Steuerpflichtige die vorgeblich geplanten Investitionen innerhalb des gesetzlich vorgesehenen Zwei-Jahres-Zeitraums vornahm, so können für dieselben Wirtschaftsgüter nur dann erneute Rücklagen gebildet werden, wenn der Steuerpflichtige plausible Gründe dafür anführen kann, warum die Investitionen trotz gegenteiliger Bekundung seiner Investitionsabsicht bislang nicht durchgeführt wurden, gleichwohl aber weiterhin geplant seien. Dasselbe gilt regelmäßig auch dann, wenn der Steuerpflichtige bei der wiederholten Bildung der Rücklagen die Anzahl derjenigen Wirtschaftsgüter erhöht, für die er schon bisher Rücklagen in Anspruch genommen hatte.

BFH Urteil vom 11. Oktober 2007 X R 1/06

B.6. Abschreibung Vertreterrecht

Auf das von einem Handelsvertreter entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgut "Vertreterrecht" d.h. Ablösung des dem Vorgänger-Vertreter zustehenden Ausgleichsanspruchs durch Vereinbarung mit dem Geschäftsherrn, findet die zwingende typisierende Regelung des § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG zur betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwerts keine Anwendung.

Die auf das Vertreterrecht vorzunehmende AfA bemisst sich nach der im Schätzungswege für den konkreten Einzelfall zu bestimmenden betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer.

BFH Urteil vom 12. Juli 2007 X R 5/05

Auf dieses Wirtschaftsgut "Vertreterrecht" sind die gesetzlichen Regelungen über den Ansatz des Geschäfts- und Firmenwerts nicht anwendbar. Bezöge man demgegenüber mit dem FG auch das Wirtschaftsgut "Vertreterrecht" in den Anwendungsbereich des § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG mit ein, so liefe dies im Ergebnis in der Mehrzahl der Fälle auf eine Schlechterstellung des Steuerpflichtigen hinaus, weil dem nachfolgenden Handelsvertreter dadurch die zuvor zulässige Abschreibung des Vertreterrechts auf eine nach den Umständen des Einzelfalls zu schätzende Nutzungsdauer von weniger als 15 Jahren vorenthalten werden würde. In den veröffentlichten Gesetzesmaterialien findet sich kein Hinweis darauf, dass der Gesetzgeber eine mit der Rechtsänderung einhergehende Verschlechterung bereits bestehender Abschreibungsmöglichkeiten auch nur in Erwägung gezogen hätte.

B.7. Umsatzsteuer als regelmäßige Einnahme bzw. Ausgabe

Eine für das vorangegangene Kalenderjahr geschuldete und zu Beginn des Folgejahres entrichtete Umsatzsteuer-Vorauszahlung ist als regelmäßig wiederkehrende Ausgabe im vorangegangenen Veranlagungszeitraum abziehbar.

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 1.8.2007, XI R 48/05

Die Umsatzsteuer-Vorauszahlungen sind regelmäßig wiederkehrende Ausgaben, deren Wiederholung bei der Art der von dem Kläger erbrachten Leistungen von vornherein feststeht. Der die regelmäßige Wiederkehr bestimmende Zahlungs- und Fälligkeitstermin ist gesetzlich geregelt; nach § 18 Abs. 1 Satz 1 UStG hat der Unternehmer bis zum 10. Tag nach Ablauf jedes Voranmeldungszeitraums eine Voranmeldung abzugeben bzw. auf elektronischem Weg zu übermitteln; die Vorauszahlung ist gemäß § 18 Abs. 1 Satz 3 UStG am 10. Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums fällig. Die Umsatzsteuer-Vorauszahlungen sind kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres abgeflossen; als "kurze Zeit" gilt ein Zeitraum von bis zu 10 Tagen. Die Umsatzsteuer-Vorauszahlungen gehören wirtschaftlich zum abgelaufenen Kalenderjahr; sie beruhen auf Leistungen, die der Kläger im Vorjahr erbracht hat, bzw. auf Zahlungen, die er im Vorjahr erhalten hat.

B. 8. Einschränkung der Investitionsrücklage

Wären die im Rahmen der Ansparabschreibung geltend gemachten Investitionsgüter objektiv nur im Falle einer wesentlichen Betriebserweiterung verwendbar, kann von einer voraussichtlichen Anschaffung i.S. von § 7g Abs. 3 EStG nur ausgegangen werden, wenn die Investitionsgüter verbindlich bestellt worden sind .

BFH Urteil vom 11.7.2007, I R 104/05

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 11. Juli 2007 I R 104/05 zu der in § 7g Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes geregelten Ansparabschreibung Stellung genommen.

Die Ansparabschreibung führt zu einer Einkommensminderung; sie kann für die künftige Anschaffung oder Herstellung bestimmter Wirtschaftsgüter gebildet werden, wenn der Unternehmer dartut, dass er das betreffende Wirtschaftsgut bis zum Ende des zweiten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahres "voraussichtlich" anschaffen oder herstellen wird.

Dazu muss er zwar im Regelfall keine konkrete Investitionsabsicht nachweisen. Hängt aber die geplante Investition mit der Neugründung eines Betriebs zusammen, so kann nach der Rechtsprechung des BFH eine Ansparabschreibung nur für Wirtschaftsgüter gebildet werden, die schon verbindlich bestellt worden sind. Dasselbe gilt nach dem jetzt ergangenen Urteil dann, wenn die angekündigte Investition nur im Rahmen einer wesentlichen Erweiterung eines bestehenden Betriebs sinnvoll ist.

Im konkreten Fall hatte sich ein deutscher Unternehmer mit einer Einlage von 1 000 € an einem slowakischen Maler- und Anstreicherunternehmen beteiligt. Die Bilanz jenes Unternehmens wies bis dahin Aktiva von 6 522 € (Betriebs- und Geschäftsausstattung 120 €, Umlaufvermögen 6 402 €) aus; der Jahresüberschuss betrug 773 €. Der deutsche Beteiligte machte nunmehr eine Ansparabschreibung in Höhe von 154 000 € geltend; dazu reichte er eine Liste von in den Jahren 2003 und 2004 vorgesehenen Investitionen ein (u.a. 38 Laptops, 53 Bürostühle, 106 Diktiergeräte und 42 Handdiktiergeräte), die nach seinen Angaben der Ausweitung des Tätigkeitsbereichs des slowakischen Unternehmens dienen sollten. Der BFH hat diese Abschreibung für unzulässig erachtet, da die anzuschaffenden Wirtschaftsgüter noch nicht bestellt worden waren. Die streitige weitere Frage, ob für geplante Investitionen in einem ausländischen Betrieb überhaupt eine Ansparabschreibung gebildet werden kann, blieb in der Entscheidung offen.

B.9. Voraussetzungen einer Bilanzberichtigung

Eine Bilanz kann nicht nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG geändert ("berichtigt") werden, wenn sie nach dem Maßstab des Erkenntnisstandes zum Zeitpunkt ihrer Erstellung den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht. Dabei ist, wenn eine bestimmte Bilanzierungsfrage nicht durch die Rechtsprechung abschließend geklärt ist, jede der kaufmännischen Sorgfalt entsprechende Bilanzierung als in diesem Sinne "richtig" anzusehen.

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 5.6.2007, I R 47/06

Nach § 4 Abs. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes kann ein Unternehmen eine "Bilanzberichtigung" vornehmen, wenn er seine Bilanz beim Finanzamt (FA) eingereicht hat, diese Bilanz aber inhaltlich fehlerhaft ist. Dazu hat der Bundesfinanzhof (BFH) wiederholt entschieden, dass allein die objektive Unrichtigkeit einer Bilanz deren Berichtigung nicht rechtfertigt; eine Bilanzberichtigung setzt vielmehr voraus, dass der Unternehmer bei der Aufstellung der Bilanz den Fehler hätte erkennen können. Daran hat der BFH mit Urteil vom 5. Juni 2007 I R 47/06 festgehalten.

Im konkreten Fall hatte eine Sparkasse in ihrer Bilanz eine Rückstellung für künftige Beihilfeleistungen an ihre pensionierten Mitarbeiter gebildet, die das FA nicht anerkannt hatte. Noch während über diese Frage gestritten wurde, erging ein Urteil des BFH, nach dem sowohl für eine solche Leistungsverpflichtung gegenüber Pensionären als auch für entsprechende künftige Leistungen an aktive Beschäftigte eine Rückstellung zu bilden ist. Daraufhin erweiterte die Sparkasse ihr Begehren dahin, dass sie nicht nur die zunächst gebildete, sondern darüber hinaus eine weitere Rückstellung für künftige Beihilfezahlungen an aktive Mitarbeiter berücksichtigt wissen wollte.

Dem ist der BFH nicht gefolgt: Die ursprünglich in die Bilanz eingestellte Rückstellung sei zwar zu Recht gebildet worden und mindere deshalb den steuerlichen Gewinn; der gewinnmindernde Ansatz eines zusätzlichen Rückstellungsbetrags sei aber ausgeschlossen. Im Zeitpunkt der Aufstellung jener Bilanz sei nämlich die Zulässigkeit der Rückstellungsbildung weder eindeutig vom Gesetz vorgegeben noch durch die höchstrichterliche Rechtsprechung bestätigt gewesen, und die Finanzverwaltung habe seinerzeit entsprechende Rückstellungen nicht anerkannt. Angesichts dessen könne die Bilanz der Sparkasse in diesem Punkt nicht berichtigt werden, weshalb die nachträgliche Berücksichtigung einer zusätzlichen Rückstellung nicht möglich sei.

B.10. Verlust von betrieblichen Fahrzeug bei einer Privatfahrt

Wird der zum Betriebsvermögen gehörende PKW eines selbständig tätigen Arztes während des privat veranlassten Besuchs eines Weihnachtsmarkts auf einem Parkplatz abgestellt und dort gestohlen, ist der Vermögensverlust der privaten Nutzung zuzurechnen und nicht gewinnmindernd zu berücksichtigen.

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 18.4.2007, XI R 60/04

Der Diebstahl eines betrieblichen PKW, der bei dem Besuch einer privaten Veranstaltung vom Parkplatz entwendet wurde, führt nicht zu Betriebsausgaben. Dies entschied der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 18. April 2007 XI R 60/04 in Weiterentwicklung seiner bisherigen Rechtsprechung.

Ein Arzt hatte den zu seinem Betriebsvermögen gehörenden PKW zu einem Besuch eines Weihnachtsmarkts genutzt. Nach seinen Angaben hatte er aus beruflichen Gründen einen Kollegen besuchen wollen und wegen zu früher Ankunft noch einen Abstecher zum Weihnachtsmarkt gemacht. Der PKW wurde dort vom Parkplatz gestohlen. Eine Entschädigung von der Kaskoversicherung erhielt der Arzt wegen einer Obliegenheitsverletzung nicht. Den Buchwert des PKW behandelte er als Betriebsausgabe.

Der BFH bezog sich auf seine Rechtsprechung zu Unfällen mit betrieblichen Fahrzeugen. Wird eine Privatfahrt unternommen, sind die Kosten des Unfalls privat veranlasst und dürfen den Gewinn nicht mindern. Eine Privatfahrt liegt auch vor, soweit bei einer Betriebsfahrt aus privaten Gründen ein Umweg genommen wird.

- Wird das Fahrzeug gestohlen, gelten dieselben Grundsätze wie bei einem Unfall.
- Ist das Fahrzeug also bei einem privaten Termin entwendet worden, darf der Buchwert des Fahrzeugs den Gewinn nicht mindern.

Allerdings sieht der BFH das Abstellen des Fahrzeugs zur Übernachtung während einer Betriebsfahrt ebenso wenig als privat veranlasst an wie das Abstellen vor der Wohnung nach Rückkehr aus dem Betrieb.

B.11 .Bilanzierung von Gutachterkosten für GmbH Anteile

Gutachtenkosten, die im Zusammenhang mit der Anschaffung von GmbH-Geschäftsanteilen anfallen, sind keine Werbungskosten, sondern Anschaffungsnebenkosten, wenn sie nach einer grundsätzlich gefassten Erwerbsentscheidung entstehen und die Erstellung des Gutachtens nicht lediglich eine Maßnahme zur Vorbereitung einer noch unbestimmten, erst später zu treffenden Erwerbsentscheidung darstellt.

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 27.3.2007, VIII R 62/05

Mit Urteil vom 27. März 2007 VIII R 62/05 hat der Bundesfinanzhof (BFH) seine Rechtsprechung zur Abgrenzung von Werbungskosten und Anschaffungsnebenkosten im Zusammenhang mit dem Erwerb von GmbH-Geschäftsanteilen fortentwickelt:

Im Anschluss an das BFH-Urteil vom 20. April 2004 VIII R 4/02 (BStBI II 2004, 597) hat der VIII. Senat entschieden, dass Gutachtenkosten, die im Zusammenhang mit der Anschaffung von GmbH-Geschäftsanteilen anfallen, keine sofort abziehbaren Werbungskosten sondern Anschaffungsnebenkosten sind,

sofern sie nach einer grundsätzlich gefassten Erwerbsentscheidung entstehen und die Erstellung des Gutachtens nicht lediglich eine Maßnahme zur Vorbereitung einer noch unbestimmten, erst später zu treffenden Erwerbsentscheidung darstellt.

Im Streitfall hatte sich der nichtselbständig tätige Kläger bereits konkret zum Erwerb bestimmter GmbH-Geschäftsanteile entschlossen und in diesem Zusammenhang ein Gutachten bei einer Unternehmensberatung in Auftrag gegeben (sog. "due diligence"), um u.a. eine objektive Grundlage für die Verhandlungen über den Kaufpreis der Anteile und dessen Festlegung zu schaffen, was auch von der zur Finanzierung des Anteilserwerbs eingeschalteten Bank verlangt wurde. Der Auffassung des Klägers, bei den Gutachtenkosten handele es sich um Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen, folgte der BFH nicht, sondern beurteilte die Aufwendungen als Anschaffungsnebenkosten des Erwerbs der GmbH-Geschäftsanteile.

(Nichtanwendungserlass BMF 17.12.2007 IV A6 – S7172/07/0001/2007/0544223)

B.12. Abgrenzung von Vorfälligkeitsentschädigungen

Eine Vergütung, die der Kreditgeber für seine Bereitschaft zu einer für ihn nachteiligen Änderung der Vertragskonditionen vom Kreditnehmer vereinnahmt hat, ist in der Bilanz des Kreditgebers nicht passiv abzugrenzen .

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 7.3.2007, I R 18/06

Da das bezogene Entgelt am jeweiligen Bilanzstichtag nur insoweit abzugrenzen ist, als es Ertrag für eine bestimmte Zeit "nach diesem Zeitpunkt" darstellt, muss darüber hinaus seitens des Kaufmanns eine Verpflichtung zu einer nach diesem Bilanzstichtag (zumindest zeitanteilig) noch zu erbringenden Gegenleistung bestehen.

Nach diesen Grundsätzen berechnete die vor dem Bilanzstichtag erfolgte Vereinnahmung der streitbefangenen Vergütungen nicht zur Bildung von passiven RAP. Erhält die Bank im Fall der vorzeitigen Beendigung eines Darlehensverhältnisses vom Darlehensnehmer eine Vorfälligkeitsentschädigung, handelt es sich hierbei wirtschaftlich um eine Leistung, die den Schaden ausgleichen soll, der der Bank durch die vorzeitige Vertragsbeendigung entsteht. Derartige Entschädigungen sind kein Entgelt für eine vom Empfänger noch zu erbringende Gegenleistung, sondern für eine einmalige, vor dem jeweiligen Stichtag durch Aufhebungsvertrag (Verzicht) bereits vollzogene Leistung.

B.13. Auflösung von passiven Ausgleichsposten bei Organschaft

Veräußert der Organträger seine Beteiligung an der Organgesellschaft, ist ein bei ihm vorhandener besonderer passiver Ausgleichsposten erfolgsneutral aufzulösen (entgegen Abschn. 59 Abs. 5 KStR 1995; R 63 Abs. 3 KStR 2004).

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 7.2.2007, I R 5/05

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 7. Februar 2007 I R 5/05 entschieden, dass ein Organträger, der seine Beteiligung an der Organgesellschaft veräußert, einen bei ihm vorhandenen besonderen passiven Ausgleichsposten erfolgsneutral aufzulösen hat. Mit dieser Entscheidung ist der BFH der Auffassung der Finanzverwaltung entgegengetreten, nach der in diesen Fällen der passive Ausgleichsposten gewinnerhöhend zu erfassen ist.

Eine Kapitalgesellschaft kann sich handelsrechtlich verpflichten, ihren gesamten Gewinn an ein anderes Unternehmen abzuführen. Ein derartiger Ergebnisabführungsvertrag wird unter weiteren Voraussetzungen auch steuerlich anerkannt, was zur Folge hat, dass der Gewinn dieser Gesellschaft (Organgesellschaft) dem Mutterunternehmen (Organträger) in voller Höhe zugerechnet wird. Allerdings unterscheidet sich die handelsrechtliche von der steuerrechtlichen Gewinnermittlung in mancher Hinsicht.

Dem Organträger wird dann steuerlich entweder ein höheres oder ein niedrigeres Einkommen zugerechnet, als tatsächlich von der Organgesellschaft abgeführt wurde. Diese sogenannten Mehr- oder Minderabführungen werden gewinnneutral in der Steuerbilanz festgehalten (aktive und passive Ausgleichsposten).

Wird die Beteiligung an der Organgesellschaft veräußert, behandelt die Finanzverwaltung einen im Zeitpunkt der Veräußerung vorhandenen aktiven Ausgleichsposten als gewinnmindernd und einen passiven Ausgleichsposten als gewinnerhöhend.

Der BFH hat nun entschieden, dass es für die gewinnerhöhende Auflösung des Ausgleichspostens an einer Rechtsgrundlage fehle. Die entgegenstehende jahrelange Verwaltungsübung habe sich auch nicht gewohnheitsrechtlich verfestigt.

B.14. Bilanzierung Stuttgarter Verfahren

Bei der Wertermittlung nicht notierter Anteile an Kapitalgesellschaften für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer im sog. Stuttgarter Verfahren ist der gewichtete Durchschnittsertrag auf der Grundlage der letzten drei vor dem Besteuerungszeitpunkt abgelaufenen Wirtschaftsjahre zu ermitteln. Das Betriebsergebnis des im Besteuerungszeitpunkt laufenden Wirtschaftsjahres bleibt unberücksichtigt.

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 1.2.2007, II R 19/05

Die Schätzung erfolgt nach dem in R 96 ff. ErbStR geregelten Stuttgarter Verfahren, das der BFH in ständiger Rechtsprechung auch für die Erbschaft- und Schenkungsteuer als ein geeignetes, wenn auch für die Gerichte nicht bindendes, Schätzungsverfahren anerkennt. Mit Rücksicht auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist von diesem Verfahren nur abzuweichen, wenn es in Ausnahmefällen aus besonderen Gründen des Einzelfalls zu nicht tragbaren, d.h. offensichtlich unrichtigen Ergebnissen führt.

Nach dem Stuttgarter Verfahren ist bei der Regelbewertung der Vermögenswert der Kapitalgesellschaft zu ermitteln, der sodann auf Grund der Ertragsaussichten der Gesellschaft korrigiert wird (R 97 Abs. 1 Satz 1 ErbStR). Die Ertragsaussichten der Gesellschaft bestimmen sich nach dem künftigen ausschüttungsfähigen Ertrag. Die Anteilsbewertung nach dem Stuttgarter Verfahren geht davon aus, dass der Betrieb in wirtschaftlich gleichem Umfang weitergeführt wird. Dies rechtfertigt im allgemeinen den Schluss, dass sich auch die Ertragslage in den nächsten Jahren nicht wesentlich ändern wird.

Bei der Schätzung des voraussichtlichen künftigen Jahresertrags kann daher der in der Vergangenheit tatsächlich erzielte Durchschnittsertrag als wichtige Beurteilungsgrundlage herangezogen werden (R 99 Abs. 1 Satz 2 ErbStR). Dieses recht grobe Schätzungsverfahren muss in Kauf genommen werden, weil das FA die den künftigen Ertrag im Einzelfall beeinflussenden Umstände weder im Allgemeinen übersehen noch in ihrer Bedeutung gegeneinander abwägen kann. Bei der Ermittlung des Ertragshundertsatzes kommt wegen der in R 99 Abs. 3 ErbStR angeordneten Gewichtung der Betriebsergebnisse dem stichtagsnäheren Betriebsergebnis ein höherer Stellenwert zu als den stichtagsferneren.

Die Grundlage für den gewichteten Durchschnittsertrag ist nach R 99 Abs. 1 Satz 3 ErbStR möglichst aus den Betriebsergebnissen der letzten drei vor dem Besteuerungszeitpunkt abgelaufenen Wirtschaftsjahre herzuleiten. Stehen Betriebsergebnisse für diesen Zeitraum zur Verfügung, und besteht demgemäß die Möglichkeit, aus diesen den gewichteten Durchschnittsertrag herzuleiten, sind die Ertragsaussichten aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung auf dieser Grundlage zu ermitteln.

Es ist zwar nicht zu verkennen, dass einer Schätzung der Ertragsaussichten allein unter Berücksichtigung der Betriebsergebnisse der letzten drei Wirtschaftsjahre vor dem Stichtag, und damit unter Außerachtlassung des anteiligen Betriebsergebnisses im Jahr des Besteuerungszeitpunkts, die Gefahr innewohnt, die Ertragsverhältnisse zum Stichtag zu verfehlen. Dies gilt insbesondere dann, wenn zum jeweiligen Stichtag das laufende Wirtschaftsjahr nahezu abgelaufen ist.

Eine von der Anordnung in R 99 Abs. 1 Satz 3 ErbStR abweichende andere Schätzung der Ertragsaussichten kann nur geboten sein, wenn es nach den Verhältnissen des Stichtags offensichtlich ist, dass in Zukunft ein erheblich niedrigerer oder höherer Ertrag zu erwarten ist. Es können jedoch nur solche Verhältnisse und Gegebenheiten berücksichtigt werden, die im Bewertungszeitpunkt so hinreichend konkretisiert sind, dass mit ihnen zu diesem Zeitpunkt objektiv als Tatsachen zu rechnen ist.

Allein der Umstand, dass das laufende Wirtschaftsjahr im Besteuerungszeitpunkt nahezu abgelaufen war, rechtfertigt daher für sich allein noch keine Schätzung durch Ableitung des Durchschnittsertrags aus dem Betriebsergebnis des laufenden Jahres bis zum Besteuerungszeitpunkt und den Betriebsergebnissen der beiden davor liegenden Wirtschaftsjahre.

Die in den vorgenannten Ländererlassen in Abweichung von R 99 Abs. 1 Satz 3 ErbStR zugelassene Verkürzung des Dreijahreszeitraums ist deshalb mit dem Sinn und Zweck der in R 96 ff. ErbStR getroffenen Regelungen, die Einheitlichkeit der Bewertung nicht notierter Anteile an Kapitalgesellschaften zu gewährleisten, nicht vereinbar.

B.15. Rückstellung für Zuwendungen anlässlich eines Dienstjubiläums

Die Bildung einer Rückstellung für Jubiläumsleistungen setzt auch unter der Geltung des § 5 Abs. 4 EStG nicht voraus, dass sich der Dienstberechtigte rechtsverbindlich, unwiderruflich und vorbehaltlos zu der Leistung verpflichtet hat .

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 18.1.2007, IV R 42/04

Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 18. Januar 2007 IV R 42/04 ist eine Rückstellung für Jubiläumszuwendungen in der Steuerbilanz nicht davon abhängig, dass die Zusage rechtsverbindlich, unwiderruflich und vorbehaltlos erteilt worden ist; eine einfache schriftliche Zusage reicht aus. Es muss aber, wie bei jeder Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten, am Bilanzstichtag wahrscheinlich sein, dass in der Zukunft entsprechende Leistungen erbracht werden.

Verspricht der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern bei Erreichen eines Dienstjubiläums besondere Leistungen, hat er grundsätzlich für diese ungewisse Verbindlichkeit in seiner Handelsbilanz eine Rückstellung zu bilden. Für die Steuerbilanz sollte der Ausweis solcher Jubiläumsrückstellungen durch den ab 1990 geltenden § 5 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) begrenzt werden. Die Vorschrift enthält zusätzliche Voraussetzungen für die Rückstellung. So muss die Zusage u.a. schriftlich erteilt worden sein und der Berechtigte muss seine Anwartschaft nach dem 31. Dezember 1992 erworben haben.

Diese Regelung legte die Finanzverwaltung dahin aus, dass die Jubiläumszusage rechtsverbindlich, unwiderruflich und vorbehaltlos erteilt sein müsse. Im zu entscheidenden Fall hielt die Verwaltung die Rückstellung für unzulässig, weil sie in einer Betriebsvereinbarung erteilt war, in der es hieß, es handele sich um jederzeit widerrufliche Leistungen, auf die kein Rechtsanspruch bestehe.

Der BFH war anderer Ansicht. Aus der Entstehungsgeschichte des § 5 Abs. 4 EStG ergebe sich, dass eine derart strenge Verbindlichkeit der Jubiläumszusage zwar zunächst geplant gewesen, später aber fallengelassen worden sei. Das Gesetz verlange jetzt lediglich Schriftform und beschränke die Rückstellung im Übrigen dadurch, dass nur Zusagen für langjährige Betriebszugehörigkeit berücksichtigt werden dürften.

B.16. Veräußerungsbedingte Auflösung einer Ansparrücklage

Der Ertrag aus einer im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit der Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe vollzogenen Auflösung einer Ansparrücklage nach § 7g Abs. 3 EStG erhöht grundsätzlich den steuerbegünstigten Betriebsveräußerungs- bzw. Betriebsaufgabegewinn.

Der Steuerpflichtige kann eine Ansparrücklage nach § 7g Abs. 3 EStG nicht mehr bilden, wenn er im Zeitpunkt der Einreichung des entsprechenden Jahresabschlusses bei der Finanzbehörde bereits den Entschluss gefasst hatte, seinen Betrieb zu veräußern oder aufzugeben.

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 20.12.2006, X R 31/03

Nach § 7g Abs. 3 ff. des Einkommensteuergesetzes (EStG) können kleinere und mittlere Unternehmen für die künftige Anschaffung oder Herstellung beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens unter den dort bezeichneten Voraussetzungen eine den Gewinn mindernde Rücklage (sog. Ansparrücklage) in Höhe von bis zu 40 v.H. (früher: 50 v.H.) der Investitionshöhe bilden. Diese Rücklage muss spätestens bis zum Ende des zweiten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres gewinnerhöhend wieder aufgelöst werden (§ 7g Abs. 4 Satz 2 EStG).

Hat der steuerpflichtige Unternehmer seinen Betrieb innerhalb dieses Zwei-Jahres-Zeitraums veräußert oder aufgegeben, so erhöht die dann zwingend gebotene Auflösung der Ansparrücklage grundsätzlich nicht den letzten, der Regelbesteuerung unterliegenden laufenden Gewinn, sondern den Einkommensteuer begünstigten und nicht mit Gewerbesteuer belasteten Betriebsveräußerungs- oder Betriebsaufgabegewinn.

Das hat der Bundesfinanzhof (BFH) mit zwei Urteilen vom 20. Dezember 2006 X R 31/03 und X R 42/04 entschieden und damit seine frühere, von der Finanzverwaltung bisher nicht akzeptierte Rechtsprechung in den Urteilen vom 10. November 2004 XI R 69/03 und XI R 56/03 bekräftigt.

Allerdings hat der BFH in seinen neuen Urteilen auch betont, dass der Unternehmer eine steuermindernde Ansparrücklage von vorneherein erst gar nicht bilden darf, wenn er bereits im Zeitpunkt der Einreichung des entsprechenden Jahresabschlusses beim Finanzamt den Entschluss gefasst hatte, seinen Betrieb zu veräußern oder aufzugeben.

IV. Körperschaftsteuer

K.1. Körperschaftsteuer Mantelkauf

Eine Reduzierung des Geschäftsbetriebs auf einen geringfügigen Teil der bisherigen Tätigkeit, verbunden mit einer späteren Ausweitung auf eine völlig andersartige, wieder sehr viel umfangreichere Tätigkeit, kann einen mit einer Einstellung und Wiederaufnahme des Geschäftsbetriebs i.S. von § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG wirtschaftlich vergleichbaren Sachverhalt begründen, der zu einem Verlust der wirtschaftlichen Identität nach § 8 Abs. 4 Satz 1 KStG a.F. führt.

Überwiegend neues Betriebsvermögen i.S. des § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG a.F. liegt vor, wenn das zugegangene Aktivvermögen das vorher vorhandene Restaktivvermögen übersteigt. Dies ist anhand einer gegenständlichen Betrachtungsweise zu ermitteln; eine Verrechnung von Zu- und Abgängen zu einem betragsmäßigen Saldo ist nicht vorzunehmen .

Die Zuführung auch von Umlaufvermögen kann jedenfalls dann zu neuem Betriebsvermögen i.S. des § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG a.F. führen, wenn sie mit einem Branchenwechsel verbunden ist.

§ 8 Abs. 4 KStG a.F. schließt den Verlustabzug vom Zeitpunkt der Anteilsübertragung an aus. Zuvor festgestellte Verlustvorträge sind deshalb nur insoweit für den Verlustabzug heranzuziehen, als dieser vom anteiligen Gesamtbetrag der Einkünfte vorzunehmen ist, der auf den Zeitraum bis zur Anteilsübertragung entfällt.

BFH Urteil vom 5. Juni 2007 I R 9/06

K.2. vGA durch Geldentnahmen

Verschafft sich der Geschäftsführer einer Familien- GmbH, der nicht selbst Gesellschafter, aber Familienangehöriger eines Gesellschafters ist, widerrechtlich Geldbeträge aus dem Vermögen der GmbH, so ist dem Gesellschafter keine mittelbare vGA zuzurechnen, wenn ihm die widerrechtlichen eigenmächtigen Maßnahmen des Geschäftsführers nicht bekannt waren und auch nicht in seinem Interesse erfolgt sind .

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 19.6.2007, VIII R 54/05

Die Zuwendung eines Vermögensvorteils an eine nahestehende Person ist unabhängig davon als vGA zu beurteilen, ob auch der Gesellschafter selbst ein vermögenswertes Interesse an dieser Zuwendung hat. Allerdings gilt dies uneingeschränkt nur für den Fall, dass andere Ursachen für die Zuwendung als das Nahestehen des Empfängers zu einem Gesellschafter auszuschließen sind. Nur in diesem Falle spricht der Beweis des ersten Anscheins dafür, dass die nahestehende Person den Vorteil ohne ihre Beziehung zum Gesellschafter nicht erhalten hätte.

Verschafft sich ein Geschäftsführer, der nicht zugleich Gesellschafter ist, widerrechtlich Geldbeträge aus dem Vermögen der GmbH, so ist der Anscheinsbeweis für eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis auch dann erschüttert, wenn der Geschäftsführer zwar einem Gesellschafter nahesteht, diesem die widerrechtlichen eigenmächtigen Maßnahmen des Geschäftsführers aber nicht bekannt sind und auch nicht in seinem Interesse erfolgen. Denn dann ist die Zuwendung an den Begünstigten allein durch die eigenmächtigen widerrechtlichen Maßnahmen des Geschäftsführers veranlasst, nicht aber durch das Gesellschaftsverhältnis.

K.3. Zuführung neues Betriebsvermögen bei Mantelkauf

Überwiegend neues Betriebsvermögen i.S. des § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG 1999 liegt vor, wenn das zugegangene Aktivvermögen das vorher vorhandene Restaktivvermögen übersteigt. Dies ist anhand einer gegenständlichen Betrachtungsweise zu ermitteln; eine Verrechnung von Zu- und Abgängen zu einem betragsmäßigen Saldo ist nicht möglich

Innenfinanzierte Anschaffungen führen jedenfalls dann zu neuem Betriebsvermögen i.S. des § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG 1999, wenn es sich um einen Fall des Branchenwechsels handelt.

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 5.6.2007, I R 106/05

Nach § 8 Abs. 4 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) kann der Verlust einer Körperschaft steuerlich nur dann berücksichtigt werden, wenn die Körperschaft nicht nur rechtlich, sondern auch wirtschaftlich mit jener Körperschaft identisch ist, die den Verlust erlitten hat. Voraussetzung für die wirtschaftliche Identität ist u.a., daß die Kapitalgesellschaft ihren Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögen fortführt oder wieder aufnimmt.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat dazu mit Urteil vom 5. Juni 2007 I R 106/05 entschieden, dass überwiegend neues Betriebsvermögen vorliegt, wenn das zugegangene Aktivvermögen das vorher vorhandene Restaktivvermögen übersteigt. Dies ist anhand einer gegenständlichen Betrachtungsweise zu ermitteln; eine Verrechnung von Zu- und Abgängen zu einem betragsmäßigen Saldo ist nicht vorzunehmen. Auch innenfinanzierte Anschaffungen führen jedenfalls dann zu neuem Betriebsvermögen, wenn es sich um einen Fall des Branchenwechsels handelt.

Der BFH bestätigt damit seine schon bisherige, enge Sichtweise und widerspricht der in diesem Punkt großzügigeren Verwaltungspraxis.

Nach der im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 soeben verabschiedeten zukünftigen Regelungslage in § 8c KStG scheidet der Verlustabzug, wenn innerhalb von fünf Jahren mehr als 50 % der Geschäftsanteile der Körperschaft an einen Erwerber übertragen werden; die Übertragung von mehr als 25 % der Anteile führt zu einem teilweisen Abzugsverbot. Auf das bisherige zusätzliche Erfordernis der Zuführung neuen Betriebsvermögens kommt es nicht mehr an.

K.4. vGA bei Zuschlägen für Samstag, Sonntag und Feiertag

Bezieht ein nicht beherrschender Gesellschafter, der aber zugleich leitender Angestellter der GmbH ist, neben einem hohen Festgehalt, Sonderzahlungen und einer Gewinnbeteiligung zusätzlich Zuschläge für Sonntags-, Feiertags-, Mehr- und Nacharbeit, so können diese in Anlehnung an die ständige Rechtsprechung des BFH zur Qualifizierung derartiger Zuschläge an Gesellschafter-Geschäftsführer aufgrund einer Gesamtwürdigung als vGA bei seinen Einkünften aus Kapitalvermögen und nicht als steuerfreie Einnahmen bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen sein .

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 13.12.2006, VIII R 31/05

Eine vGA einer Kapitalgesellschaft ist gegeben, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung einen Vermögensvorteil zuwendet und diese Zuwendung ihren Anlass oder zumindest ihre Mitveranlassung im Gesellschaftsverhältnis hat. Das ist der Fall, wenn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer diesen Vorteil einem Nichtgesellschafter nicht zugewendet hätte

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH sind Zuschläge für Sonn-, Feiertags- und Nacharbeit an Gesellschafter-Geschäftsführer nicht gemäß § 3b EStG steuerfrei, sondern in aller Regel nach Körperschaftsteuerrecht als vGA zu beurteilen und damit nach Einkommensteuerrecht bei den Einkünften aus Kapitalvermögen und nicht bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen. Diese Beurteilung gilt im Grundsatz gleichermaßen für beherrschende wie für nicht beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer.

Allerdings hat der I. Senat des BFH inzwischen in Abgrenzung zu seiner Rechtsprechung erkannt, dass die Zahlung derartiger Zuschläge an Gesellschafter-Geschäftsführer zusätzlich zu ihrem Festgehalt nicht ausnahmslos als vGA zu qualifizieren sei, wenn nämlich eine bestimmte Vereinbarung nicht nur mit dem Gesellschafter-Geschäftsführer, sondern auch mit vergleichbaren gesellschaftsfremden Personen abgeschlossen worden ist (betriebsinterner Fremdvergleich). Dann könne dieser Umstand gegen eine gesellschaftliche Veranlassung der Vereinbarung mit dem Gesellschafter-Geschäftsführer sprechen. Eine derartige Gestaltung weise darauf hin, dass die Vereinbarung speziell in dem betroffenen Unternehmen auf betrieblichen Gründen beruhe. Halte die zu beurteilende Regelung in diesem Sinne einem betriebsinternen Fremdvergleich stand, so könne im Einzelfall eine vGA selbst dann zu verneinen sein, wenn eine entsprechende Regelung im allgemeinen Wirtschaftsleben unüblich sei oder gar aus anderen Gründen regelmäßig zur vGA führe.

V. Lohnsteuer

L.1 Private Nutzungsentschädigung 1 % (Tankbelege)

Überlässt ein Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer ein Kraftfahrzeug für dessen private Nutzung, können einzelne vom Arbeitnehmer selbst getragene Kraftfahrzeugkosten als Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn der Nutzungsvorteil nach der sog. Fahrtenbuchmethode ermittelt wird. Dagegen kommt ein Werbungskostenabzug nicht in Betracht, wenn der Nutzungsvorteil pauschal nach der sog. 1 %-Regelung bemessen wird.

BFH Urteil vom 18.Oktober 2007 VI R 57/06

Die vom Kläger selbst getragenen Treibstoffkosten für das überlassene Fahrzeug können nur dann berücksichtigt werden, wenn der Wert der privaten Nutzung nach der sog. Fahrtenbuchmethode ermittelt wird.

Zuzahlungen zu den Anschaffungskosten eines dem Arbeitnehmer zur privaten Nutzung überlassenen Dienstwagens sind auch dann als Werbungskosten bei den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen, wenn der Nutzungsvorteil nach der 1 %-Regelung besteuert wird. (Geringfügige Beschäftigung)

BFH Urteil vom 18. Oktober 2007 VI R 59/06

Zuzahlung zu den AK des Fahrzeug im Rahmen einer geringfügigen Beschäftigung.

Der nach der sog. 1 %-Regelung gemäß § 40 Abs. 1 EStG pauschaliert besteuerte Vorteil eines vom Arbeitgeber dem Arbeitnehmer zur Privatnutzung überlassenen Dienstwagens ist nicht um die vom Arbeitnehmer selbst getragenen Treibstoffkosten zu mindern. Übernommene individuelle Kosten sind kein Entgelt für die Einräumung der Nutzungsmöglichkeit.

BFH Urteil vom 18. Oktober 2007 VI R 96/04

L.2. Weitergabe von Provisionen als Barlohn

Gibt der Arbeitgeber Provisionen, die er von Verbundunternehmen für die Vermittlung von Versicherungsverträgen erhalten hat, in bestimmten Fällen an eigene Arbeitnehmer weiter, gewährt er Bar- und nicht Sachlohn, wenn eine Vermittlungsleistung nur den Verbundunternehmen erbracht wird und auch nur diesen gegenüber Ansprüche bestehen, mit der Folge, dass weitergeleitete Provisionen nicht nach § 8 Abs. 3 EStG zu bewerten sind.

BFH Urteil vom 23. August 2007 VI R 44/05

L.3. Lohnzufluss durch Nachentrichtung von Sozialversicherungsbeiträgen

Bei Nachentrichtung hinterzogener Arbeitnehmeranteile zur Gesamtsozialversicherung führt die Nachzahlung als solche zum Zufluss eines zusätzlichen geldwerten Vorteils (Fortentwicklung der Rechtsprechung).

Bei Vereinbarung sog. Schwarzlöhne kommt der Schutzfunktion der Verschiebung der Beitragslast gemäß § 28g SGB IV grundsätzlich kein Vorrang gegenüber dem objektiv bestehenden Zusammenhang der Nachentrichtung der Arbeitnehmeranteile mit dem Arbeitsverhältnis zu.

Dem Lohnzufluss steht nicht entgegen, dass der Arbeitgeber beim Arbeitnehmer gemäß § 28g SGB IV keinen Rückgriff mehr nehmen kann.

BFH Urteil vom 13. September 2007 VI R 54/03

Durch die Nachentrichtung der Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung haben die Arbeitnehmer der Klägerin einen geldwerten Vorteil erlangt.

Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH sind auch die Arbeitnehmeranteile zur Arbeitslosen-, Kranken- und Rentenversicherung (Gesamtsozialversicherung) als Gegenleistung für die Erbringung der Arbeitsleistung und damit als Arbeitslohn anzusehen.

Zwar hat der Arbeitgeber als alleiniger Schuldner den Gesamtsozialversicherungsbeitrag an die Einzugsstelle zu zahlen und durch Lohnabzug beim Arbeitnehmer einzubehalten; wirtschaftlich hat aber der Arbeitnehmer die Beiträge zur Gesamtsozialversicherung zur Hälfte (Arbeitnehmeranteil) aus dem ihm zustehenden Bruttoentgelt zu tragen.

Der einbehaltene Arbeitnehmeranteil zur Sozialversicherung ist danach ein dem Arbeitnehmer verschaffter Vermögensvorteil; daher sind die Arbeitnehmerbeiträge, bei eigenem Rechtsanspruch des Arbeitnehmers gegen die Versorgungseinrichtung, als Arbeitslohn mit ihrer Abführung durch den Arbeitgeber gegenwärtig zugeflossen.

Bei einer Nachentrichtung wird der Arbeitnehmer hinsichtlich seines Sozialversicherungsschutzes nachträglich so gestellt, als wenn der hälftige Gesamtsozialversicherungsbeitrag bereits durch Abzug von dem ihm zustehenden Bruttoentgelt vom Arbeitgeber einbehalten und abgeführt worden wäre. Indem der Arbeitgeber im Fall der Nachentrichtung, zusätzlich zu dem nicht dem Beitragsabzug nach § 28g SGB IV unterworfenen Arbeitsentgelt auch den Arbeitnehmeranteil zur Sozialversicherung finanziert, wendet er dem Arbeitnehmer über den Bruttolohn hinaus einen zusätzlichen geldwerten Vorteil zu.

Auf den Zeitpunkt der Beitragslastverschiebung (§ 28g Satz 3 SGB IV) kommt es nicht an, selbst wenn man davon ausgeht, dass zu diesem Zeitpunkt ein gesetzlicher Anspruch des Arbeitnehmers auf Nachentrichtung des Arbeitnehmeranteils ohne Regressmöglichkeit des Arbeitgebers entsteht.

Nach dem die Überschusseinkünfte beherrschenden Realisierungsprinzip fließen Einnahmen nicht bereits beim Entstehen eines dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber eingeräumten Anspruchs, sondern erst bei dessen Erfüllung zu.

Das gilt auch für Ansprüche gegen den Arbeitgeber, die mit Leistungen an Dritte verbunden sind, die dem Arbeitnehmer zugute kommen.

Soweit es im Sozialrecht und steuerrechtlich beim Betriebsvermögensvergleich auf das Entstehen von Ansprüchen und nicht auf deren Erfüllung ankommt, wird hierdurch das Zuflussprinzip nicht berührt.

Diese Betrachtungsweise deckt sich auch mit der Nachholung eines unterbliebenen Lohnsteuerabzugs.

Ergeht ein Haftungsbescheid für Lohnsteuer, die der Arbeitgeber hätte einbehalten und abführen müssen (§ 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG), wendet der Arbeitgeber erst Lohn zu, wenn er die Haftungsschuld ohne Regress entrichtet. Entsprechend ist auch bei Vorliegen einer gesetzlichen Beitragslastverschiebung der Zeitpunkt der tatsächlichen Nachentrichtung entscheidend.

L.4. Sachbezugswerte

Bei der Bemessung der verbilligten Überlassung einer Unterkunft, die als Sachbezug dem Arbeitsentgelt hinzuzurechnen ist, sind die amtlichen Werte der Sachbezugsverordnung in ihrer in den Jahren 1995 bis 1997 jeweils gültigen Fassung im Festsetzungsverfahren zwingend anzusetzen.

BFH Urteil vom 23. August 2007 VI R 74/04

Einnahmen, die nicht in Geld bestehen (Wohnung, Kost, Waren und sonstige Sachbezüge), sind nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG mit den üblichen Endpreisen am Abgabeort anzusetzen.

Indes sind bei Arbeitnehmern, für deren Sachbezüge durch Rechtsverordnung nach § 17 Abs. 1 Nr. 3 des Vierten Buches Sozialgesetzbuch in seiner in den Streitjahren geltenden Fassung (SGB IV), hier durch die Sachbezugsverordnung (SachBezV), Werte bestimmt worden sind, diese Werte auch im Steuerrecht maßgebend.

Hierunter fallen Arbeitnehmer, die der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht unterliegen (§ 1 Abs. 1 und § 2 Abs. 1 SGB IV). Für die Streitjahre ist für den Fall, dass eine Unterkunft zur Verfügung gestellt wird, deren Wert gemäß § 2 SachBezV nach den §§ 3 und 5 SachBezV zu bestimmen.

Als Rechtsverordnung ist die SachBezV auch für die Gerichte bindend. Da es sich bei den Sachbezugswerten um gesetzliche Regelungen im materiellen Sinne handelt, ist für sie die höchstrichterliche Rechtsprechung, wonach in Verwaltungsvorschriften angesetzte Pauschbeträge dann keine Anwendung finden können, wenn sie offensichtlich unzutreffend sind, nicht einschlägig.

L.5. Lebensmittelpunkt bei Doppelte Haushaltsführung

Unterhält ein Alleinstehender, der am Beschäftigungsort wohnt, an einem anderen Ort einen eigenen Hausstand, besteht mit zunehmender Dauer besonderer Anlass zu prüfen, wo sich sein Lebensmittelpunkt befindet .

Unterkunftskosten am Beschäftigungsort sind notwendig i.S. von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 EStG, wenn sie den Durchschnittsmietzins einer 60 qm-Wohnung am Beschäftigungsort nicht überschreiten .

BFH Urteil vom 9.8.2007, VI R 10/06

Entstehen einem Steuerpflichtigen im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung Aufwendungen für eine Wohnung am Beschäftigungsort, ist der Abzug als Werbungskosten oder Betriebsausgaben nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 des Einkommensteuergesetzes auf "notwendige" Mehraufwendungen begrenzt. Der Bundesfinanzhof (BFH) hatte bisher noch nicht geklärt, welche Höchstgrenze für diesen notwendigen Mehraufwand gilt.

Diese Frage entschied er jetzt mit Urteil vom 9. August 2007 VI R 10/06 dahingehend, dass angesichts der von Ort zu Ort erheblich schwankenden Wohnkosten zwar keine generell geltende betragsmäßige Höchstgrenze genannt werden könne; notwendige Aufwendungen liegen aber nur insoweit vor, wie sie für eine Wohnung mit bis zu 60 qm Wohnfläche und einem nach Lage und Ausstattung durchschnittlichen Wohnstandard am jeweiligen Beschäftigungsort entstehen.

Mit Urteil vom selben Tag VI R 23/05 entschied der BFH weiter, dass diese Flächenbegrenzung auch nicht mit der Begründung überschritten werden kann, dass etwa ein Mangel an kleineren Wohnungen herrsche, die Wohnungswahl eilbedürftig sei oder dass zu der Wohnung ein Zimmer gehöre, das teilweise auch büromäßig genutzt werde. Erfüllt das Zimmer allerdings die Voraussetzungen eines steuerrechtlich anzuerkennenden Arbeitszimmers, sind die dadurch entstehenden Aufwendungen gesondert zu beurteilen und in den gesetzlich für das häusliche Arbeitszimmer vorgesehenen Höchstgrenzen abziehbar.

In den Streitfällen ging es um einen Steuerpflichtigen, der am Beschäftigungsort eine etwa 93 qm große Dreizimmerwohnung unterhielt und die dafür insgesamt angefallenen Kosten als notwendige Mehraufwendungen geltend machte, sowie um eine Steuerpflichtige, die für eine 57 qm große Wohnung den Abzug von Werbungskosten begehrte. Der BFH verwies die Streitfälle jeweils an die Finanzgerichte zurück, damit diese auf der Grundlage weiterer Feststellungen prüfen könnten, ob die den Steuerpflichtigem tatsächlich entstandenen Aufwendungen für die Wohnungen die Grenze des Notwendigen überschritten, nämlich den Betrag, der sich für eine Wohnung mit einer Wohnfläche bis zu 60 qm bei Ansatz eines ortsüblichen Durchschnittsmietzins ergibt.

L.6. Berufshaftpflichtbeiträge

Die Übernahme der Beiträge zur Berufshaftpflichtversicherung einer angestellten Rechtsanwältin durch den Arbeitgeber führt zu Arbeitslohn, weil diese gemäß § 51 BRAO zum Abschluss der Versicherung verpflichtet ist und deshalb ein überwiegend eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers ausscheidet.

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 26.7.2007, VI R 64/06

Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 26. Juli 2007 VI R 64/06 führt die Übernahme der Beiträge zur Berufshaftpflichtversicherung einer angestellten Rechtsanwältin durch den Arbeitgeber zu Arbeitslohn. Die Beitragszahlung erfolgt in erster Linie im Interesse der Arbeitnehmerin. Ein mögliches eigenbetriebliches Interesse auch des Arbeitgebers ist nicht ausschlaggebend. Denn der Anwalt ist nach der Bundesrechtsanwaltsordnung gesetzlich verpflichtet, eine Berufshaftpflichtversicherung abzuschließen. Ein Verstoß gegen diese Pflicht wird mit der Nichtzulassung zum Beruf oder der Entfernung aus diesem sanktioniert. Der Abschluss einer Berufshaftpflichtversicherung ist damit unabdingbar für die Ausübung des Berufs eines Rechtsanwalts.

Im Streitfall bezog die Klägerin als angestellte Rechtsanwältin Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Zur Abdeckung von Vermögensschäden schloss sie eine Haftpflichtversicherung für Rechtsanwälte ab. Die Versicherungsbeiträge trug der Arbeitgeber, ohne sie der Lohnsteuer zu unterwerfen. Das Finanzamt erhöhte die Einnahmen der Klägerin um die Versicherungsbeiträge, ließ diese aber anstelle des Arbeitnehmer-Pauschbetrags als Werbungskosten zum Abzug zu. Der BFH gab wie zuvor das Finanzgericht dem Finanzamt Recht.

L.7. Doppelte Haushaltsführung unentgeltliches Nutzungsrecht

Im Rahmen einer Gesamtwürdigung aller Umstände ist zu klären, ob ein alleinstehender Arbeitnehmer einen eigenen Hausstand unterhält oder in einem fremden Haushalt eingegliedert ist. Dabei ist auch von Bedeutung, ob der Arbeitnehmer die Wohnung entgeltlich oder unentgeltlich nutzt .

BFH Urteil vom 14.6.2007, VI R 60/05

In den Fällen, in denen dem Arbeitnehmer die Wohnung unentgeltlich überlassen wird, kann sich in besonderer Weise die Frage stellen, ob er einen eigenen Hausstand unterhält oder in einen fremden eingegliedert ist. Zwar ist die entgeltliche Einräumung einer Rechtsposition nicht Voraussetzung einer doppelten Haushaltsführung bei Alleinstehenden. Nutzt allerdings der Arbeitnehmer eine Wohnung unentgeltlich, ist stets sorgfältig zu prüfen, ob die Wohnung eine eigene oder die des Überlassenden, z.B. der Eltern, darstellt. Dabei ist das Merkmal der Entgeltlichkeit ein Indiz, das im Zusammenhang mit einer Gesamtwürdigung aller Umstände zu einer zutreffenden Beurteilung führen kann, nicht jedoch eine unerlässliche Voraussetzung (conditio sine qua non) für die Beantwortung der Frage, ob ein eigener Hausstand unterhalten wird.

Denn ein eigener Hausstand kann bei Kostentragung im Übrigen auch in einer unentgeltlich überlassenen Wohnung geführt werden. Hier gilt nichts Anderes als bei einem Familienhaushalt, bei dem es, wie dargestellt, auf die finanzielle Beteiligung des auswärts Beschäftigten an der "Haushaltsführung" ankommt.

L.8. Lohnsteuerhaftung des GmbH Geschäftsführer in der Insolvenz

Werden fällig gewordene Steuerbeträge pflichtwidrig nicht an das FA abgeführt, kann die Kausalität dieser Pflichtverletzung für einen dadurch beim Fiskus entstandenen Vermögensschaden nicht durch eine hypothetische Annahme beseitigt werden.

Die Funktion und der Schutzzweck des in § 69 AO normierten Haftungstatbestandes schließen die Berücksichtigung hypothetischer Annahmen aus. Deshalb entfällt die Haftung eines GmbH-Geschäftsführers nicht dadurch, dass der Steuerausfall unter Annahme einer hypothetischen Rückforderung des auf § 130 Abs. 1 InsO gestützten Anfechtungsrecht durch den Insolvenzverwalter nicht entstanden wäre .

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 5.6.2007, VII R 65/05

Mit Urteil vom 5. Juni 2007 VII R 65/05 hat der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass ein für nicht abgeführte Lohnsteuer vom Finanzamt in Anspruch genommener GmbH-Geschäftsführer, sich nicht darauf berufen kann, dass der Insolvenzverwalter die Lohnsteuer nach Anfechtung der Zahlung wieder vom Finanzamt zurückgefordert hätte.

Zu den steuerrechtlichen Pflichten eines GmbH-Geschäftsführers gehört auch die fristgerechte Entrichtung der von der GmbH geschuldeten Steuern.

Unterlässt es der Geschäftsführer, die vom Lohn der Arbeitnehmer der GmbH einzubehaltende Lohnsteuer an das Finanzamt abzuführen, kann ihn das Finanzamt bei zumindest grob fahrlässiger Verletzung dieser Pflicht selbst auf Zahlung in Anspruch nehmen (als sog. Haftungsschuldner). Diese Grundsätze gelten auch in der Insolvenz der GmbH. Hier besteht jedoch die Besonderheit, dass der Insolvenzverwalter gläubigerbegünstigende Rechtshandlungen – zu denen auch die Zahlung von Steuern gehört - anfechten kann, wenn diese Handlungen in den letzten drei Monaten vor dem Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens vorgenommen worden sind.

Sofern in diesem Zeitraum Lohnsteuern tatsächlich an das Finanzamt abgeführt worden sind, so kann der Insolvenzverwalter unter bestimmten Voraussetzungen diese gezahlten Beträge vom Finanzamt zurückzufordern.

Der BFH hatte jetzt darüber zu befinden, ob ein GmbH-Geschäftsführer, der schuldhaft Lohnsteuern nicht entrichtet hat, eine Beschränkung seiner steuerlichen Haftung für den durch die Pflichtverletzung verursachten Schaden mit dem Einwand erreichen kann, dass etwaige Zahlungen vom Insolvenzverwalter ohnehin hätten angefochten werden können. Diesen Einwand weist der BFH nun mit seinem Urteil vom 5. Juni 2007 zurück. Denn im Rahmen einer haftungsrechtlichen Inanspruchnahme seien hypothetische Kausalverläufe unbeachtlich.

Durch eine nur gedachte insolvenzrechtliche Anfechtung etwaiger Steuerzahlungen könne die vom Haftungsschuldner zu vertretene Ursache für den eingetretenen Steuerausfall nicht rückwirkend beseitigt werden. Auch der Schutzzweck der Haftungsnorm (§ 69 AO) sowie Praktikabilitätserwägungen sprächen dafür, hypothetische Kausalverläufe im Rahmen der Schadenszurechnung unberücksichtigt zu lassen.

Hat der Geschäftsführer die Lohnsteuer hingegen ordnungsgemäß an das Finanzamt abgeführt, muss der Insolvenzverwalter darüber befinden, ob er die innerhalb des genannten Dreimonatszeitraums geleisteten Steuerzahlungen mit Erfolg anfechten und dadurch die gezahlten Beträge zur Insolvenzmasse wieder heranziehen kann. Das Finanzamt wird dabei stets ein sicherer Schuldner sein. Über Streitigkeiten im Zusammenhang mit der Insolvenzanfechtung entscheiden allerdings nicht die Finanz-, sondern die Zivilgerichte, in letzter Instanz also der Bundesgerichtshof.

L.9. Schadenersatzanspruch durch alkoholbedingte Fahrt

Verzichtet der Arbeitgeber gegenüber dem Arbeitnehmer auf Schadenersatz nach einem während einer beruflichen Fahrt alkoholbedingt entstandenen Schadens am auch zur privaten Nutzung überlassenen Firmen- PKW, so ist der dem Arbeitnehmer aus dem Verzicht entstehende Vermögensvorteil nicht durch die 1 %- Regelung abgegolten.

Der als Arbeitslohn zu erfassende Verzicht auf Schadenersatz führt nur dann zu einer Steuererhöhung, wenn die Begleichung der Schadenersatzforderung nicht zum Werbungskostenabzug berechtigt. Ein Werbungskostenabzug kommt nicht in Betracht, wenn das auslösende Moment für den Verkehrsunfall die alkoholbedingte Fahruntüchtigkeit war.

BFH Urteil vom 24.5.2007, VI R 73/05

Arbeitnehmer, denen von ihrem Arbeitgeber ein Firmenwagen zur Verfügung gestellt wird, müssen den damit verbundenen geldwerten Vorteil als Arbeitslohn versteuern. Nach dem Einkommensteuergesetz wird der Vorteil monatlich mit 1 % des Bruttolistenpreises bewertet. Durch die 1%-Regelung werden nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) die Kosten abgegolten, die unmittelbar durch das Halten und den Betrieb des Fahrzeugs veranlasst sind und typischerweise bei seiner Nutzung anfallen.

Mit Urteil vom 24. Mai 2007 VI R 73/05 hat der BFH nun entschieden, dass Unfallkosten von der 1 %-Regelung nicht erfasst werden. Solche Kosten stellen bei Verzicht des Arbeitgebers auf Schadenersatz einen zusätzlichen geldwerten Vorteil dar.

Dieser führt aber nur dann zu einer Steuererhöhung, wenn und soweit die Begleichung der Schadenersatzforderung nicht ihrerseits zum Werbungskostenabzug berechtigen würde.

Dies war im Streitfall zweifelhaft und führte deshalb zur Zurückverweisung des Verfahrens an das Finanzgericht.

Denn der Arbeitgeber hatte auf die Geltendmachung eines Schadensersatzanspruchs gegen den Arbeitnehmer wegen eines Unfallschadens auch für den Fall verzichtet, dass er bei einer Fahrt unter Alkoholeinfluss entstanden war. Ein Werbungskostenabzug ist aber ausgeschlossen, wenn das auslösende Moment für den Verkehrsunfall die alkoholbedingte Fahruntüchtigkeit war.

VI. .Betriebsprüfung/ Steuerstrafrecht

BSt.1. Digitale Belegablage

Der Steuerpflichtige ist gehalten, der Außenprüfung im Original in Papierform erstellte und später durch Scannen digitalisierte Ein- und Ausgangsrechnungen über sein Computersystem per Bildschirm lesbar zu machen. Er kann diese Verpflichtung nicht durch das Angebot des Ausdrucks auf Papier abwenden.

Der Datenzugriff der Finanzverwaltung gemäß § 147 Abs. 6 AO erstreckt sich u.a. auf die Finanzbuchhaltung. Der Steuerpflichtige ist nicht berechtigt, gegenüber der Außenprüfung bestimmte Einzelkonten (hier: Drohverlustrückstellungen, nicht abziehbare Betriebsausgaben, organschaftliche Steuerumlagen) zu sperren, die aus seiner Sicht nur das handelsrechtliche Ergebnis, nicht aber die steuerliche Bemessungsgrundlage beeinflusst haben.

BFH Beschluss vom 26. September 2007 I B 53, 54/07

BSt.2. Ort der Prüfung

Das für eine Außenprüfung nach § 193 Abs. 2 Nr. 2 AO erforderliche Aufklärungsbedürfnis liegt jedenfalls dann vor, wenn dem Steuerpflichtigen im Prüfungszeitraum aufgrund außerordentlich hoher Einkünfte ("Einkunfts-millionär") erhebliche Beträge zu Anlagezwecken zur Verfügung standen und der Steuerpflichtige nur Kapitaleinkünfte in geringer Höhe erklärt sowie keine substantiierten und nachprüfaren Angaben zur Verwendung der verfügbaren Geldmittel gemacht hat .

Die Entscheidung des FA über die Zweckmäßigkeit einer Außenprüfung nach § 193 Abs. 2 Nr. 2 AO ist ermessensfehlerfrei, wenn eine Vielzahl von Belegen zu überprüfen und insoweit mit zahlreichen Rückfragen zu rechnen ist .

Die Außenprüfung nach § 193 Abs. 2 Nr. 2 AO kann auch in den Räumen des FA durchgeführt werden. Sie ist insoweit von einer Prüfung an Amtsstelle durch Maßnahmen der Einzelermittlung i.S. der §§ 88 ff. AO zu unterscheiden.

Die Entscheidung des FA, die Außenprüfung in den eigenen Amtsräumen durchzuführen, ist ermessensfehlerfrei, wenn der Steuerpflichtige weder über Geschäftsräume noch über einen inländischen Wohnsitz verfügt. Eine Wohnung des Steuerpflichtigen im Ausland kann das FA bei der Festlegung des Prüfungsortes unberücksichtigt lassen.

BFH Urteil vom 26.7.2007, VI R 68/04

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 26. Juli 2007 VI R 68/04 zur Rechtmäßigkeit der Anordnung einer Außenprüfung nach § 193 Abs. 2 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) gegenüber einem Steuerpflichtigen mit außerordentlich hohen Einkünften ("Einkunfts-millionär") Stellung genommen.

Das nach § 193 Abs. 2 Nr. 2 AO erforderliche Aufklärungsbedürfnis ist danach gegeben, wenn dem Steuerpflichtigen erhebliche Beträge zu Anlagezwecken zur Verfügung standen und deren Verwendung mangels plausibler und nachprüfbarer Angaben des Steuerpflichtigen unklar geblieben ist.

Die Durchführung einer Außenprüfung ist zweckmäßiger als Einzelermittlungen an Amtsstelle, wenn eine Vielzahl von Belegen zu überprüfen und insoweit mit zahlreichen Rückfragen zu rechnen ist. Das Betriebsprüfungsfinanzamt (FA) kann die Außenprüfung auch in den eigenen Amtsräumen durchführen, wenn der Steuerpflichtige weder über Geschäftsräume noch über einen inländischen Wohnsitz verfügt.

Kläger war im Streitfall ein angestellter Geschäftsführer, der im Prüfungszeitraum Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von mehr als einer Million DM bezogen hatte. Das FA stufte ihn daraufhin als sogenannten Einkunfts-millionär ein und ordnete bei dem inzwischen ins Ausland verzogenen Kläger eine Außenprüfung an. Der BFH sah (ebenso wie die Vorinstanz) die Prüfungsanordnung als rechtmäßig an. Zugleich billigte er die Entscheidung des FA, die Außenprüfung in den eigenen Amtsräumen durchzuführen und den ausländischen Wohnsitz des Klägers bei der Festlegung des Prüfungsortes nicht zu berücksichtigen.

BSt. 3. Abgabe der strafbefreienden Erklärung vor Prüfungsbeginn

Strafbefreiung §371 AO und nach dem StraBEG tritt nicht ein, wenn vor Eingang der strafbefreienden Erklärung ein Amtsträger der Finanzbehörde in erkennbarer, ernsthafter Absicht zu der angeordneten steuerlichen Prüfung erschienen ist; diese Sperrwirkung des § 7 StraBEG erfordert nicht auch den tatsächlichen Beginn von Ermittlungsmaßnahmen (entgegen BMF) .

Die, auch formlos mögliche, Bestimmung des Prüfungsbeginns ist ein eigenständiger Verwaltungsakt; wird dieser nicht angefochten, kann die Sperrwirkung des § 7 StraBEG nicht wegen unangemessen kurzer Frist entfallen .

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 19.6.2007, VIII R 99/04

Zutreffend hat das FG erkannt, dass ein Erscheinen des Prüfers "zur steuerlichen Prüfung" eine entsprechende Prüfungsanordnung voraussetzt. Nur soweit die Prüfungsanordnung reicht, kann das Erscheinen eines Amtsträgers der Finanzbehörde die Strafbefreiung evt. einer Selbstanzeige ausschließen. In Bezug auf die ergänzende Prüfungsanordnung, die ein selbständiger, neben die ursprüngliche Prüfungsanordnung tretender Verwaltungsakt ist, muss sich das Erscheinen des Prüfers deshalb gerade (auch) auf die steuerliche Prüfung des Prüfungsgegenstands der ergänzenden Anordnung richten, um die Sperrwirkung auslösen zu können.

Zu Recht hat das FG das Erscheinen der Prüferin "zur steuerlichen Prüfung" des Streitjahres angenommen, als sie den Kläger in dessen Kanzleiräumen antraf und ihm persönlich die ergänzende Prüfungsanordnung wegen 1998 und 1999 übergab. Die finale Ausrichtung des Erscheinens verlangt, dass der Amtsträger seine ernsthafte Prüfungsabsicht bei seinem Erscheinen durch eine entsprechende Erklärung oder durch schlüssiges Verhalten erkennbar zum Ausdruck bringt. Während die Übergabe der Prüfungsanordnung oder die Mitteilung des Prüfungstermins alleine noch kein Erscheinen "zur steuerlichen Prüfung" in diesem Sinne bewirken, hat die Prüferin im Streitfall ein Übriges getan, nämlich den Kläger aufgefordert, bestimmte Unterlagen u.a. für das Streitjahr vorzulegen. Sie hat damit ihre ernsthafte Prüfungsabsicht kundgetan und darüber hinaus bereits in eine konkrete Aufforderung zur Mitwirkung umgesetzt und nicht nur eine spätere Prüfung angekündigt.

Der Prüfer, der den Steuerpflichtigen zur Vorlage von Unterlagen für einen bestimmten Prüfungszeitraum auffordert (z.B. von Bankbelegen oder wie hier: von Ausgangsrechnungen), ist insoweit auch zur steuerlichen Prüfung erschienen. Unbeachtlich ist der Vortrag des Klägers in der Revisionsbegründung, er habe sich mit der Prüferin auf einen Prüfungsbeginn erst auf einen späteren Termin geeinigt

Zum anderen ist der Kläger verfahrensrechtlich am Einwand der Unangemessenheit des sofortigen Prüfungsbeginns gehindert, weil er keinen Einspruch gegen dessen Bestimmung eingelegt hat. Insoweit kommt unangefochtenen Prüfungs-Verwaltungsakten Bindungswirkung zu.

Dementsprechend gibt es im Steuerrecht nach der ständigen Rechtsprechung des BFH grundsätzlich nur ein verfahrensrechtliches Verwertungsverbot, auf das sich nur derjenige berufen kann, der die Prüfungsanordnung, oder einzelne Prüfungsmaßnahmen mit Verwaltungsaktcharakter, erfolgreich angefochten hat, bzw. der nach Abschluss der Prüfung oder Erledigung des betreffenden Prüfungs-Verwaltungsakts dessen Rechtswidrigkeit nach § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO hat feststellen lassen.

In diesem Zusammenhang steht auch die Bestimmung des Prüfungsbeginns. Prüfungsanordnung und Bestimmung des Prüfungsbeginns sind getrennte Regelungen. Die Festlegung des Prüfungsbeginns ist ein eigenständiger Verwaltungsakt.

Im Unterschied zur Prüfungsanordnung ist für die Bestimmung des Prüfungsbeginns keine Schriftform angeordnet, weshalb sie auch mündlich oder durch schlüssiges Handeln erfolgen kann.

Im Streitfall ist nach den vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen mit der Anforderung der Unterlagen von einer Festlegung des Prüfungsbeginns am Tag des Erscheinens auszugehen, so, wie ihn die Prüferin auch in ihren Akten festgehalten hat. Diese Festlegung ist mangels Anfechtung bestandskräftig geworden und bestimmt deshalb mit ihrem Regelungsgehalt verbindlich das Rechtsverhältnis zwischen FA und Kläger.

Aus den vorstehenden Gründen nicht entscheidungserheblich ist die Frage nach der Rechtmäßigkeit der Bestimmung des Prüfungsbeginns. Käme es hierauf an, wäre sie im Streitfall allerdings zu bejahen. Unter der "angemessenen Zeit" i.S. von § 197 Abs. 1 AO ist der Zeitraum zu verstehen, der im Allgemeinen unter Berücksichtigung der Verhältnisse des zu prüfenden Steuerpflichtigen für die Vorbereitungsmaßnahmen des Steuerpflichtigen erforderlich ist. Als derartige Vorbereitungsmaßnahmen kommen insbesondere die Freimachung von Räumen und das Freihalten von Terminen in Betracht.

Da sich der Kläger ohnehin in geeigneter Weise schon für die Prüfung der Jahre 2000 ff. vorbereiten musste, hat das FG zutreffend erkannt, dass es keiner zusätzlichen Vorbereitungsmaßnahmen des Klägers bedurfte, die einen Aufschub des Prüfungsbeginns wegen des Erweiterungszeitraums geboten hätten; die im Streitfall in der Anforderung von Unterlagen für die Folgewoche die Dokumentation der Anerkennung einer notwendigen Vorbereitungszeit sehen wollen.

In der Rechtsprechung ist anerkannt, dass Bekanntgabe der Prüfungsanordnung und Prüfungsbeginn zusammenfallen können.

Die angemessene Zeit i.S. von § 197 Abs. 1 AO hat nicht den Zweck, dem Steuerpflichtigen eine Überlegungsfrist einzuräumen, ob er eine Selbstanzeige erstatten bzw. eine strafbefreiende Erklärung abgeben will.

BSt.4. Benutzung des "grünen Ausgangs" beim Mitführen abgabepflichtiger Waren als leichtfertige Steuerhinterziehung

Ein Reisender, der aus einem Drittland nach Deutschland mit Waren einreist, von denen er weiß oder bei denen er es zumindest für möglich halten muss, dass sie anzumelden und dass für sie Einfuhrabgaben zu entrichten sind, muss sich über die Bedeutung des roten und des grünen Ausgangs an den Flughäfen Kenntnis verschaffen.

Wenn er diese Kenntnis nicht bereits besitzt. Tut er dies nicht und benutzt den grünen Ausgang in der Annahme, die von ihm erwarteten zollrechtlichen Erklärungen bei oder sogar noch nach Durchschreiten dieses Ausgangs abgeben zu können, begeht er im Allgemeinen eine zumindest leichtfertige Steuerverkürzung, so dass ein Zollzuschlag erhoben werden kann.

BUNDESFINANZHOF Beschluß vom 16.3.2007, VII B 21/06

Wer aus dem Ausland nach Deutschland einreist, muss sich über die von ihm zu beachtenden Zollvorschriften informieren.

Dazu gehört auch, dass er sich über die Bedeutung des grün gekennzeichneten Ausgangs Kenntnis verschafft, der u.a. im Ankunftsbereich der Flughäfen eingerichtet ist und nicht von Reisenden benutzt werden darf, die Waren bei sich führen, für die sie Einfuhrabgaben zu entrichten haben. Diese müssen den "roten Ausgang" benutzen und dort eine Zollanmeldung abgeben.

Unterlässt es ein Reisender, sich über die Bedeutung des grünen und des roten Ausgangs Klarheit zu verschaffen, und benutzt er mit abgabepflichtigen Waren den grünen Ausgang, begeht er dadurch eine im Allgemeinen zumindest leichtfertige Abgabeverkürzung, die als Ordnungswidrigkeit geahndet werden kann; bei Vorsatz droht ihm eine Strafverfolgung wegen Steuerhinterziehung.

Anstelle einer strafrechtlichen Verfolgung bzw. einer Ahndung als Ordnungswidrigkeit kann allerdings von der Zollbehörde, neben den Einfuhrabgaben, ein sogenannter Zollzuschlag (höchstens) in Höhe der Einfuhrabgaben erhoben werden, wenn keine Absicht einer gewerblichen Verwendung der Waren vorlag und der Abgabebetrag 130 € nicht übersteigt.

Trotz dieser klaren Rechtslage hat es der Bundesfinanzhof (BFH) allerdings in dem Beschluss vom 16. März 2007 VII B 21/06 hingenommen, dass ein Finanzgericht (FG) die Festsetzung eines Zollzuschlags in einem Einzelfall aufgehoben hat, obwohl der Reisende mit elf Stangen Zigaretten im Gepäck den grünen Ausgang benutzt hatte.

Das FG hatte ihm nach Vernehmung von Zeugen zugute gehalten, er habe ohne Leichtfertigkeit verkannt, dass er die von ihm mitgebrachten Zigaretten bei der Zollabfertigungsstelle im roten Ausgang anmelden muss.

Der BFH hebt jedoch hervor, nur bei besonderen, in der Person des Reisenden liegenden Umständen, die das FG ggf. anhand konkreter Anhaltspunkte festzustellen und für den BFH nachvollziehbar darzulegen habe, komme in Betracht, dass ein Reisender ausnahmsweise einmal die öffentlichen Hinweise auf die Bedeutung der beiden Ausgänge trotz ausreichenden Bemühens missversteht.

BSt.5. Steuerstrafrecht Kontrollbesuche der Steuerfahndung

Kontrollbesuche der Steuerfahndung in Räumlichkeiten, die an Prostituierte zur Ausübung ihrer Erwerbstätigkeit vermietet worden sind, sind grundsätzlich, in angemessener und zumutbarer Häufigkeit, zur Aufdeckung und Ermittlung unbekannter Steuerfälle i.S. des § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO hinreichend veranlasst. Der mögliche (Nebeneffekt, die Prostituierten zu veranlassen, ihre steuerlichen Pflichten zu erfüllen bzw. am "Düsseldorfer Verfahren" teilzunehmen, ist mit dem Ermittlungsauftrag der Steuerfahndung nicht unvereinbar.

Der Vermieter kann sich gegenüber den Kontrollbesuchen nicht auf ein Abwehrrecht als Inhaber des Hausrechts an den vermieteten Räumen bzw. an den gemeinschaftlich zu nutzenden Bereichen berufen, da die Kontrollbesuche bei den Mieterinnen selbst nicht als "Eingriffe und Beschränkungen" i.S. des Art. 13 Abs. 7 GG zu qualifizieren sind .

BUNDESFINANZHOF Beschluß vom 22.12.2006, VII B 121/06

Auf Antrag eines Bordellbetreibers, der Zimmer zu Tagesmieten an Prostituierte vermietet, hat der BFH in einem Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes entschieden, dass gegen seinen erklärten Willen von der Steuerfahndung im Beisein von Polizeibeamten durchgeführte Kontrollbesuche, bei denen die Prostituierten vor Ort nach Namen, Anschrift, Aufenthaltsdauer und Tätigkeitsumfang und außerdem auch deren Kunden nach ihrem Namen befragt werden, schützenswerte Interessen des Vermieters nicht verletzen (Beschluss vom 22. Dezember 2006 VII B 121/06).

Wenngleich das "Älteste Gewerbe der Welt" in unserer bürgerlichen Gesellschaft noch längst keine auch nur annähernd gleiche Akzeptanz wie die "ehrbaren" Gewerbe erreicht hat, so wurde ihm doch die Gleichberechtigung zur Steuerzahlung stets eingeräumt. Einkünfte aus der Prostitution oder dem Betreiben eines Prostitutionsbetriebes waren trotz der Bewertung der Prostitution als sittenwidrig schon immer steuerpflichtig.

Für die Besteuerung ist es unerheblich, ob ein Verhalten, das den Tatbestand eines Steuergesetzes erfüllt, gegen ein gesetzliches Verbot oder die guten Sitten verstößt. Allerdings wird diese Gleichbehandlung dem Fiskus nicht immer leicht gemacht.

In einem Bericht zur steuerlichen Erfassung von Prostituierten aus dem Jahr 2003 ging der Bundesrechnungshof davon aus, dass weniger als 1 % der in Deutschland tätigen Prostituierten steuerlich erfasst sind, konstatierte eine "unzureichende Besteuerung im Rotlichtmilieu" und schätzte die Steuerausfälle auf jährlich mehr als 2 Milliarden Euro.

Er hielt das übliche Verfahren der Einzelveranlagung bei Prostituierten für wenig erfolgreich und empfahl ein rechtlich abgesichertes pauschaliertes Besteuerungsverfahren. In einigen Bundesländern wird bereits seit etlichen Jahren ein pauschaliertes Besteuerungsverfahren praktiziert (sog. "Düsseldorfer Verfahren"). Dabei handelt es sich um ein gesetzlich nicht geregeltes, vereinfachtes Vorauszahlungsverfahren, an dem sich die Betreiber von Bordellen und bordellähnlichen Betrieben und die dort arbeitenden Prostituierten freiwillig beteiligen können.

Der Vermieter zieht mit der Miete einen bestimmten Tagessatz ein, der sich aus Ertragsteuern, Solidaritätszuschlag und Umsatzsteuer zusammensetzt, und führt den Betrag vierteljährlich an das zuständige Finanzamt ab.

Vor diesem Hintergrund hatte sich der Bundesfinanzhof (BFH) mit der Zulässigkeit von Kontrollbesuchen der Steuerfahndung in einem Fall zu befassen, in dem ein Vermieter sich zunächst an diesem Verfahren beteiligte, dann aber über längere Zeit die Abführung der einbehaltenen Tagessätze, trotz wiederholter Aufforderung, unterließ. Die daraufhin von der Steuerfahndung durchgeführten Kontrollbesuche hält der BFH, in angemessener und zumutbarer Häufigkeit, im Rahmen des Auftrags der Steuerfahndung zur Aufdeckung und Ermittlung unbekannter Steuerfälle für zulässig. Der mögliche (Neben-)Effekt, die Prostituierten zu veranlassen, ihre steuerlichen Pflichten zu erfüllen bzw. am "Düsseldorfer Verfahren" teilzunehmen, sei mit dem Ermittlungsauftrag der Steuerfahndung nicht unvereinbar.

Der Vermieter könne sich gegenüber den Kontrollbesuchen nicht auf ein Abwehrrecht als Inhaber des Hausrechts an den vermieteten Räumen bzw. an den gemeinschaftlich zu nutzenden Bereichen berufen, da die Kontrollbesuche bei den Mieterinnen selbst nicht als "Eingriffe und Beschränkungen" des Grundrechts auf Unverletzlichkeit der Wohnung nach Art. 13 Abs. 7 des Grundgesetzes zu qualifizieren seien.

VII. Erbschaftsteuer

Erb. 1. Lebenspartnerschaften

Art. 3 Abs. 1 und 3 sowie Art. 14 Abs. 1 GG gebieten es nicht, eingetragene Lebenspartner erbschaftsteuerrechtlich in dieselbe Steuerklasse einzuordnen und ihnen dieselben Freibeträge zu gewähren wie Ehegatten .

BFH Beschluß vom 20.6.2007, II R 56/05

Nach dem Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz sind Ehegatten in die Steuerklasse I eingeordnet und unterliegen damit den niedrigsten Steuersätzen. Ehegatten kommen ferner in den Genuss des höchsten Freibetrages von 307 000 Euro und haben Anspruch auf den Versorgungsfreibetrag. Für eingetragene Lebenspartner gelten diese Regelungen jedoch nicht. Eingetragene Lebenspartner haben auch nicht aus verfassungsrechtlichen Gründen einen Anspruch darauf, bei der Erbschaftsteuer wie Ehegatten behandelt zu werden. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) mit Beschluss vom 20. Juni 2007 II R 56/05 entschieden.

Im Streitfall hatte die Klägerin mit ihrer Partnerin eine eingetragene Lebenspartnerschaft begründet. Die Partnerin verstarb später und wurde von der Klägerin beerbt.

Das beklagte Finanzamt setzte gegen die Klägerin Erbschaftsteuer nach der Steuerklasse III, die die höchsten Steuersätze aufweist, fest.

Die Klägerin sah sich dadurch in ihren Grundrechten verletzt. Sie machte geltend, dass die eingetragene Lebenspartnerschaft im Zivilrecht mit der Ehe gleichgestellt sei. Dass müsse auch für die Erbschaftsteuer gelten.

Der BFH hat demgegenüber die Einordnung von Partnern einer eingetragenen Lebenspartnerschaft in die Steuerklasse III gebilligt und einen Verfassungsverstoß verneint. Die unterschiedliche Behandlung von Ehegatten und Partnern einer eingetragenen Lebenspartnerschaft verletze nicht das Gleichheitsgebot des Grundgesetzes (GG). Es sei dem Gesetzgeber nicht verwehrt, die Ehe gegenüber anderen Lebensformen zu begünstigen. Zwar sei der Gesetzgeber ungeachtet des der Ehe durch Art. 6 Abs. 1 GG gewährten Schutzes nicht daran gehindert, eingetragenen Lebenspartnern dieselben Vergünstigungen einzuräumen wie Ehegatten. Dafür bedürfe es jedoch eines entsprechenden Steuergesetzes, an dem es derzeit fehle.

C. Verwaltungsanweisung

I. Einkommensteuer

E.1. Zuordnung der Steuerberatungskosten

(BMF Schreiben vom 21.12.2007 IV B 2 – S 2144/07/0002 2007/0586772)
Durch das Gesetz zum Einstieg in ein steuerliches Sofortprogramm vom 22. Dezember 2005 (BGBl. I S. 3682, BStBl I 2006 S. 79) wurde der Abzug von Steuerberatungskosten als Sonderausgaben ausgeschlossen.

Steuerberatungskosten sind nur noch zu berücksichtigen, wenn sie Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen.

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt für die Zuordnung der Steuerberatungskosten zu den Betriebsausgaben, Werbungskosten oder den nicht abziehbaren Kosten der Lebensführung Folgendes:

Begriffsbestimmung

Steuerberatungskosten umfassen alle Aufwendungen, die in sachlichem Zusammenhang mit dem Besteuerungsverfahren stehen. Hierzu zählen insbesondere solche Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen durch die Inanspruchnahme eines Angehörigen der steuerberatenden Berufe zur Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten und zur Wahrung seiner steuerlichen Rechte entstehen (§§ 1 und 2 StBerG).

Dazu gehören auch die damit zwangsläufig verbundenen und durch die Steuerberatung veranlassten Nebenkosten (BFH vom 12. Juli 1989, BStBl II S. 967), wie Fahrtkosten zum Steuerberater und Unfallkosten auf dem Weg zum Steuerberater. Steuerberatungskosten sind u.a. auch Beiträge zu Lohnsteuerhilfevereinen, Aufwendungen für Steuerfachliteratur und sonstige Hilfsmittel (z.B. Software).

Nicht zu den Steuerberatungskosten zählen u.a. Rechtsanwaltskosten, die der Steuerpflichtige aufwendet, um die Zustimmung seines geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten zum begrenzten Realsplitting zu erlangen oder die für die Verteidigung in einem Steuerstrafverfahren (>BFH vom 20. September 1989, BStBl II 1990 S. 20) anfallen.

Zuordnung zu den Betriebsausgaben/Werbungskosten

Steuerberatungskosten sind als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzuziehen, wenn und soweit sie bei der Ermittlung der Einkünfte anfallen (>BFH vom 18. November 1965, BStBl III 1966 S. 190) oder im Zusammenhang mit Betriebssteuern (z.B. Gewerbesteuer, Umsatzsteuer, Grundsteuer für Betriebsgrundstücke) oder Investitionszulagen für Investitionen im einkünfterelevanten Bereich stehen.

Die Ermittlung der Einkünfte umfasst die Kosten der Buchführungsarbeiten und der Überwachung der Buchführung, die Ermittlung von Ausgaben oder Einnahmen, die Anfertigung von Zusammenstellungen, die Aufstellung von Bilanzen oder von Einnahmenüberschussrechnungen, die Beantwortung der sich dabei ergebenden Steuerfragen,

soweit es sich nicht um Nebenleistungen nach § 12 Nr. 3 EStG handelt und die Kosten der Beratung. Zur Ermittlung der Einkünfte zählt auch das Ausfüllen des Vordrucks Einnahmenüberschussrechnung (EÜR).

Zuordnung zu den Kosten der Lebensführung

Das Übertragen der Ergebnisse aus der jeweiligen Einkunftsermittlung in die entsprechende Anlage zur Einkommensteuererklärung und das übrige Ausfüllen der Einkommensteuererklärung gehören nicht zur Einkunftsermittlung.

Die hierauf entfallenden Kosten sowie Aufwendungen, die die Beratung in Tarif- oder Veranlagungsfragen betreffen oder im Zusammenhang mit der Ermittlung von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen stehen, sind als Kosten der privaten Lebensführung gemäß § 12 Nr. 1 EStG steuerlich nicht zu berücksichtigen (>BFH vom 12. Juli 1989, BStBl II S. 967).

Zu den der Privatsphäre zuzurechnenden Aufwendungen zählen auch die Steuerberatungskosten, die:

- durch haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse veranlasst sind,
- im Zusammenhang mit der Inanspruchnahme haushaltsnaher Dienstleistungen,
- oder der steuerlichen Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten stehen,
- die Erbschaft- oder Schenkungsteuer,
- das Kindergeld,
- oder die Eigenheimzulage betreffen.

Zuordnung zur Betriebs-/Berufssphäre oder zur Privatsphäre

Steuerberatungskosten, die für Steuern entstehen, die sowohl betrieblich/beruflich als auch privat verursacht sein können, sind anhand ihrer Veranlassung den Aufwendungen zuzuordnen (z.B. Grundsteuer, Kraftfahrzeugsteuer, Zweitwohnungssteuer, Gebühren für verbindliche Auskünfte nach § 89 Abs. 3 bis 5 AO). Als Aufteilungsmaßstab dafür ist grundsätzlich die Gebührenrechnung des Steuerberaters heranzuziehen.

Zuordnung gemischt veranlasster Aufwendungen

Entstehen dem Steuerpflichtigen Aufwendungen, die unter Berücksichtigung der Ausführungen sowohl betrieblich/beruflich als auch privat veranlasst sind, wie z.B. Beiträge an Lohnsteuerhilfvereine, Anschaffungskosten für Steuerfachliteratur zur Ermittlung der Einkünfte und des Einkommens, Beratungsgebühren für einen Rechtsstreit, der sowohl die Ermittlung von Einkünften als auch z.B. den Ansatz von außergewöhnlichen Belastungen umfasst, ist im Rahmen einer sachgerechten Schätzung eine Zuordnung zu den Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Kosten der Lebensführung vorzunehmen. Dies gilt auch in den Fällen einer Vereinbarung einer Pauschalvergütung nach § 14 der StBGebV.

Bei Beiträgen an Lohnsteuerhilfvereine, Aufwendungen für steuerliche Fachliteratur und Software wird es nicht beanstandet, wenn diese Aufwendungen i.H.v. 50 % den Betriebsausgaben oder Werbungskosten zugeordnet werden. Dessen ungeachtet ist aus Vereinfachungsgründen der Zuordnung des Steuerpflichtigen bei Aufwendungen für gemischte Steuerberatungskosten bis zu einem Betrag von 100 € im Veranlagungszeitraum zu folgen.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige zahlt in 01 einen Beitrag an einen Lohnsteuerhilfeverein i.H.v.120 €. Davon ordnet er 100 € den Werbungskosten zu; diese Zuordnung ist nicht zu beanstanden.

Zuordnung der Steuerberatungskosten bei Körperschaften

Auf Körperschaften findet § 12 EStG keine Anwendung.

Den Körperschaften, im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG, entstehende Steuerberatungskosten sind in vollem Umfang als Betriebsausgaben abziehbar. Für Körperschaften, die auch andere als gewerbliche Einkünfte erzielen, ist zwischen einkunftsbezogenen und nicht einkunftsbezogenen Aufwendungen zu unterscheiden. Den einzelnen Einkunftsarten zuzuordnenden Steuerberatungskosten sind als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar.

Anwendungszeitpunkt

Steuerberatungskosten, die den Kosten der Lebensführung zuzuordnen sind, sind ab dem 1. Januar 2006 nicht mehr als Sonderausgaben zu berücksichtigen. Maßgebend dafür ist der Zeitpunkt des Abflusses der Aufwendungen (§ 11 Abs. 2 Satz 1 EStG). Werden Steuerberatungskosten für den Veranlagungszeitraum 2005 vorschussweise (§ 8 StBGebV) bereits in 2005 gezahlt, so sind sie dem Grunde nach abziehbar. Eine spätere Rückzahlung aufgrund eines zu hohen Vorschusses mindert die abziehbaren Aufwendungen des Veranlagungszeitraumes 2005. Ein bereits bestandskräftiger Bescheid ist nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern.

E.2. Geldleistungen für Kinder in Kindertagespflege

(BMF Schreiben vom 17.12.2007 IV C 3 – S 2342/07/0001 20070586083)

Nach dem Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt für in der Kindertagespflege vereinnahmte Gelder Folgendes:

Bei der Kindertagespflege nach § 22 Sozialgesetzbuch VIII (SGB VIII) soll eine Tagespflegeperson ein einer Kindertagesstätte ähnliches Angebot im familiären Rahmen bieten.

Die Kindertagespflege erfolgt im Haushalt

- der Kindertagespflegeperson,
- der Personensorgeberechtigten des Kindes
- oder in anderen geeigneten Räumen.

Betreut die Tagespflegeperson Kinder verschiedener Personensorgeberechtigter im eigenen Haushalt oder in anderen Räumen eigenverantwortlich, handelt es sich um eine selbständige Tätigkeit, da sie vorrangig auf die Erzielung von Einkünften ausgerichtet ist.

Nach § 23 SGB VIII erhält die Tagespflegeperson eine laufende Geldleistung, die neben der Erstattung des Sachaufwands die Förderungsleistung der Tagespflegeperson anerkennen soll.

Diese Geldleistung ist als steuerpflichtige Einnahme aus freiberuflicher Tätigkeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu qualifizieren. Dies gilt unabhängig von der Anzahl der betreuten Kinder und von der Herkunft der vereinnahmten Mittel; § 3 Nr. 11 und 26 EStG ist nicht anwendbar.

Betreut die Tagespflegeperson ein Kind jedoch in dessen Familie nach Weisungen der Personensorgeberechtigten, ist sie in der Regel Arbeitnehmer, die Personensorgeberechtigten sind die Arbeitgeber.

Der Tagespflegeperson werden nachgewiesene Aufwendungen für Beiträge zu einer Unfallversicherung sowie hälftig die nachgewiesenen Aufwendungen zu einer angemessenen Alterssicherung vom Träger der Jugendhilfe erstattet. Diese Erstattungen gehören zu den steuerpflichtigen Einnahmen.

Bei der Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit wird aus Vereinfachungsgründen zugelassen, dass anstelle der tatsächlichen Betriebsausgaben von den erzielten Einnahmen 300 € je Kind und Monat pauschal als Betriebsausgaben abgezogen werden. Diese Pauschale bezieht sich auf eine Betreuungszeit von 8 Stunden und mehr pro Kind und Tag. Sie ist bei geringerer Betreuungszeit anteilig zu kürzen.

Findet die Betreuung im Haushalt der Personensorgeberechtigten oder in unentgeltlich zur Verfügung gestellten Räumlichkeiten als selbständige Tätigkeit statt, kann die Betriebsausgabenpauschale nicht abgezogen werden. Die Betriebsausgabenpauschale darf nur bis zur Höhe der Betriebseinnahmen abgezogen werden.

Der Tagespflegeperson bleibt es unbenommen, die tatsächlichen Aufwendungen nachzuweisen; dazu gehören zum Beispiel folgende tätigkeitsbezogene Aufwendungen für :

- Nahrungsmittel, Ausstattungsgegenstände (Mobiliar), Beschäftigungsmaterialien, Fachliteratur, Hygieneartikel,
- Miete und Betriebskosten der zur Kinderbetreuung genutzten Räumlichkeiten,
- Kommunikationskosten,
- Weiterbildungskosten,
- Beiträge für Versicherungen, die direkt mit der Tätigkeit im Zusammenhang stehen,
- Fahrtkosten,
- Freizeitgestaltung.

E.3. Haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse oder Dienstleistungen

(BMF Schreiben vom 26.10.2007 IV C 4 - S 2296-b/07/00032007/0484038)

Haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnis (§ 35a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG)

Der Begriff des haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnisses ist gesetzlich nicht definiert. Er verlangt eine Tätigkeit, die einen engen Bezug zum Haushalt hat.

Zu den haushaltsnahen Tätigkeiten gehören u.a.

- die Zubereitung von Mahlzeiten im Haushalt,
- die Reinigung der Wohnung des Steuerpflichtigen,
- die Gartenpflege und
- die Pflege, Versorgung und Betreuung von Kindern, sofern die Aufwendungen nicht dem Grunde nach unter die §§ 4f, 9 Abs. 5 Satz 1 oder § 10 Abs. 1 Nr. 5 oder 8 EStG fallen,
- und von kranken, alten oder pflegebedürftigen Personen.

Die Erteilung von Unterricht (z.B. Sprachunterricht), die Vermittlung besonderer Fähigkeiten, sportliche und andere Freizeitbetätigungen fallen nicht darunter.

Geringfügige Beschäftigung im Sinne des § 8a SGB IV (§ 35a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG)

Die Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG kann der Steuerpflichtige nur beanspruchen, wenn es sich bei dem haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnis um eine geringfügige Beschäftigung im Sinne des § 8a SGB IV handelt.

Es handelt sich nur dann um ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis im Sinne dieser Vorschrift, wenn der Steuerpflichtige am Haushaltsscheckverfahren teilnimmt. Es ist jedoch zu berücksichtigen, dass nicht jedes Beschäftigungsverhältnis im Sinne des § 8a SGB IV nach § 35a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG begünstigt ist, weil hiernach nur geringfügige Beschäftigungsverhältnisse erfasst werden, die in einem inländischen Haushalt ausgeübt werden. § 8a SGB IV setzt dagegen lediglich voraus, dass die geringfügige Beschäftigung durch einen privaten Haushalt begründet ist. Da Wohnungseigentümergeinschaften und Vermieter im Rahmen ihrer Vermietertätigkeit nicht am Haushaltsscheckverfahren teilnehmen können, sind von diesen eingegangene geringfügige Beschäftigungsverhältnisse nicht nach § 35a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG begünstigt.

Beschäftigungsverhältnisse mit nahen Angehörigen oder zwischen Partnern einer eingetragenen Lebenspartnerschaft bzw. einer nicht ehelichen Lebensgemeinschaft (§ 35a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG)

Da familienrechtliche Verpflichtungen grundsätzlich nicht Gegenstand eines steuerlich anzuerkennenden Vertrags sein können, kann zwischen in einem Haushalt zusammenlebenden Ehegatten (§§ 1360, 1356 Abs. 1 BGB) oder zwischen Eltern und in deren Haushalt lebenden Kindern (§ 1619 BGB) ein haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnis im Sinne des § 35a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder 2 EStG nicht begründet werden.

Dies gilt entsprechend für die Partner einer eingetragenen Lebenspartnerschaft. Auch bei in einem Haushalt zusammenlebenden Partnern einer nicht ehelichen Lebensgemeinschaft oder einer nicht eingetragenen Lebenspartnerschaft kann regelmäßig nicht von einem begünstigten Beschäftigungsverhältnis ausgegangen werden, weil jeder Partner auch seinen eigenen Haushalt führt und es deshalb an dem für Beschäftigungsverhältnisse typischen Über- und Unterordnungsverhältnis fehlt.

Haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse mit Angehörigen, die nicht im Haushalt des Steuerpflichtigen leben (z.B. mit Kindern, die in einem eigenen Haushalt leben), können steuerlich nur anerkannt werden, wenn die Verträge zivilrechtlich wirksam zustande gekommen sind, inhaltlich dem zwischen Fremden Üblichen entsprechen und tatsächlich auch so durchgeführt werden.

Haushaltsnahe Dienstleistung (§ 35a Abs. 2 Satz 1 EStG)

Zu den haushaltsnahen Dienstleistungen im Sinne des § 35a Abs. 2 Satz 1 EStG gehören nur Tätigkeiten, die nicht zu den handwerklichen Leistungen im Sinne des § 35a Abs. 2 Satz 2 EStG gehören, gewöhnlich durch Mitglieder des privaten Haushalts erledigt werden und für die eine Dienstleistungsagentur oder ein selbständiger Dienstleister in Anspruch genommen wird, wie z.B.:

- Reinigung der Wohnung (z.B. durch Angestellte einer Dienstleistungsagentur
- oder einen selbstständigen Fensterputzer
- Pflege von Angehörigen (z.B. durch Inanspruchnahme eines Pflegedienstes)
- Gartenpflegearbeiten (z.B. Rasenmähen, Heckenschneiden).

Personenbezogene Dienstleistungen (z.B. Frisör- oder Kosmetikerleistungen) sind keine haus-haltsnahen Dienstleistungen, selbst wenn sie im Haushalt des Steuerpflichtigen erbracht werden. Diese Leistungen können jedoch zu den Pflege- und Betreuungsleistungen gehören, wenn sie im Leistungskatalog der Pflegeversicherung aufgeführt sind.

Bei Dienstleistungen, die sowohl auf öffentlichem Gelände als auch auf Privatgelände durchgeführt werden (z.B. Straßen- und Gehwegreinigung, Winterdienst), sind nur Aufwendungen für Dienstleistungen auf Privatgelände begünstigt. Dies gilt auch dann, wenn eine konkrete Verpflichtung besteht (z.B. zur Reinigung und Schneeräumung von öffentlichen Gehwegen und Bürgersteigen).

Umzugsdienstleistungen für Privatpersonen gehören, abzüglich Erstattungen Dritter, ebenfalls zu den haushaltsnahen Dienstleistungen. Auch geringfügige Beschäftigungsverhältnisse, die durch Wohnungseigentümergeinschaften und Vermieter im Rahmen ihrer Vermietertätigkeit eingegangen werden, sind als haushaltsnahe Dienstleistungen zu berücksichtigen.

Für Pflege- und Betreuungsleistungen für Personen, bei denen ein Schweregrad der Pflegebedürftigkeit der Pflegestufen I bis III im Sinne der §§ 14, 15 SGB XI besteht, die nach § 43 Abs. 3 SGB XI als Härtefall anerkannt sind oder die Leistungen der Pflegeversicherung beziehen, verdoppelt sich der Höchstbetrag der Steuerermäßigung (§ 35a Abs. 2 Satz 1, 2. Halbsatz EStG).

Dies gilt nicht für Aufwendungen von Personen der sog. Pflegestufe 0. Die diesen Personen, gemäß dem BFH-Urteil vom 10. Mai 2007 (Az. III R 39/05), gesondert in Rechnung gestellten Pflegesätze nach § 33 EStG, können sie als außergewöhnliche Belastung geltend machen.

Der Nachweis ist durch eine Bescheinigung (z.B. Leistungsbescheid oder -mitteilung) der sozialen Pflegekasse oder des privaten Versicherungsunternehmens, das die private Pflichtversicherung durchführt, durch ein amtsärztliches Attest oder nach § 65 Abs. 2 EStDV zu führen.

Die Steuerermäßigung steht neben der steuerpflichtigen pflegebedürftigen Person auch deren Angehörigen zu, wenn sie für Pflege- oder Betreuungsleistungen aufkommen, die im inländischen Haushalt des Steuerpflichtigen oder im Haushalt der gepflegten oder betreuten Person durchgeführt werden.

Die Leistungen der Pflegeversicherung sind anzurechnen, d.h. es führen nur diejenigen Aufwendungen zu einer Steuerermäßigung, die nicht durch die Verwendung der Leistungen der Pflegeversicherung finanziert werden können. Die Steuerermäßigung ist haushaltsbezogen.

Beispiel:

In einem Haushalt werden zwei pflegebedürftige Personen gepflegt. In diesem Fall kann die Steuerermäßigung nur einmal in Anspruch genommen werden.

Nimmt die pflegebedürftige Person den erhöhten Behinderten-Pauschbetrag nach § 33b Abs. 3 Satz 3 EStG in Anspruch, schließt dies eine Berücksichtigung der Pflegeaufwendungen nach § 35a Abs. 2 EStG bei ihr aus. Das Gleiche gilt für einen Angehörigen, wenn der einem Kind zustehende Behinderten-Pauschbetrag auf ihn übertragen wird. Nimmt der Angehörige den Pflege-Pauschbetrag nach § 33b Abs. 6 EStG in Anspruch, schließt dies eine Berücksichtigung der Pflegeaufwendungen nach § 35a Abs. 2 EStG bei ihm aus.

Haushalt des Steuerpflichtigen

Voraussetzung für die Steuerermäßigung nach § 35a EStG ist, dass das haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnis, die haushaltsnahe Dienstleistung bzw. die Handwerkerleistung in einem inländischen Haushalt des Steuerpflichtigen ausgeübt bzw. erbracht wird.

Beschäftigungsverhältnisse oder Dienstleistungen, die ausschließlich Tätigkeiten zum Gegenstand haben, die außerhalb des Haushalts des Steuerpflichtigen ausgeübt bzw. erbracht werden, sind nicht begünstigt.

Danach gehört z.B. die Tätigkeit einer Tagesmutter nur zu den begünstigten Tätigkeiten im Sinne des § 35a EStG, wenn die Betreuung im Haushalt des Steuerpflichtigen erfolgt. Die Begleitung von Kindern, kranken, alten oder pflegebedürftigen Personen bei Einkäufen und Arztbesuchen sowie kleine Botengänge usw. sind nur dann begünstigt, wenn sie zu den Nebenpflichten der Haushaltshilfe, des Pflegenden oder Betreuenden im Haushalt gehören.

Liegen jedoch die Voraussetzungen des § 35a Abs. 2 Satz 1, 2. Halbsatz EStG vor, so ist die Inanspruchnahme von Pflege- und Betreuungsdiensten auch dann begünstigt, wenn die Pflege und Betreuung nicht im Haushalt des Steuerpflichtigen, sondern im Haushalt der gepflegten oder betreuten Person durchgeführt wird.

Eine Inanspruchnahme der Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 1 oder 2 EStG ist auch möglich, wenn sich der eigenständige und abgeschlossene Haushalt in einem Heim befindet. In diesem Fall sind die im Haushalt des Heimbewohners erbrachten und individuell abgerechneten Dienstleistungen (z.B. Reinigung des Appartements, Pflege- oder Handwerkerleistungen im Appartement) begünstigt.

Ein Haushalt in einem Heim ist gegeben, wenn die Räumlichkeiten des Steuerpflichtigen von ihrer Ausstattung für eine Haushaltsführung geeignet sind (Bad, Küche, Wohn- und Schlafbereich), individuell genutzt werden zu können (Abschließbarkeit) und eine eigene Wirtschaftsführung des Steuerpflichtigen nachgewiesen oder glaubhaft gemacht wird.

Zum inländischen Haushalt des Steuerpflichtigen gehört auch eine Wohnung, die der Steuerpflichtige einem bei ihm zu berücksichtigenden Kind (§ 32 EStG) zur unentgeltlichen Nutzung überlässt.

Das Gleiche gilt für eine vom Steuerpflichtigen tatsächlich eigengenutzte Zweit-, Wochenend- oder Ferienwohnung.

Der Steuerpflichtige kann deshalb für Leistungen, die in diesen Wohnungen durchgeführt werden, bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen die Steuerermäßigung nach § 35a EStG in Anspruch nehmen. Die Steuerermäßigung wird jedoch auch bei Vorhandensein mehrerer Wohnungen insgesamt nur einmal bis zu den jeweiligen Höchstbeträge gewährt

Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen (§ 35a Abs. 2 Satz 2 EStG)

§ 35a Abs. 2 Satz 2 EStG gilt für alle handwerklichen Tätigkeiten für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die in einem inländischen Haushalt des Steuerpflichtigen erbracht werden, unabhängig davon, ob es sich um regelmäßig vorzunehmende Renovierungsarbeiten oder kleine Ausbesserungsarbeiten handelt, die gewöhnlich durch Mitglieder des privaten Haushalts erledigt werden, oder um Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die im Regelfall nur von Fachkräften durchgeführt werden.

Zu den handwerklichen Tätigkeiten zählen u.a.:

- Arbeiten an Innen- und Außenwänden,
- Arbeiten am Dach, an der Fassade, an Garagen, o.ä.,
- Reparatur oder Austausch von Fenstern und Türen,
- Streichen/Lackieren von Türen, Fenstern (innen und außen), Wandschränken, Heizkörpern und rohren,
- Reparatur oder Austausch von Bodenbelägen (z.B. Teppichboden, Parkett, Fliesen),
- Reparatur, Wartung oder Austausch von Heizungsanlagen, Elektro-, Gas- und Wasserinstallationen,
- Modernisierung oder Austausch der Einbauküche,
- Modernisierung des Badezimmers,
- Reparatur und Wartung von Gegenständen im Haushalt des Steuerpflichtigen (z.B. Waschmaschine, Geschirrspüler, Herd, Fernseher, Personalcomputer und andere Gegenstände, die in der Hausratversicherung mitversichert werden können),
- Maßnahmen der Gartengestaltung, Pflasterarbeiten auf dem Wohngrundstück,

unabhängig davon, ob die Aufwendungen für die einzelne Maßnahme Erhaltungs- oder Herstellungsaufwand darstellen.

Handwerkliche Tätigkeiten im Rahmen einer Neubaumaßnahme sind nicht begünstigt. Als Neubaumaßnahme gelten alle Maßnahmen, die im Zusammenhang mit einer Nutz- oder Wohnflächenschaffung bzw. -erweiterung anfallen.

Auch Aufwendungen zur Überprüfung von Anlagen (z.B. Gebühr für den Schornsteinfeger oder für die Kontrolle von Blitzschutzanlagen) sind begünstigt. Das Gleiche gilt für handwerkliche Leistungen für Hausanschlüsse (z.B. Kabel für Strom oder Fernsehen), soweit die Aufwendungen die Zuleitungen zum Haus oder zur Wohnung betreffen und nicht im Rahmen einer Neubaumaßnahme anfallen; Aufwendungen im Zusammenhang mit Zuleitungen, die sich auf öffentlichen Grundstücken befinden, sind nicht begünstigt. Entsprechendes gilt für Ableitungen. Aufwendungen für technische Prüfdienste sind nicht begünstigt, da sie vergleichbar mit Gutachtertätigkeiten sind.

Das beauftragte Unternehmen muss nicht in die Handwerksrolle eingetragen sein; es können auch Kleinunternehmer im Sinne des § 19 Abs. 1 Umsatzsteuergesetz mit der Leistung beauftragt werden.

Anspruchsberechtigte

Der Steuerpflichtige kann die Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 1 oder 2 EStG grundsätzlich nur in Anspruch nehmen, wenn er in Fällen des § 35a Abs. 1 EStG Arbeitgeber oder in Fällen des § 35a Abs. 2 EStG Auftraggeber ist. Dies gilt auch für einen Heimbewohner, der im Heim einen eigenständigen abgeschlossenen Haushalt führt..

Für Wohnungseigentümergeinschaften gilt Folgendes:

Besteht ein Beschäftigungsverhältnis zu einer Wohnungseigentümergeinschaft (z.B. bei Reinigung und Pflege von Gemeinschaftsräumen) oder ist eine Wohnungseigentümergeinschaft Auftraggeber der haushaltsnahen Dienstleistung bzw. der handwerklichen Leistung, kommt für den einzelnen Wohnungseigentümer eine Steuerermäßigung in Betracht, wenn in der Jahresabrechnung

- die im Kalenderjahr unbar gezahlten Beträge nach den begünstigten haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnissen, Dienstleistungen und Handwerkerleistungen (§ 35a Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 Satz 1 und Abs. 2 Satz 2 EStG) jeweils gesondert aufgeführt sind,
- der Anteil der steuerbegünstigten Kosten (Arbeits- und Fahrtkosten,) ausgewiesen ist und
- der Anteil des jeweiligen Wohnungseigentümers individuell errechnet wurde.

Hat die Wohnungseigentümergeinschaft zur Wahrnehmung ihrer Aufgaben und Interessen einen Verwalter bestellt und ergeben sich die Angaben nicht aus der Jahresabrechnung, ist der Nachweis durch eine Bescheinigung des Verwalters über den Anteil des jeweiligen Wohnungseigentümers zu führen. Ein Muster ist auf der Seite des „www.bundesfinanzministerium.de abrufbar.

Auch der Mieter einer Wohnung bzw. der Heimbewohner kann die Steuerermäßigung nach § 35a EStG beanspruchen, wenn die von ihm zu zahlenden Nebenkosten Beträge umfassen, die für ein haushaltsnahes Beschäftigungsverhältnis, für haushaltsnahe Dienstleistungen oder für handwerkliche Tätigkeiten geschuldet werden und sein Anteil an den vom Vermieter bzw. vom Träger des Heimes unbar gezahlten Aufwendungen entweder aus der Jahresabrechnung hervorgeht oder durch eine Bescheinigung des Vermieters oder seines Verwalters bzw. des Trägers des Heimes nachgewiesen wird.

Schließen sich mehrere Steuerpflichtige als Arbeitgeber für ein haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnis zusammen (sog. Arbeitgeber-Pool), kann jeder Steuerpflichtige die Steuerermäßigung für seinen Anteil an den Aufwendungen in Anspruch nehmen, wenn für die an dem Arbeitgeber-Pool Beteiligten eine Abrechnung über die im jeweiligen Haushalt ausgeführten Arbeiten vorliegt. Wird der Gesamtbetrag der Aufwendungen für das Beschäftigungsverhältnis durch ein Pool-Mitglied überwiesen, gelten die Regelungen für Wohnungseigentümer und Mieter entsprechend.

Begünstigte Aufwendungen

Ausschluss der Steuerermäßigung bei Betriebsausgaben oder Werbungskosten
Die Steuerermäßigung für Aufwendungen ist ausgeschlossen, wenn diese zu den Betriebsausgaben oder Werbungskosten gehören. Gemischte Aufwendungen (z.B. für eine Reinigungskraft, die auch das beruflich genutzte Arbeitszimmer reinigt) sind unter Berücksichtigung des zeitlichen Anteils der zu Betriebsausgaben oder Werbungskosten führenden Tätigkeiten an der Gesamtarbeitszeit aufzuteilen.

Ausschluss der Steuerermäßigung bei Berücksichtigung der Aufwendungen als Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen; Aufwendungen für Kinderbetreuung

Eine Steuerermäßigung nach § 35a EStG kommt nur in Betracht, soweit die Aufwendungen nicht vorrangig als Sonderausgaben (z.B. Erhaltungsmaßnahme nach § 10f EStG) oder als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden.

Für den Teil der Aufwendungen, der durch den Ansatz der zumutbaren Belastung nach § 33 Abs. 3 EStG nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wird, kann der Steuerpflichtige die Steuerermäßigung nach § 35a EStG in Anspruch nehmen.

Werden im Rahmen des § 33 EStG Aufwendungen geltend gemacht, die dem Grunde nach sowohl bei § 33 EStG als auch bei § 35a EStG berücksichtigt werden können, ist davon auszugehen, dass die zumutbare Eigenbelastung vorrangig auf die nach § 35a EStG begünstigten Aufwendungen entfällt.

Fallen Kinderbetreuungskosten unter die Regelungen der §§ 4f oder 9 Abs. 5 Satz 1 bzw. § 10 Abs. 1 Nr. 5 oder 8 EStG, kommt ein Abzug nach § 35a EStG nicht in Betracht (§ 35a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 3 EStG).

Dies gilt sowohl für den Betrag, der zwei Drittel der Aufwendungen für Dienstleistungen übersteigt, als auch für alle Aufwendungen, die den Höchstbetrag von 4.000 Euro je Kind übersteigen.

Bei Aufnahme eines Aupairs in eine Familie fallen in der Regel neben den Aufwendungen für die Betreuung der Kinder auch Aufwendungen für leichte Hausarbeiten an. Wird der Umfang der Kinderbetreuungskosten nicht im Rahmen der §§ 4f oder 9 Abs. 5 Satz 1 bzw. § 10 Abs. 1 Nr. 5 oder 8 EStG nachgewiesen, kann ein Anteil von 50 Prozent der Gesamtaufwendungen im Rahmen der Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen nach § 35a Abs. 2 Satz 1 EStG berücksichtigt werden, wenn die übrigen Voraussetzungen des § 35a EStG vorliegen.

Umfang der begünstigten Aufwendungen

Zu den begünstigten Aufwendungen des Steuerpflichtigen nach § 35a Abs. 1 EStG gehört der Bruttoarbeitslohn oder das Arbeitsentgelt (bei Anwendung des Haushaltsscheckverfahrens und geringfügiger Beschäftigung im Sinne des § 8a SGB IV) sowie die vom Steuerpflichtigen getragenen Sozialversicherungsbeiträge, die Lohnsteuer ggf. zuzüglich Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer, die Umlagen nach dem Aufwenausgleichsgesetz (U 1 und U 2) und die Unfallversicherungsbeiträge, die an den Gemeindeunfallversicherungsverband abzuführen sind.

Als Nachweis dient bei geringfügigen Beschäftigungsverhältnissen nach § 35a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, für die das Haushaltsscheckverfahren Anwendung findet, die dem Arbeitgeber von der Einzugstelle (Minijob-Zentrale) zum Jahresende erteilte Bescheinigung nach § 28h Abs. 4 SGB IV.

Diese enthält den Zeitraum, für den Beiträge zur Rentenversicherung gezahlt wurden, die Höhe des Arbeitsentgelts sowie die vom Arbeitgeber getragenen Gesamtsozialversicherungsbeiträge und Umlagen. Zusätzlich wird in der Bescheinigung die Höhe der einbehaltenen Pauschsteuer beziffert.

Bei sozialversicherungspflichtigen haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnissen nach § 35a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, für die das allgemeine Beitrags- und Meldeverfahren zur Sozialversicherung gilt und bei denen die Lohnsteuer pauschal oder nach Maßgabe der vorgelegten Lohnsteuerkarte erhoben wird, sowie bei geringfügigen Beschäftigungsverhältnissen ohne Haushaltsscheckverfahren gelten die allgemeinen Nachweisregeln für die Steuerermäßigung.

Die Höchstbeträge nach § 35a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG mindern sich für jeden vollen Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen nach § 35a Abs. 1 Satz 1 EStG nicht vorgelegen haben, um ein Zwölftel.

Nach § 35a Abs. 2 EStG sind nur die Aufwendungen für die Inanspruchnahme der haushaltsnahen Tätigkeit selbst, für Pflege- und Betreuungsleistungen bzw. für Handwerkerleistungen einschließlich der in Rechnung gestellten Maschinen- und Fahrtkosten begünstigt.

Materialkosten oder sonstige im Zusammenhang mit der Dienstleistung, den Pflege- und Betreuungsleistungen bzw. den Handwerkerleistungen gelieferte Waren (z.B. Stützstrümpfe, Pflegebett, Fliesen, Tapeten, Farbe oder Pflastersteine) bleiben außer Ansatz.

Dies gilt nicht für Verbrauchsmittel (z.B. Schmier-, Reinigungs- oder Spülmittel, Streugut). Aufwendungen, bei denen die Entsorgung im Vordergrund steht, sind nicht begünstigt. Etwas anderes gilt, wenn die Entsorgung als Nebenleistung zur Hauptleistung anzusehen ist (z.B. Fliesenabfuhr bei Neuverfliesung eines Bades, Grünschnittabfuhr bei Gartenpflege).

Auch Aufwendungen, bei denen eine Gutachtertätigkeit im Vordergrund steht, sind nicht begünstigt. Das Gleiche gilt für Verwaltergebühren.

Der Anteil der Arbeitskosten muss grundsätzlich anhand der Angaben in der Rechnung gesondert ermittelt werden können. Auch eine prozentuale Aufteilung des Rechnungsbetrages in Arbeitskosten bzw. Materialkosten durch den Rechnungsaussteller ist zulässig. Bei Wartungsverträgen ist es nicht zu beanstanden, wenn der Anteil der Arbeitskosten, der sich auch pauschal aus einer Mischkalkulation ergeben kann, aus einer Anlage zur Rechnung hervorgeht. Abschlagszahlungen können nur dann berücksichtigt werden, wenn hierfür eine Rechnung vorliegt, welche die Voraussetzungen des § 35a EStG erfüllt. Ein gesonderter Ausweis der auf die Arbeitskosten entfallenden Mehrwertsteuer ist nicht erforderlich.

Aufwendungen für haushaltsnahe Dienstleistungen oder Handwerkerleistungen, die im Zusammenhang mit Versicherungsschadensfällen entstehen, können nur berücksichtigt werden, soweit sie nicht von der Versicherung erstattet werden. Dabei sind nicht nur erhaltene sondern auch in späteren Veranlagungszeiträumen zu erwartende Versicherungsleistungen zu berücksichtigen.

Für die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung ist auf den Veranlagungszeitraum der Zahlung abzustellen (§ 11 Abs. 2 EStG). Bei regelmäßig wiederkehrenden Ausgaben (z.B. nachträgliche monatliche Zahlung oder monatliche Vorauszahlung einer Pflegeleistung), die innerhalb eines Zeitraums von bis zu zehn Tagen nach Beendigung bzw. vor Beginn eines Kalenderjahres fällig und geleistet worden sind, werden die Ausgaben dem Kalenderjahr zugerechnet, zu dem sie wirtschaftlich gehören. Bei geringfügigen Beschäftigungsverhältnissen gehören die Abgaben für das in den Monaten Juli bis Dezember erzielte Arbeitsentgelt, die erst am 15. Januar des Folgejahres fällig werden, noch zu den begünstigten Aufwendungen des Vorjahres.

Bei Wohnungseigentümern und Mietern ist erforderlich, dass die auf den einzelnen Wohnungseigentümer und Mieter entfallenden Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse und Dienstleistungen sowie für Handwerkerleistungen entweder in der Jahresabrechnung gesondert aufgeführt oder durch eine Bescheinigung des Verwalters oder Vermieters nachgewiesen sind. Aufwendungen für regelmäßig wiederkehrende Dienstleistungen (wie z.B. Reinigung des Treppenhauses, Gartenpflege, Hausmeister) werden grundsätzlich anhand der geleisteten Vorauszahlungen im Jahr der Vorauszahlungen berücksichtigt, einmalige Aufwendungen (wie z.B. Handwerkerrechnungen) dagegen erst im Jahr der Genehmigung der Jahresabrechnung. Es ist aber auch nicht zu beanstanden, wenn Wohnungseigentümer die gesamten Aufwendungen erst in dem Jahr geltend machen, in dem die Jahresabrechnung im Rahmen der Eigentümerversammlung genehmigt worden ist. Entsprechendes gilt für die Nebenkostenabrechnung der Mieter. Handwerkerleistungen, die im Jahr 2005 erbracht worden sind, sind aber auch dann nicht begünstigt, wenn die Jahresabrechnung 2005 im Jahr 2006 durch die Eigentümerversammlung genehmigt worden ist.

Die Höchstbeträge nach § 35a EStG können nur haushaltsbezogen in Anspruch genommen werden (§ 35a Abs. 3 EStG). Leben z.B. zwei Alleinstehende im gesamten Veranlagungszeitraum in einem Haushalt und sind beide Arbeitgeber haushaltsnaher Beschäftigungsverhältnisse bzw. Auftraggeber haushaltsnaher

Dienstleistungen, von Pflege- und Betreuungsleistungen oder von Handwerkerleistungen, erfolgt die Aufteilung der Höchstbeträge grundsätzlich nach Maßgabe der jeweiligen Aufwendungen, es sei denn, es wird einvernehmlich eine andere Aufteilung gewählt. Dies gilt auch für Partner einer eingetragenen Lebenspartnerschaft.

Nachweis

Sowohl bei Aufwendungen im Rahmen einer haushaltsnahen Dienstleistung als auch bei Handwerker- oder Pflege- und Betreuungsleistungen im Sinne des § 35a Abs. 2 EStG ist die Steuerermäßigung davon abhängig, dass der Steuerpflichtige die Aufwendungen

- durch Vorlage einer Rechnung und
- die Zahlung auf ein Konto des Erbringers der Leistung
- durch einen Beleg des Kreditinstituts nachweist (§ 35a Abs. 2 Satz 5 EStG).

Bei Wohnungseigentümern und Mietern sind die Nachweise mit der Antragstellung vorzulegen.

Die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt in der Regel durch Überweisung. Beträge, für deren Begleichung ein Dauerauftrag eingerichtet worden ist oder die durch eine Einzugsermächtigung abgebucht oder im Wege des Online-Bankings überwiesen wurden, können in Verbindung mit dem Kontoauszug, der die Abbuchung ausweist, anerkannt werden. Dies gilt auch bei Übergabe eines Verrechnungsschecks oder der Teilnahme am Electronic-Cash-Verfahren oder am elektronischen Lastschriftverfahren. Barzahlungen können nicht anerkannt werden.

Mehrfache Inanspruchnahme der Steuerermäßigungen

Neben der Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG für ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis im Sinne des § 8a SGB IV kann der Steuerpflichtige auch die Steuerermäßigung nach Nummer 2 der Vorschrift für ein sozialversicherungspflichtiges Beschäftigungsverhältnis beanspruchen.

Liegen die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder 2 EStG vor, ist für das hiernach förderbare Beschäftigungsverhältnis die Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 2 Satz 1 und 2 EStG ausgeschlossen (§ 35a Abs. 2 Satz 4 EStG).

Anwendungsregelung

Dieses Schreiben ist ab dem Veranlagungszeitraum 2006 anzuwenden. Für die Inanspruchnahme des § 35a Abs. 2 Satz 2 EStG im Veranlagungszeitraum 2006 ist erforderlich, dass sowohl die Erbringung der Leistung als auch die Bezahlung im Veranlagungszeitraum 2006 erfolgte (§ 52 Abs. 50b EStG). Für Kalenderjahre bis einschließlich 2006 kann der Anteil der steuerbegünstigten Arbeitskosten an den Aufwendungen im Schätzungswege ermittelt werden.

E.4. Steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen Angehörigen

(BMF Schreiben vom 2. April 2007 IV B 2 - S 2144/0 2007/0139659)

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit seinem Urteil vom 7. Juni 2006, entschieden, dass bei der steuerrechtlichen Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen der zivilrechtlichen Unwirksamkeit des Vertragsabschlusses nur indizielle Bedeutung beizumessen ist.

Nach Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder sind die Grundsätze dieses Urteils über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anzuwenden.

Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen Angehörigen ist,

- dass diese Verträge bürgerlich-rechtlich wirksam geschlossen wurden und
- tatsächlich wie vereinbart durchgeführt werden;
- dabei müssen Vertragsinhalt und Durchführung dem zwischen Fremden Üblichen entsprechen (Fremdvergleich).

Die nachträglich herbeigeführte zivilrechtliche Wirksamkeit eines Rechtsgeschäfts entfaltet grundsätzlich keine Rückwirkung; die steuerrechtlichen Folgerungen sind erst ab dem Zeitpunkt zu ziehen, zu dem die schwebende Unwirksamkeit entfallen ist (BFH vom 31. Oktober 1989, BStBl 1992 II S. 506).

Ausnahmsweise sind tatsächlich durchgeführte Verträge zwischen nahen Angehörigen von Anfang an steuerlich zu berücksichtigen, wenn den Vertragspartnern die Nichtbeachtung der Formvorschriften nicht angelastet werden kann und sie zeitnah nach dem Erkennen der Unwirksamkeit oder dem Auftauchen von Zweifeln an der Wirksamkeit des Vertrages die erforderlichen Maßnahmen eingeleitet haben, um die Wirksamkeit herbeizuführen oder klarzustellen .

Ist den Vertragspartnern aber die Nichtbeachtung der Formvorschriften zuzurechnen, weil sich deren Erfordernis unmittelbar aus dem Gesetz ergibt, so bestehen ernstliche Zweifel am Bindungswillen der Vertragspartner; das Vertragsverhältnis ist in diesem Fall steuerlich nicht anzuerkennen.

Wird die zivilrechtliche Wirksamkeit nachträglich herbeigeführt, sind die Verträge ab diesem Zeitpunkt steuerlich anzuerkennen.

E.5. Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen bei Gesellschafter-Geschäftsführern von Kapitalgesellschaften

(BMF Schreiben vom (IV C 8 -S 2221/07/0002 DOK 2007/0220633)

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt für die Kürzung des Vorwegabzugs nach § 10 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchstabe a EStG (in der bis zum 31. Dezember 2004 geltenden Fassung), die Kürzung des Höchstbetrags nach § 10 Abs. 3 Satz 3 EStG und die Kürzung der Vorsorgepauschale nach § 10c Abs. 3 Nr. 2 EStG bei Gesellschafter-Geschäftsführern von Kapitalgesellschaften

II. Umsatzsteuer

U.1. Vermittlungsleistungen

(BMF Schreiben vom 29.11.2007 IV A 6 -S 7160-a/07/0001 2007/0544325)

Mit Urteil vom 21. Juni 2007, C-453/05 (Volker Ludwig), hat der EuGH u.a. entschieden, dass der Umstand, dass ein Steuerpflichtiger zu keiner der Parteien eines Kreditvertrags, zu dessen Abschluss er beigetragen hat, in einem Vertragsverhältnis steht und mit einer der Parteien nicht unmittelbar in Kontakt tritt, nicht ausschließt, dass dieser Steuerpflichtige eine von der Steuer befreite Leistung der Vermittlung von Krediten im Sinne von Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388 erbringt.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt zur Anwendung dieses Urteils Folgendes:

Nach o.g. Rechtsprechung des EuGH können sog. Untervermittlungsleistungen bei Kreditvermittlungen ebenfalls umsatzsteuerfrei sein; eine steuerfreie Kreditvermittlung setzt auch nicht voraus, dass ein Kontakt des Erbringers der Vermittlungsleistung zu beiden Vertragspartnern bestanden haben muss.

An der insoweit abweichenden Rechtsauffassung wird daher nicht mehr festgehalten.

Eine steuerfreie Vermittlung von Krediten im Sinne des § 4 Nr. 8 Buchstabe a UStG führt nur aus, wer

- als Mittelsperson einer Vertragspartei
- die Gelegenheit zum Abschluss eines Kreditvertrags nachweist
- oder sonst als Mittelsperson das Erforderliche tut,
- damit zwei Parteien einen Kreditvertrag schließen.

Wer lediglich einen Teil der mit einem Kreditvertrag verbundenen Sacharbeit übernimmt oder lediglich einem anderen Unternehmer Vermittler zuführt und diese betreut, erbringt insoweit keine steuerfreie Vermittlungsleistung. Die Steuerbefreiung einer Kreditvermittlung setzt nicht voraus, dass es tatsächlich zur Kreditvergabe gekommen ist. Unbeschadet dessen erfüllen bloße Beratungsleistungen den Begriff der Vermittlung nicht.

Die Grundsätze des EuGH-Urteils vom 21. Juni 2007 sind in allen noch nicht bestandskräftigen Fällen anzuwenden. Für vor dem 1. Januar 2008 ausgeführte Umsätze wird es nicht beanstandet, wenn sich ein Unternehmer auf die bisherige abweichende Rechtsauffassung beruft.

U.2. Grunderwerbsteuer als Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer bei Grundstückskaufverträgen

(BMF Schreiben vom 25.09.2007 IV A 5 - S 7200/07/0019 2007/0430441)

Nach dem Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt hinsichtlich der Anwendung des BFH-Urteils vom 9. November 2006, V R 9/04, Folgendes:

Das BFH-Urteil vom 9. November 2006, V R 9/04, ist mit der Veröffentlichung im BStBl II S. 285 in allen offenen Fällen anzuwenden. Die insoweit entgegenstehenden Regelungen in Abschnitt 149 Abs. 7 Sätze 5 und 6 UStR sowie das Beispiel hierzu, wonach bei einer Grundstücksveräußerung die Hälfte der gesamtschuldnerisch von Erwerber und Veräußerer geschuldeten Grunderwerbsteuer zum Entgelt für die Grundstücksveräußerung gehört, wenn die Parteien des Grundstückskaufvertrags vereinbaren, dass der Erwerber die Grunderwerbsteuer allein zu tragen hat, sind daher ab dem Datum der Veröffentlichung dieses Urteils im BStBl II nicht mehr anwendbar.

Es wird nicht beanstandet, wenn sich Erwerber und Veräußerer hinsichtlich bis zum 30. September 2007 abgeschlossener Grundstückskaufverträge auf die bisherige Regelung des Abschnitts 149 Abs. 7 Sätze 5 und 6 UStR berufen.

Bei Grundstückskaufverträgen, für die nach § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG der Leistungsempfänger Steuerschuldner ist, reicht es aus, wenn sich der Erwerber auf die bisherige Regelung beruft.

U.3. Ermittlung der abziehbaren Vorsteuerbeträge bei gemischt genutzten Gebäuden

BMF Schreiben vom 22.05.2007 IV A 5 - S 7306/07/0003 2007/0223039

Mit Urteil vom 28. September 2006, a.a.O., hat der BFH u.a. entschieden, dass für den Umfang des Vorsteuerabzugs bei Erwerb und erheblichem Umbau eines Gebäudes, das anschließend vom Erwerber für steuerpflichtige und steuerfreie Verwendungsumsätze verwendet werden soll, vorgreiflich zu entscheiden ist,:

- ob es sich bei den Umbaumaßnahmen um Erhaltungsaufwand am Gebäude
- oder um anschaffungsnahen Aufwand zur Gebäudeanschaffung handelt
- oder ob insgesamt die Herstellung eines neuen Gebäudes anzunehmen ist.

Vorsteuerbeträge, die den Gegenstand selbst oder die Erhaltung, Nutzung oder Gebrauch des Gegenstands betreffen, sind gesondert zu beurteilen.

Handelt es sich um Aufwendungen für den Gegenstand selbst, kommt nur eine Aufteilung der gesamten Vorsteuerbeträge nach einem sachgerechten Aufteilungsmaßstab (§ 15 Abs. 4 UStG) in Betracht.

Der Umfang der abziehbaren Vorsteuerbeträge auf so genannte Erhaltungsaufwendungen kann sich hingegen danach richten, für welchen Nutzungsbereich des gemischt genutzten Gegenstands die Aufwendungen vorgenommen werden.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder sind die Grundsätze dieses BFH-Urteils über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anzuwenden.

Herstellungskosten eines Gebäudes bestehen regelmäßig aus einer Vielzahl von einzelnen Leistungsbezügen, die für sich betrachtet einzelnen Gebäudeteilen direkt zugeordnet oder auf mehrere unterschiedliche Nutzungen aufgeteilt werden können.

Das Gleiche gilt für Erhaltungsaufwendungen, die sich ebenfalls aus mehreren Leistungsbezügen zusammensetzen können. Beide Arten von Aufwendungen unterscheiden sich vor allem dadurch, dass durch Herstellungskosten etwas „Neues“ geschaffen wird; beide Arten von Aufwendungen setzen sich jedoch sowohl aus direkt zuordnungsfähigen, als auch aus gemischten Aufwendungen zusammen. Die vom BFH vorgenommene Versagung der direkten Zuordnung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bestimmten Gebäudeteilen und die damit einhergehende Unterscheidung zur Behandlung von Erhaltungsaufwendungen und nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten erscheint danach nicht gerechtfertigt. Insbesondere die unterschiedliche Behandlung von ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten einerseits und nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten andererseits ist in sich widersprüchlich.

Die Aufteilung der gesamten im Rahmen der Anschaffung oder Herstellung eines gemischt genutzten Gebäudes angefallenen Vorsteuerbeträge nach einem für das gesamte Grundstück ermittelten Aufteilungsschlüssel führt zudem insbesondere in den Fällen, in denen die verschiedenen genutzten Gebäudeteile unterschiedlich ausgestattet sind, zu nicht sachgerechten Ergebnissen.

Soweit ein Unternehmer ein Gebäude anschafft oder herstellt, das sowohl zu vorsteuerunschädlichen als auch zu vorsteuerschädlichen Umsätzen verwendet werden soll, sind die abziehbaren Vorsteuerbeträge weiterhin in Anwendung der Grundsätze des BMF-Schreibens vom 24. November 2004, a.a.O., zu ermitteln.

III. Bilanzierung

B.1. Zweifelsfragen zu Ansparabschreibungen

(BMF Schreiben vom 30.10.2007 IV B 2 - S 2139-b/07/0001 2007/0483907

Nach Abstimmung mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird das BMF-Schreiben vom 25. Februar 2004 zu Zweifelsfragen zu Ansparabschreibungen nach § 7g Abs. 3 ff. EStG (BStBl I S. 337) wie folgt geändert .

Die Änderungen des § 7g EStG durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 sind nicht Gegenstand dieses Schreibens.

Benennung des Investitionszeitpunktes

„Es reicht grundsätzlich aus, das einzelne Wirtschaftsgut, das voraussichtlich angeschafft oder hergestellt werden soll, seiner Funktion nach zu benennen und die Höhe der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzugeben (vgl. BFH-Urteil vom 12. Dezember 2001, BStBl 2002 II S. 385); § 9b EStG, ist zu beachten.

Die Vorlage eines Investitionsplanes oder eine feste Bestellung eines bestimmten Wirtschaftsgutes ist regelmäßig nicht erforderlich (Ausnahmen: Rücklagen in Jahren vor Abschluss der Betriebseröffnung).

Die erneute Bildung einer Ansparabschreibung für ein bestimmtes Wirtschaftsgut nach Ablauf des vorangegangenen Investitionszeitraums ist nur zulässig, wenn der Steuerpflichtige ausreichend begründet, weshalb die Investition trotz gegenteiliger Absichtserklärung bislang noch nicht durchgeführt wurde, aber dennoch weiterhin geplant ist.

Bildung von Rücklagen

Die Bildung von Rücklagen nach § 7g Abs. 3 EStG im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe wird wie folgt gefasst:

Ist die maßgebende Investitionsfrist zum Zeitpunkt der erstmaligen Ausübung des Wahlrechtes zur Bildung einer Ansparabschreibung bereits abgelaufen und wurde tatsächlich keine Investition getätigt, scheidet die Bildung einer Ansparabschreibung aus.

Rücklagenbildung im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe

Hat der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Einreichung des maßgebenden Jahresabschlusses beim Finanzamt bereits der Entschluss gefasst, seinen Betrieb zu veräußern oder aufzugeben, kann eine Rücklage nach § 7g Abs. 3 ff. EStG nicht mehr gebildet werden. Wurde der Betrieb bereits veräußert oder aufgegeben, gilt dieses entsprechend.

Buchmäßiger Nachweise gebildeter Ansparabschreibungen

„Gemäß § 7g Abs. 3 Satz 3 Nr. 3 EStG muss die Bildung und Auflösung von Ansparabschreibungen in der Buchführung verfolgt werden können. Dabei ist jede einzelne Rücklage getrennt zu buchen (z. B. auf das Konto „Ansparabschreibungen“) und zu erläutern (ggf. in gesonderter Anlage). Die voraussichtliche Investition ist genau zu bezeichnen. Sammelbezeichnungen wie „Maschinen“ oder „Fuhrpark“ sind nicht ausreichend. Eine Zusammenfassung von auf mehreren Konten gebuchten Einzelrücklagen in einem Sammelkonto (z. B. Bilanzposten „Ansparabschreibungen“) ist zulässig. „Es ist nicht zu beanstanden, wenn anstelle einer getrennten Buchung der Einzelrücklagen eine zusammenfassende Sammelbuchung erfolgt. In diesem Fall sind die notwendigen Angaben zu den in Anspruch genommenen Ansparabschreibungen in zeitnah erstellten Aufzeichnungen zu dokumentieren und in den steuerlichen Unterlagen aufzubewahren, so dass sie auf Verlangen des Finanzamtes jederzeit zur Verfügung gestellt werden können.“

Ausweis bei Einnahmeüberschussrechnung nach § 4 Abs.3. EStG

Bei einer Einnahmeüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG sind die Regelungen dieses BMF- Schreibens entsprechend anzuwenden. Die investitionsbezogenen Angaben müssen in der Gewinnermittlung verfolgt werden können.

Dabei reicht es aus, wenn die notwendigen Angaben zu in Anspruch genommenen Ansparabschreibungen in zeitnah erstellten Aufzeichnungen festgehalten werden, die in den steuerlichen Unterlagen des Steuerpflichtigen aufbewahrt werden und auf Verlangen des Finanzamtes jederzeit zur Verfügung gestellt werden können.

Auch der Abzug und der Zuschlag nach § 7g Abs. 6 EStG sind in der Einnahmeüberschussrechnung zu dokumentieren.

Anwendbarkeit der Steuerermäßigung nach § 34 EStG

Im Wirtschaftsjahr der Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe sind die in den Vorjahren gebildeten Ansparabschreibungen gewinnerhöhend aufzulösen.

Der dabei entstehende Gewinn rechnet zum Veräußerungsgewinn.

IV. Körperschaftsteuer

K.1. Verzinsung des Anspruchs auf Verlustübernahme

(BMF Schreiben vom 15.10.2007 IV B 7 - S 2770/0 2007/0456675)

Der Bundesgerichtshof hat mit dem Urteil vom 14. Februar 2005 (II ZR 361/02) seine Rechtsprechung bestätigt, dass der sich aus einem Gewinnabführungsvertrag ergebende Anspruch auf Ausgleich eines Jahresfehlbetrages (§ 302 AktG) am Bilanzstichtag der beherrschten Gesellschaft entsteht und mit seiner Entstehung fällig wird. Dem Zeitpunkt der Feststellung des Jahresabschlusses komme insoweit keine Bedeutung zu.

Damit ist der Verlustausgleichsanspruch nach §§ 352, 353 HGB ab dem Bilanzstichtag zu verzinsen. Es ist gefragt worden, welche Auswirkung ein Verstoß gegen die Verzinsungsregelung auf die steuerliche Anerkennung der Organschaft hat.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt Folgendes:

Der Verstoß gegen die Pflicht der §§ 352, 353 HGB zur Verzinsung eines Verlustausgleichsanspruchs bzw. der Verzicht auf eine Verzinsung im Rahmen einer Organschaft hat keine Auswirkungen auf die steuerliche Anerkennung der Organschaft.

Die unterlassene oder unzutreffende Verzinsung eines Verlustausgleichsanspruchs steht einer tatsächlichen Durchführung des Gewinnabführungsvertrags nicht entgegen.

Im Falle einer unterlassenen Verzinsung oder eines unzulässigen Verzichts verletzen die Beteiligten lediglich eine vertragliche Nebenpflicht.

Das Unterlassen der Verzinsung führt aus steuerlicher Sicht insoweit zwar zu einer verdeckten Gewinnausschüttung, weil der Gewinnabführungsvertrag nicht zu „fremdüblichen“ Bedingungen abgewickelt wird. Verdeckte Gewinnausschüttungen der Organgesellschaft an den Organträger haben jedoch den Charakter vorweggenommener Gewinnabführungen, so dass sie als Vorausleistungen auf den Anspruch aus dem Gewinnabführungsvertrag zu werten sind.

Diese werden zur Vermeidung einer steuerlichen Doppelbelastung auf der Ebene des Organträgers entsprechend gekürzt. Durch eine verdeckte Gewinnausschüttung wird die Durchführung des Gewinnabführungsvertrags nicht in Frage gestellt.

K.2. Auflösung passiver Ausgleichsposten bei Organschaft

BMF Schreiben 05.10.2007 IV B 7 - S 2770/07/0004 2007/0449869 Anwendung des BFH-Urteils vom 7. Februar 2007 - I R 5/05

Der BFH vertritt in dem Urteil vom 7. Februar 2007 die Auffassung, dass ein beim Organträger bestehender passiver Ausgleichsposten im Fall der Veräußerung der Organbeteiligung erfolgsneutral aufzulösen ist. Im Gegensatz dazu geht die Finanzverwaltung von einer einkommenswirksamen Auflösung der Ausgleichsposten aus.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder sind die Rechtsgrundsätze des Urteils nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus anzuwenden.

Das Urteil steht nicht im Einklang mit dem Grundsatz der körperschaftsteuerlichen Organschaft, wonach sich innerhalb des Organkreises erzielte Gewinne und Verluste insgesamt nur einmal, und zwar beim Organträger, auswirken dürfen.

Diesem Grundsatz der Einmalbesteuerung dienen auch die aktiven und passiven Ausgleichsposten.

Bei der Auflösung der passiven und aktiven Ausgleichsposten finden daher R 63 Abs. 3 KStR 2004 und Rdnr. 43 ff des BMF-Schreibens vom 26. August 2003 (BStBl I S. 437) weiterhin Anwendung. Wegen des Zusammenhangs der Ausgleichsposten mit der Beteiligung, ist auf die entsprechende Einkommenserhöhung bzw. -minderung das Halbeinkünfteverfahren anzuwenden (§ 8b, § 3 Nr. 40, § 3c Abs., 2 EStG).

K.3. Körperschaftsteuerlicher Verlustabzug

(BMF 2.8.2007 IV B 7 - S 2745/0 2007/0337332)

Im Urteil vom 14. März 2006 - I R 8/05 - hat der BFH entschieden, dass der Verlust der wirtschaftlichen Identität gem. § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG einen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang zwischen der Übertragung der Gesellschaftsanteile und der Zuführung neuen Betriebsvermögens voraussetzt.

Bei einem zeitlichen Zusammenhang bis zu einem Jahr bestünde die, durch den Steuerpflichtigen widerlegbare, Vermutung eines sachlichen Zusammenhanges. Nach dem Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden gilt zur allgemeinen Anwendung der Grundsätze des BFH-Urteils Folgendes:

Für die regelmäßige Annahme eines „zeitlichen und sachlichen Zusammenhangs“ ist eine Frist von einem Jahr zu kurz bemessen. Unter Aufhebung von Tz. 12 Satz 2 des BMF-Schreibens vom 16. April 1999 (BStBl I S. 455) ist daher regelmäßig von einem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang auszugehen, wenn zwischen Anteilsübertragung und Betriebsvermögenszuführung nicht mehr als zwei Jahre vergangen sind.

Auch bei Überschreiten des Zwei-Jahreszeitraumes kann ein Verlust der wirtschaftlichen Identität eintreten, wenn ein sachlicher Zusammenhang zwischen der Anteilsübertragung und der Zuführung neuen Betriebsvermögens anhand entsprechender Umstände dargelegt werden kann

V. Lohnsteuer

L.1.Geldwerter Vorteil bei Arbeitgeberdarlehen

(BMF Schreiben vom 13. Juni 2007 IV C 5 - S 2334/07/0009 DOK 2007/0255889)

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 4. Mai 2006 - VI R 28/05 - (BStBl II S. 781) entschieden, dass der Arbeitnehmer keinen lohnsteuerlich zu erfassenden Vorteil erlangt, wenn der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer ein Darlehen zu einem marktüblichen Zinssatz gewährt. Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs lässt sich mit der Richtlinienregelung in R 31 Abs. 8 Satz 3 LStR 1999 (entspricht R 31 Abs. 11 Satz 3 LStR 2005) kein steuerbarer Vorteil begründen und ist die Richtlinienregelung keine Festsetzung von Durchschnittswerten i.S.d. § 8 Abs. 2 Satz 8 EStG.

Nach einer Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils bei Arbeitgeberdarlehen Folgendes:
Bei Arbeitgeberdarlehen bemisst sich der geldwerte Vorteil nach dem Unterschiedsbetrag zwischen dem marktüblichen Zins und dem Zins, den der Arbeitnehmer im konkreten Einzelfall zahlt. Es ist hierbei grundsätzlich für die gesamte Vertragslaufzeit der Zinssatz bei Vertragsabschluss maßgeblich, es sei denn, es ist ein variabler Zinssatz vereinbart.
Hinsichtlich der Bewertung des geldwerten Vorteils bei Arbeitgeberdarlehen ist zwischen einer Bewertung nach § 8 Abs. 2 EStG (z.B. Arbeitnehmer eines Einzelhändlers erhält ein zinsgünstiges Arbeitgeberdarlehen) und § 8 Abs. 3 EStG (z.B. Sparkassenangestellter erhält ein zinsgünstiges Arbeitgeberdarlehen) zu unterscheiden.

Bei der Feststellung, ob die 44-Euro-Freigrenze (§ 8 Abs. 2 Satz 9 EStG) überschritten wird, sind Vorteile aus zinsverbilligten Arbeitgeberdarlehen einzubeziehen. Der vorletzte Satz des BMF-Schreibens vom 9. Juli 1997 (BStBl I S. 735) wird wie folgt gefasst: „Außer Betracht bleiben danach z.B. die nach § 8 Abs. 2 Satz 2 bis 5 EStG zu bewertenden Vorteile aus der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs sowie die mit den amtlichen Sachbezugswerten zu bewertende Unterkunft und Verpflegung.“

Aus Vereinfachungsgründen wird es nicht beanstandet, wenn bei einer Bewertung nach § 8 Abs. 2 EStG für die Feststellung des marktüblichen Zinssatzes, die bei Vertragsabschluss von der Deutschen Bundesbank zuletzt veröffentlichten Effektivzinssätze, also die gewichteten Durchschnittszinssätze, herangezogen werden.

Es sind die Effektivzinssätze unter „Neugeschäft“ maßgeblich. Von dem sich danach ergebenden Effektivzinssatz kann ein Abschlag von 4 % vorgenommen werden.

Aus der Differenz zwischen diesem Maßstabszinssatz und dem Effektivzinssatz des Arbeitgeberdarlehens sind die Zinsverbilligung und der geldwerte Vorteil zu berechnen, wobei die Zahlungsweise der Zinsen (z.B. monatlich, jährlich) unmaßgeblich ist. Zwischen den einzelnen Arten von Krediten (z.B. Wohnungsbaukredit, Konsumentenkredit) ist zu unterscheiden. Die Vereinfachungsregelung kann in allen offenen Fällen angewandt werden.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer erhält im Mai 2007 ein Arbeitgeberdarlehen von 16 000 € zu einem, monatlich zu entrichtenden, Effektivzins von 2 % p.a. (Laufzeit 4 Jahre). Der bei Vertragsabschluss im Mai 2007 von der Deutschen Bundesbank für Konsumentenkredite mit anfänglicher Zinsbindung von über 1 Jahr bis 5 Jahre veröffentlichte Effektivzinssatz (Erhebungszeitraum März 2007) beträgt 5,81 %. Nach Abzug eines Abschlags von 4 % ergibt sich ein Maßstabszinssatz von 5,58 %. Die Zinsverbilligung beträgt somit 3,58 % (5,58 % abzüglich 2 %). Danach ergibt sich ein monatlicher Zinsvorteil von 47,73 € (3,58 % von 16 000 € x 1/12). Dieser Vorteil ist, da die 44-Euro-Freigrenze überschritten ist, lohnsteuerpflichtig.

L.2. Änderung Lohnsteuerrichtlinien 2008

(BStBl. I Sondernummer 1/2007 20. Dezember 2007)

1. Neugliederung der Richtlinienstruktur

Die Lohnsteuer-Richtlinien enthalten im Interesse einer einheitlichen Anwendung des Lohnsteuerrechts,

- Erläuterungen der aktuellen Rechtslage,
- Weisungen zur Auslegung des Einkommensteuergesetzes und seiner Durchführungsverordnungen sowie
- Direktiven zur Vermeidung unbilliger Härten und zur Verwaltungsvereinfachung.

Neben dem Einkommensteuergesetz gehören die Lohnsteuer-Richtlinien damit zum wichtigsten Handwerkszeug für eine korrekte Erstellung der Lohn- und Gehaltsbuchführung.

Die Nummerierung der neuen Lohnsteuer-Richtlinien 2008 wird erstmals an der Paragraphen-Struktur des Einkommensteuergesetzes ausgerichtet. Bisher standen die Richtlinien-Nummern in keinem Zusammenhang zu den Paragraphen des Einkommensteuergesetzes.

Beispiel:

Die bisherigen Erläuterungen zu der Pauschalierungsvorschrift nach § 40a EStG bei Aushilfsbeschäftigungsverhältnissen wurden in den Richtlinien R 128 u. 128a LStR geregelt. In den Lohnsteuer Richtlinien 2008 erfolgt nun die Nummerierung anlog der Paragraphen des EStG:

Erläuterungen zu § 40a EStG = R 40 a LStR

2. Unterstützungen und Beihilfen

In R 3.11 Abs. 2 Satz 6 LStR 2008 wurde ein Hinweis aufgenommen, dass eine "drohende oder bereits eingetretene Arbeitslosigkeit keinen besonderen Notfall begründet". Für Beihilfen oder Unterstützungen die aus diesem Grund von privaten Arbeitgebern geleistet werden, kann damit die Steuerfreiheit nicht in Anspruch genommen werden.

3. Leistungen nach dem Altersteilzeitgesetz

In R 3.28 Abs. Satz 2 LStR 2008 wurde ergänzt, dass die Steuerfreiheit nur in Betracht kommt, wenn die Altersteilzeitarbeit vor dem 1.1.2010 vereinbart wird und der Arbeitnehmer zu diesem Zeitpunkt das 55. Lebensjahr vollendet hat.

4. Unterbringung und Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern

In R 3.33 Abs. 3 Satz 2 LStR 2008 wurde eine Definition der Schulpflicht aufgenommen. Maßgeblich, ob ein Kind schulpflichtig ist, sind die jeweiligen landesrechtlichen Schulgesetze. Die Schulpflicht ist aus Vereinfachungsgründen nicht zu prüfen bei Kindern, die

- das 6. Lebensjahr noch nicht vollendet haben oder
- im laufenden Kalenderjahr das 6. Lebensjahr nach dem 30. Juni vollendet haben, es sei denn, sie sind vorzeitig eingeschult worden, oder
- im laufenden Kalenderjahr das 6. Lebensjahr vor dem 1. Juli vollendet haben, in den Monaten Januar bis Juli dieses Jahres.

Weiterhin wurden in R 3.33 Abs.5 LStR 2008 die bisher in R 21c LStR 2005 enthaltenen "Zusätzlichkeitsvoraussetzungen" übernommen. Um die Steuerfreiheit von Beihilfen für die Unterbringung und Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern in Anspruch nehmen zu können, ist Voraussetzung, dass es sich um zusätzliche Leistungen des Arbeitgebers handelt.

"Die Zusätzlichkeitsvoraussetzung erfordert, dass die zweckbestimmte Leistung zu dem Arbeitslohn hinzukommt, den der Arbeitgeber schuldet, wenn die maßgebende Zweckbestimmung nicht getroffen wird. Eine zweckgebundene Leistung wird nur dann zusätzlich zu dem ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht, wenn der Arbeitnehmer die Leistung ohne Zweckbindung nicht erhalten würde. Entscheidend ist also, dass nur derjenige Arbeitnehmer die Leistung erhalten kann, der sie zu dem begünstigten Zweck verwendet. Wird eine zweckbestimmte Leistung unter Anrechnung auf den vereinbarten Arbeitslohn oder durch Umwandlung (Umwidmung) des vereinbarten Arbeitslohns gewährt, liegt keine zusätzliche Leistung vor. Der vereinbarte Arbeitslohn bleibt unverändert.

5. Bewertung von Sachbezügen

5.1. Pauschale § 37 b EStG

In R 8.1 Abs. 3 LStR 2008 wurde ein Hinweis auf § 37b EStG neu aufgenommen. Dadurch werden auch die nach der neuen Pauschalierungsvorschrift des § 37b EStG pauschal versteuerten Sachbezüge nicht auf die 44-Euro-Sachbezugsfreigrenze (§ 8 Abs. 2 Satz 9 EStG) angerechnet.

Hinweis

Es gilt zu beachten, dass die Pauschalbesteuerung nach § 37b EStG von Sachbezügen bisher keine Sozialversicherungsfreiheit der Leistungen auslöst. Sofern es sich bei den Beschenkten um einen Arbeitnehmer des eigenen Unternehmens handelt, ist der sich ergebende geldwerte Vorteil dem regulären Sozialversicherungsabzug zu unterwerfen. (Siehe Sozialversicherung B.7.)

5.2. Arbeitgeber-Darlehen

Die bisher in R 31 Abs. 11 LStR 2005 enthaltenen Ausführungen zur Bewertung von Arbeitgeber-Darlehen wurden vollständig entnommen.

Der Wegfall der, in erster Linie zur Vereinfachung dienenden, bisherigen Regelungen würde bedeuten, dass ab 2008 auch ein zinsgünstiges Arbeitgeber-Darlehen unterhalb von 2.600 Euro (sog. Nichtaufgriffsgrenze) steuerpflichtigen Arbeitslohn darstellt, wenn der dem Arbeitnehmer eingeräumte Zinssatz niedriger ist als der marktübliche Zinssatz.

Bislang sind die Zinsvorteile bei einem, vom, Arbeitgeber eingeräumten Darlehen nur dann als Sachbezug zu versteuern, wenn die Summe des noch nicht getilgten Darlehens am Ende des Lohnzahlungszeitraums 2.600 Euro übersteigt. Durch den geplanten Wegfall dieser Regelung müsste der Arbeitgeber ab 2008 auch für Darlehen bis 2.600 Euro eine Einzelbewertung durchführen und einen geldwerten Vorteil versteuern, wenn es sich um ein zinsloses oder erheblich zinsverbilligtes Darlehen handelt.

Weiterhin könnte zur Vereinfachung nicht mehr der bisherige Maßstabszinssatz von 5 % angesetzt werden, sondern müsste für jedes Arbeitgeber-Darlehen, der marktübliche Zinssatz - wie im BMF Schreiben vom 13.6.2007 2 IV C 5 - S 2334/07/0009 beschrieben - ermittelt und bei Unterschreitung der sich ergebende geldwerte Vorteil angesetzt werden.

6. Aufwendungen für Aus- und Fortbildung

Die bislang in R 34 Abs. 2 Satz 4 LStR 2005 enthaltene Aussage, dass bei Arbeitnehmern die ihre Ausbildungs- oder Fortbildungsstätte an nicht mehr als zwei Tagen wöchentlich aufsuchen, jeweils von einer neuen Dienstreise auszugehen ist, wurde nicht in die entsprechende Richtlinie R 9.2 LStR 2008 übernommen.

Dies führt ab 2008 dazu, dass beispielsweise die Berufsschule eines Auszubildenden zur regelmäßigen Arbeitsstätte wird und es sich bei der Fahrt dorthin nicht jeweils um eine neue Dienstreise handelt.

Nach der aktuellen BFH-Rechtsprechung mit Urteil vom 18.5.2004, BStBl. II S. 962, ist aber nur dann von einer neuen regelmäßigen Arbeitsstätte auszugehen ist, wenn sich die auswärtige Tätigkeit im Vergleich zur Arbeit an der (bisherigen) Tätigkeitsstätte nicht als untergeordnet, sondern zumindest als gleich geordnet darstellt.

7. Reisekosten beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit

Umfangreich überarbeitet wurden die Richtlinien texts zum Reisekostenrecht (R 9.4 - 9.11 LStR 2008). Die Änderungen ergeben sich größtenteils auf Grund der jüngsten Rechtsprechung des BFH zur Ausweitung des Begriffs der regelmäßigen Arbeitsstätte. An der bisherigen in R 37 Abs. 1 LStR 2005 geregelten Unterscheidung nach Dienstreise, Fahrtätigkeit und Einsatzwechseltätigkeit wird nicht mehr festgehalten.

In dem neuen Richtlinien text wird vielmehr durchgängig die Bezeichnung "**beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit**" verwendet. Die genaue Definition ergibt sich aus R 9.4 Abs. 2 Satz 1 LStR 2008. **Eine beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit liegt dann vor, wenn der Arbeitnehmer vorübergehend außerhalb seiner Wohnung und einer regelmäßigen Arbeitsstätte beruflich tätig wird.** Anschließend wird in Satz 2 klargestellt, dass eine Auswärtstätigkeit auch vorliegt, wenn der Arbeitnehmer bei seiner individuellen beruflichen Tätigkeit typischerweise nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten oder auf einem Fahrzeug tätig wird.

7.1. Begriff der regelmäßigen Arbeitsstätte

Die durch den BFH vorgegebene und mittlerweile durch Schreiben der Finanzverwaltung OFD Rheinland, Verfügung vom 7.2.2007, S 2353 - 1001 St 214, bestätigte Definition des Begriffs der "regelmäßigen Arbeitsstätte" findet sich in R 9.4 Abs. 3 LStR 2008.

Bei der regelmäßigen Arbeitsstätte handelt es sich demnach um:

- "den **ortsgebundenen Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit** des Arbeitnehmers, **unabhängig** davon, **ob** es sich um eine **Einrichtung des Arbeitgebers** handelt.
- Regelmäßige Arbeitsstätte ist insbesondere **jede ortsfeste dauerhafte betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers**, der der Arbeitnehmer **zugeordnet** ist **und** die er mit einer gewissen Nachhaltigkeit **immer wieder aufsucht**.
- Nicht maßgebend sind Art, Umfang und Inhalt der Tätigkeit.
- Von einer regelmäßigen Arbeitsstätte ist auszugehen, wenn die betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers vom Arbeitnehmer **durchschnittlich im Kalenderjahr an einem Arbeitstag je Arbeitswoche** aufgesucht wird. "

Bei einer vorübergehenden Auswärtstätigkeit (z.B. befristete Abordnung) an einer anderen betrieblichen Einrichtung des AG oder eines verbundenen Unternehmens wird dieses nicht zur regelmäßigen Arbeitsstätte.

Hinweis

Gerade die Voraussetzung, dass eine regelmäßige Arbeitsstätte bereits dann vorliegt, wenn die betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers vom Arbeitnehmer durchschnittlich an einem Arbeitstag je Arbeitswoche aufgesucht wird, dürfte noch erhebliche Probleme bereiten. Für die Lohnabrechnung kann diese Voraussetzung mit Gewissheit erst am Ende des Kalenderjahres abschließend beurteilt werden. Sollte daran festgehalten werden, würde dies umfangreiche Aufzeichnungspflichten und am Jahresende weitreichende Überprüfungsspflichten nach sich ziehen.

Dem neuen Grundsatz zur "Regelmäßigkeit" bei Reisekosten würde das bislang in H 31 LStR 2005 geregelte Prinzip der "gelegentlichen Nutzung" bei Überlassung eines Dienstfahrzeugs entgegenstehen. Danach ist ein geldwerter Vorteil bei Dienstwagenüberlassung nicht gegeben, wenn ein Fahrzeug nur gelegentlich (von Fall zu Fall) für nicht mehr als fünf Kalendertage im Kalendermonat überlassen wird. Die Überlassung bzw. Nutzung eines Dienstwagens an fünf Kalendertagen im Monat gilt damit als "gelegentlich", während vier Fahrten bei der Bewertung der Arbeitsstätte als "regelmäßig" anzusehen sind.

7.2. Fahrtkosten

Bei dem in R 9.5 LStR 2008 geregelten Ersatz von Fahrtkosten wird ebenfalls nicht mehr nach den bisherigen Reisearten unterschieden. Die derzeit noch für Einsatzwechsellätigkeit maßgebende in R 38 Abs. 3 LStR 2005 geregelte 30 km-Grenze wurde nicht übernommen und ist daher ab 2008 nicht mehr anzuwenden.

Weiterhin enthält R 9.5 LStR 2008 **keinen Hinweis zur Anwendung der Dreimonatsfrist**. Dies hätte zur Folge, dass Fahrten zu einer auswärtigen Tätigkeitsstätte zeitlich unbegrenzt als Reisekosten und nicht mehr ab dem 4. Monat als (steuerpflichtige) Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu behandeln wären.

7.3. Verpflegungsmehraufwendungen

Bei derselben Auswärtstätigkeit beschränkt sich der Abzug der Verpflegungsmehraufwendungen auf die ersten drei Monate (wie bisher). Dieselbe Auswärtstätigkeit liegt nicht vor, wenn die auswärtige Tätigkeitsstätte an nicht mehr als (ein bis) zwei Tagen wöchentlich aufgesucht wird.

Eine längerfristige vorübergehende Auswärtstätigkeit ist noch als dieselbe Auswärtstätigkeit zu beurteilen, wenn der Arbeitnehmer nach einer Unterbrechung die Auswärtstätigkeit mit gleichem Inhalt, am gleichen Ort ausübt und ein zeitlicher Zusammenhang mit der bisherigen Tätigkeit besteht. Eine urlaubs- oder krankheitsbedingte Unterbrechung bei derselben Auswärtstätigkeit hat auf den Ablauf der Dreimonatsfrist keinen Einfluss. Andere Unterbrechungen, z. B. durch vorübergehende Tätigkeit an der regelmäßigen Arbeitsstätte, führen nur dann zu einem Neubeginn der Dreimonatsfrist, wenn die Unterbrechung mindestens vier Wochen gedauert hat.

7.4. Übernachtungskosten

Übernachungskosten sind die tatsächlichen Aufwendungen, die dem Arbeitnehmer für die persönliche Inanspruchnahme einer Unterkunft zur Übernachtung entstehen. Benutzt der Arbeitnehmer ein Mehrbettzimmer gemeinsam mit Personen, die zu seinem Arbeitgeber in keinem Dienstverhältnis stehen, sind die Aufwendungen maßgebend, die bei Inanspruchnahme eines Einzelzimmers im selben Haus entstanden wären.

Führt auch die weitere Person eine Auswärtstätigkeit durch, sind die tatsächlichen Unterkunfts-kosten gleichmäßig aufzuteilen.

Wird durch Zahlungsbelege nur ein Gesamtpreis für Unterkunft und Verpflegung nachgewiesen und lässt sich der Preis für die Verpflegung nicht feststellen (z. B. Tagungspauschale), ist der Gesamtpreis zur Ermittlung der Übernachtungskosten wie folgt zu kürzen:

1. für Frühstück um 20 %,
2. für Mittag- und Abendessen um jeweils 40 %

des für den Unterkunftsort maßgebenden Pauschbetrags für Verpflegungsmehraufwendungen bei einer Auswärtstätigkeit mit einer Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Stunden.

Die tatsächlichen Übernachtungskosten können bei einer Auswärtstätigkeit als Reisekosten angesetzt und als Werbungskosten abgezogen werden, soweit sie nicht vom Arbeitgeber nach § 3 Nr. 13 oder 16 EStG steuerfrei ersetzt werden.

7.5. Übernachtungspauschale

Für jede Übernachtung im Inland darf der Arbeitgeber weiterhin einen Pauschbetrag von 20 Euro steuerfrei erstatten. Bei Übernachtungen im Ausland dürfen die Übernachtungskosten ohne Einzelnachweis der tatsächlichen Aufwendungen mit Pauschbeträgen (Übernachtungsgelder) steuerfrei erstattet werden. Die Pauschbeträge werden vom Bundesministerium der Finanzen im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder auf der Grundlage der höchsten Auslandsübernachtungsgelder nach dem Bundesreisekostengesetz bekannt gemacht.

Die Pauschbeträge dürfen nicht steuerfrei erstattet werden, wenn dem Arbeitnehmer die Unterkunft vom Arbeitgeber oder auf Grund seines Dienstverhältnisses von einem Dritten unentgeltlich oder teilweise unentgeltlich zur Verfügung gestellt wurde. Auch bei Übernachtung in einem Fahrzeug ist die steuerfreie Zahlung der Pauschbeträge nicht zulässig. Bei Benutzung eines Schlafwagens oder einer Schiffskabine dürfen die Pauschbeträge nur dann steuerfrei gezahlt werden, wenn die Übernachtung in einer anderen Unterkunft begonnen oder beendet worden ist.

7.6. Einsatzwechseltätigkeit

Arbeitnehmer, die typischerweise an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten beruflich tätig werden und dabei am Ort der auswärtigen Tätigkeitsstätte vorübergehend eine Unterkunft beziehen, begründen nach aktueller Ansicht des BFH Urteile vom 11.5.2005 - VI R 7/02, BStBl. II S. 782 und VI R 34/04, BStBl. II S. 793 keine doppelte Haushaltsführung.

Eine doppelte Haushaltsführung kann nur am Ort der regelmäßigen Arbeitsstätte begründet werden, nicht aber am Ort einer vorübergehenden Auswärtstätigkeit.

Hieraus folgte bislang, dass Arbeitnehmer mit ständig wechselnden Tätigkeitsstätten und Übernachtung entweder die tatsächlichen Übernachtungskosten in vollem Umfang oder ohne Einzelnachweis einen Pauschbetrag von 20 Euro je Übernachtung zeitlich unbegrenzt, also auch über drei Monate hinaus steuerfrei erhalten können.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer, der auf ständig wechselnden Tätigkeitsstätten eingesetzt wird, ist vom 1.6. - 31.10.2007 auf einer Baustelle beschäftigt, die 300 km von seiner Wohnung entfernt ist. Er übernachtet unter der Woche in einer Gemeinschaftsunterkunft in der Nähe der Baustelle und kehrt an den Wochenenden nach Hause zurück.

Bisher kann der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer für die gesamte Dauer des Einsatzes und über drei Monate hinaus entweder die Pauschale in Höhe von 20 Euro je Übernachtung oder die nachgewiesenen ggf. höheren, tatsächlichen Aufwendungen steuerfrei erstatten. Dieses bleibt bestehen.

Bei einer Einsatzwechseltätigkeit mit Übernachtung im Ausland sind ebenfalls entweder die pauschalen Auslandsübernachtungsgelder, die bei einer Dienstreise in das betreffende Land in Betracht kommen oder die dem Arbeitnehmer tatsächlich entstandenen und nachgewiesenen Aufwendungen, steuerfrei ersetzbar.

8. Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung

Die bislang sieht R 43 Abs. 11 LStR 2005 bei doppelter Haushaltsführung vorgesehene Erstattung von Übernachtungskosten ohne Einzelnachweis für einen Zeitraum von

- drei Monaten mit einem Pauschbetrag bis zu 20 Euro und
- für die Folgezeit mit einem Pauschbetrag bis zu 5 Euro je Übernachtung bleibt weiterhin bestehen

9. Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

In R 40.2 Abs. 6 S.1 Nr. b LStR 2008 wurde auch für die Arbeitgeber-Erstattung von Fahrtkosten der Hinweis aufgenommen, dass "aus Vereinfachungsgründen unterstellt werden kann, dass an 15 Arbeitstagen monatlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte unternommen werden."

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.