

## **STEUERN – AKTUELL**

# **Lohnsteuer und Sozialversicherungsrecht 2008-2009**

**Hans- Joachim Schlimpert**

Dipl. Betriebswirt,  
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, öffentlich bestellter  
Sachverständige für die Bewertung kleiner und mittlerer  
Unternehmen (KMU), Geschäftsführer  
der Humm & Schlimpert Steuerberatungsgesellschaft mbH  
und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mbH  
Koblenz - Mainz

## **Inhaltsangabe**

Vorwort

### **A. Lohnsteuer**

#### **I. Steueränderungen Jahressteuergesetz 2009**

1. Aufwendungen für Gesundheitsförderung
2. Abzugsfähigkeit von Schulgeld für private Schulen in Europa
3. Faktorverfahren anstelle Steuerklassenkombination III/V

#### **II. Änderung der Rechtsprechung**

Betriebsprüfung

- 1 Offenbare Unrichtigkeit auch bei unkritisch übernommener Unvollständigkeit eines Bp Berichts
- 2 Aussetzungsantrag betreffend Prüfungsanordnung als Antrag auf Hinausschiebung des Prüfungsbeginns
- 3 Rechtswidrigkeit von Prüfungsbeginn und Bestimmung des Prüfungsbeginns
- 4 Erlass einer Prüfungsanordnung bei Trennung von Eheleuten
- 5 Haftungsbescheid nach Lohnsteuerußenprüfung
- 6 Keine Strafbefreiung bei Erscheinen eines Prüfers
- 7 Datenzugriff der Finanzverwaltung
- 8 Verjährung von Lohnsteueransprüchen nach Betriebsprüfung
- 9 Zulässigkeit von Außenprüfungen bei Steuerberatern
- 10 Ablaufhemmung aufgrund einer Außenprüfung

Kfz Nutzung

- 1 Verfügbarkeit mehrerer betrieblicher Kfz  
Zuschlag zur 1 % Regelung hängt von der
- 2 tatsächlichen Nutzung des Dienstwagens ab
- 3 Nutzung Dienstwagen nur für die tatsächlich gefahrenen Teilstrecke  
Übernahme von Treibstoffkosten durch den Arbeitnehmer bei
- 4 1% Regelungg

- Übernahme von Treibstoffkosten durch den Arbeitnehmer bei
- 5 Fahrtenbuchbenutzung
- 6 Zuzahlung durch Arbeitnehmer
- Anwendung der 1% Regelung für die Privatnutzung von
- 7 PKW
- 7 Zuzahlung durch Arbeitnehmer
- 8 Ausscheiden der Privatnutzung
- 9 Listenpreis bei gebrauchten PKW
- Abzug von betrieblich veranlassten und nachgewiesenen
- 10 KFZ Aufwendungen
- Anscheinsbeweis für die private Mitbenutzung kann nicht nur durch ein
- 11 Fahrtenbuch erschüttert werden
- 12 Kleine Mängel im Fahrtenbuch
- 13 1 % Regelung auch für US Pickup Trucks
- 14 Kein geldwerter Vorteil durch Fahrzeugüberlassung
- 15 Anwendung 1 % Regelung auf LKW eingestufte Fahrzeuge
- 16 Unentgeltliche Sammelbeförderung und 1 % Regelung
- 17 KFZ Gestellung bei variablem Kleinbus als Arbeitslohn

#### Fahrten Wohnung Arbeitsstätte

- 1 Fahrten Wohnung Arbeitsstätte bei Springern
- 2 Regelmäßige Arbeitsstätte
- 3 Entfernungspauschale
- 4 Bahn Card
- 5 Leasingsonderzahlung

#### Arbeitslohn

- 1 Aufwandsentschädigung eines Personalratsvorsitzenden
- 2 Geldwerter Vorteile aus Aktienoptionen
- 3 Arbeitslohn durch Kostenübernahme privater Feste und Incentivreisen
- 4 Zuschuss des Arbeitgebers zu Risikoübernahme
- 5 Geldwerter Vorteil durch einen Dritten
- 6 Bereits erdiente Tantieme ist keine Entschädigung
- 7 Keine steuerfreie Abfindung bei befristeten Verträgen
- 8 Rabattweitergewährung durch den Arbeitgeber
- 9 Abfindung durch Auflösung Arbeitsverhältnis
- 10 Entschädigung für den Verlust des Arbeitsplatzes
- 11 Barlohnnumwandlung Urlaubsgeld in Sachlohn
- 12 Arbeitslohn bei geringfügiger Beschäftigung
- Zuwendungen an Arbeitnehmer bei betrieblichen
- 13 Veranstaltungen
- 14 Freigrenze bei Benzingutscheinen

#### Werbungskosten

- 1 Repräsentationsaufwendungen eines Schulleiters
- 2 Aufwendungen für Aufnahme eines Gastlehrers

- 3 Auslandssprachkurs
- 4 Veräußerung eines Gebrauchtwagen
- 5 Berufliche Veranlassung eines Englischsprachkurses

#### Reisekosten und Doppelte Haushaltsführung

- 1 Entgeltliche Einräumung einer Rechtsposition ist keine Voraussetzung für doppelte Haushaltsführung
- 2 Längerfristig berufliche Bildungsmaßnahme keine neue regelmäßige Arbeitsstätte
- 3 Abzugsbeschränkung für Verpflegungsmehraufwendungen
- 4 Doppelte Haushaltsführung eines Alleinstehenden
- 5 Umzugskosten bei Arbeitgeberwechsel
- 6 Beschränkung Mietkosten bei Doppelter Haushaltsführung
- 7 Wohnung am Beschäftigungsort als Lebensmittelpunkt
- 8 Abgrenzung zur Incentivreise
- 9 Begründung und Beibehaltung eines inländischen Wohnsitz
- 10 Doppelte Haushaltsführung bei zwei Familienwohnsitzen
- 11 30 km Regelung bei Einsatzwechseltätigkeit
- 12 Aufteilung von gemischt veranlassten Sachzuwendungen
- 13 Arbeitsstätte outgesourcten Arbeitnehmern
- 14 Regelmäßige Arbeitsstätte bei einem Kunden

#### Arbeitslohn versus verdeckte Gewinnausschüttung

- 1 Erdienungszeitraum für eine Pension bei beherrschenden Gesellschafter Geschäftsführer
- 2 Pensionszusage gleichgerichteter Interessen
- 3 Vertragswidrige private Nutzung eines Dienstwagens
- 4 Bemessungsgrundlagen bei Gewinnbeteiligungen
- 5 Verzicht auf Pensionszusage
- 6 Zeitlich nicht begrenzte Umsatzbeteiligung
- 7 Angemessenheit von Geschäftsführerbezügen
- 8 Ausschluss ordentliche Kündigung
- 9 KFZ Nutzungsanteil als geldwerter Vorteil

#### Sonstige Lohnsteuer

- 1 Befreiung für Arbeitgeberanteil an der Sozialversicherung
- 2 Berichtigung einer Lohnsteuerbescheinigung
- 3 Berichtigung der Lohnbescheinigung nur eingeschränkt möglich
- 4 Rückforderung zu Unrecht dem AG erstatteter Lohnsteuer
- 5 Nachweis der tatsächlichen Arbeitsleistung bei Aushilfstätigkeiten
- 6 Mittäter einer Lohnsteuerhinterziehung
- 7 Abzug von Kirchensteuer nur im Jahr der Zahlung

#### Altersversorgung

- 1 Sonderumlagen im Zusammenhang mit dem Wechsel der Zusatzversorgungskasse

- 2 Bezüge eines Beamten sind keine Versorgungsbezüge  
Steuerfreiheit von Aufstockungsbeträgen nach dem
- 3 Altersteilzeitgesetz

#### Bewirtung

- 1 Abzug von Bewirtungskosten bei einer Schulungsveranstaltung
- 2 Bewirtungsaufwendungen als Werbungskosten
- 3 Bewirtungsaufwendungen eines AN mit variablen Bezügen

#### Umsatzsteuer

- 1 Rechnungsergänzende Unterlagen bei Dauerleistung
- 2 Umsatzsteuerlicher Leistungsempfänger
- 3 Anforderungen an die zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung
- 4 Bemessungsgrundlage Privatnutzung Kfz
- 5 Beförderung von Arbeitnehmern
- 6 Vermietung PKW Stellplätze an Dritte
- 7 Steuerfreiheit für Kurse Sofortmaßnahmen am Unfallort
- 8 Mindestbemessungsgrundlage für verbilligte Kleidung
- 9 Handy als unentgeltliche Zuwendung
- 10 Vorsteuerabzug und Leistungsbeschreibung
- 11 Kein Schutz des guten Glaubens beim Vorsteuerabzug

## **II. Verwaltungsanweisungen**

1. Steuerrechtliche Förderung der privaten Altersvorsorge und betrieblichen Altersversorgung
2. Steuerrechtliche Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen nach dem Alterseinkünftegesetz
3. Überlassung von Dienstwagen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (§ 8 Abs. 2 Satz 3 EStG);
4. Steuerliche Behandlung von Arbeitgeberdarlehen
5. Pauschalierung der EST bei Sachzuwendungen nach § 37b EStG
6. Tatsächliche Verständigung über den der Steuerfestsetzung zugrunde liegenden Sachverhalt

## **B. Sozialversicherung**

### I. Neue Sozialversicherungsgrößen

### II. Rechtsprechung Sozialversicherung

1. Keine Haftung des Firmenübernehmers für „vergessene“ SV-Beiträge des Vorgängers
2. Sozialversicherungsbeiträge für GmbH-Gesellschaftergeschäftsführer
3. Wahl der Lohnsteuerklasse bei Pfändung verschleierten Arbeitseinkommens
4. Zinsen auf Guthaben aus Arbeitszeitkonten als lohnsteuerpflichtige Einkünfte

### III. Hinweise zum Sozialversicherungsrecht

1. Entgeltumwandlung zur betrieblichen Altersversorgung
2. Angaben ab 2009 im DEÜV-Meldeverfahren
3. Reisekosten bei auswärtiger Tätigkeit: Abrechnungsgrundsätze neu geregelt
4. Änderungen der Betriebsdaten:  
Arbeitgeber melden an zentrale Stelle
5. Neu seit 1. Juli 2008: Freistellung von der Arbeitsleistung wegen Pflege
6. Entgeltunterlagen: Seit 2008 elektronisch archivierbar
7. Hinzuverdienstgrenze bei Vollrentnern
8. Sachzuwendungen: Beitragspflicht trotz pauschaler Versteuerung
9. Statusfeststellungsverfahren: Betriebsprüfung verschiebt die Versicherungspflicht nicht mehr

## **Abkürzungsverzeichnis**

Abs.	Absatz
AO	Abgabenordnung
BB	Der Betriebsberater (Zeitschrift)
BetrAVG	Gesetz zur Verbesserung der betr. Altersv.
BFH	Bundesfinanzhof
BFHNV	Nicht veröffentlichte Entscheidungen des BFH (Zeitschrift)
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl.	Bundessteuerblatt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
Erl.	Erlass
EStG	Einkommensteuergesetz
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften
f	und die folgende Seite
ff	und die folgenden Seiten
FG	Finanzgericht
FinMin	Finanzministerium
FR	Finanzrundschau (Zeitschrift)
h.M.	herrschende Meinung
i.d.R.	in der Regel
IdW	Institut der Wirtschaftsprüfer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinie
KÖSDI	Kölner Steuerdialog (Zeitschrift)
LSt	Lohnsteuer
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
LStR	Lohnsteuerrichtlinien
OFD	Oberfinanzdirektion
rkr	rechtskräftig
S.	Seite
SachBezV	Sachbezugsverordnung
Tz.	Textziffer
u.E.	unseres Erachtens
UStG	Umsatzsteuergesetz

## **Vorwort**

Jedes Jahr treten zum Jahreswechsel umfangreiche Änderungen im Steuer und Sozialversicherungsrecht in Kraft. So konfrontiert der Gesetzgeber auch in

diesem Jahr den Bereich der Lohn- und Gehaltsabrechnung wieder mit einer Vielzahl von rechtlichen Änderungen. Die Umsetzung dieser Regelungen erfordert eine frühzeitige Information.

Hierzu gehören neben den bereits geplanten Änderungen, wie die Aufwendungen für die Gesundheitsvorsorge und der neue Faktor für Lohnsteuerklassen bei Ehegatten, durch die Umsetzung des Jahrssteuergesetzes der Bundesregierung für 2009, auch eine Reihe von Entscheidungen des Bundesfinanzhofes in Sachen Reisekosten und Fahrten Wohnung und Arbeitsstätte.

Weiterhin haben sowohl die Änderungen der Rechtsauffassung im Bereich der Doppelten Haushaltsführung als auch die Neugestaltung der „Dienstreise“ besondere Bedeutung. Daneben hat insbesondere die Ausgestaltung der privaten Nutzung von Kraftfahrzeugen und das Führen eines Fahrtenbuchs erhebliche Auswirkungen in der Praxis.

Nicht zuletzt waren das Bundesverfassungsgericht, der Bundesfinanzhof, und die Finanzgerichte sehr aktiv mit ihren neuesten Urteilen und Entscheidungen. Gleiches gilt auch für die Finanzbehörden bei ihren Verwaltungsanweisungen.

So führt auch im laufenden Jahr wieder eine Flut von Entscheidungen und Änderungen im Lohnsteuerrecht dazu, dass es nicht immer leicht fällt auf dem aktuellen Wissensstand zu bleiben.

Berücksichtigung fanden die bis Oktober 2008 veröffentlichten Gerichtsentscheidungen und Verwaltungsanweisungen.

Sofern in den Unterlagen keine Quellenangabe über die Veröffentlichung der Urteile des Bundesfinanzhofs oder der Erlasse der Finanzverwaltung enthalten sind, wurden diese von den jeweiligen Internetseiten des Bundesfinanzministeriums ([www.Bundesfinanzministerium.de](http://www.Bundesfinanzministerium.de)) oder des Bundesfinanzhofs ([www.Bundesfinanzhof.de](http://www.Bundesfinanzhof.de)) entnommen.

Der Verfasser

31. Oktober 2008



# A. Lohnsteuer

## **I. Steueränderungen Jahressteuergesetz 2009**

### 1. Aufwendungen für die Gesundheitsförderung

Nach § 3 Nr. 34 EStG werden zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Leistungen des Arbeitgebers zur betrieblichen Gesundheitsförderung, die hinsichtlich: Qualität, Zweckbindung und Zielgerichtetheit den Anforderungen des § 20a Abs. 1 in Verbindung mit § 20 Abs. 1 Satz 3 des Fünften Buchs Sozialgesetzbuch genügen, soweit sie den Betrag von 500 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen steuerfrei gestellt.

### 2. Abzugsfähigkeit von Schulgeld für private Schulen in Europa

Als Sonderausgaben können nach § 10 Abs. 9 EStG bis zu einem Höchstbetrag von 3 000 €, 30 Prozent des Entgelts, das der Steuerpflichtige für den Besuch einer überwiegend privat finanzierten, allgemein bildenden Schule entrichtet, mit Ausnahme des Entgelts für Beherbergung, Betreuung und Verpflegung.

Voraussetzung ist, dass er für sein Kind einen Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 oder auf Kindergeld hat und dass die Schule in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat belegen ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet. Außerdem muss die Schule zu einem von dem inländischen Kultusministerium eines Landes oder von der Kultusministerkonferenz der Länder anerkannten Schulabschluss führen. Der Besuch einer Deutschen Schule im Ausland steht dem Besuch einer solchen Schule gleich, unabhängig von ihrer Belegenheit.

### 3. Faktorverfahren anstelle Steuerklassenkombination III/V

Nach § 39 f EStG können bei Ehegatten auf Antrag beider Ehegatten nach § 39a EStG anstelle der Steuerklassenkombination III/V (§ 38b Satz 2 Nr. 5) auf der Lohnsteuerkarte jeweils die Steuerklasse IV in Verbindung mit einem Faktor zur Ermittlung der Lohnsteuer eingetragen werden.

Der Faktor ist  $Y : X$  und vom Finanzamt mit drei Nachkommastellen ohne Rundung zu berechnen. „Y“ ist die voraussichtliche Einkommensteuer für beide Ehegatten nach dem Splittingverfahren. „X“ ist die Summe der Lohnsteuer bei Anwendung der Steuerklasse IV für jeden Ehegatten.

In die Bemessungsgrundlage für Y und X werden jeweils, neben den Jahresarbeitslöhnen der ersten Dienstverhältnisse, nur Beträge einbezogen, die nach § 39a Abs. 1 Nr. 1 bis 6 als Freibetrag auf der Lohnsteuerkarte eingetragen werden könnten; Freibeträge werden neben dem Faktor nicht eingetragen.

Im Falle des § 39a Abs. 1 Nr. 7 (Hinzurechnungsbetrag auf der Lohnsteuerkarte für das erste Dienstverhältnis) ist der Hinzurechnungsbetrag in die Bemessungsgrundlage für die Steuerermittlung beider Ehegatten nach dem Splittingverfahren Y und X einzubeziehen. Arbeitslöhne aus zweiten und weiteren Dienstverhältnissen (Steuerklasse VI) sind im Faktorverfahren nicht zu berücksichtigen.

## **II Änderung der Rechtsprechung**

### **Betriebsprüfung**

#### 1. Offenbare Unrichtigkeit auch bei unkritisch übernommener Unvollständigkeit eines Bp-Berichts

Ein die Korrektur eines Steuerbescheids wegen offenkundiger Unrichtigkeit ausschließender Rechtsirrtum ist nicht anzunehmen, wenn der Betriebsprüfer bei der Erstellung des Prüfungsberichts einen zwischen dem Stpfl. und dem FA völlig unstrittigen Veräußerungsgewinn übersieht und dieses Versehen von der den Prüfungsbericht auswertenden Veranlagungsstelle unkritisch übernommen wird.

Finanzgericht München, Urteil des Einzelrichters (§ 6 FGO) vom 9. November 2006 15 K 4388/03 - Rev. eingelegt (Az. des BFH: IV R 8/08). EFG 2008 S.1255 f.

#### 2. Aussetzungsantrag betreffend Prüfungsanordnung als Antrag auf Hinausschieben des Prüfungsbeginns

Der für die Ablaufhemmung gem. § 171 Abs. 4 AO 1977 maßgebliche Beginn der Außenprüfung erfordert eine qualifizierte Maßnahme der Verwaltung, die wegen ihres besonderen Gewichts für den Betroffenen keine Zweifel darüber lässt, dass sie zur Überprüfung des betreffenden Steuerfalles vorgenommen wird. Nicht hinreichend ist die bloße Übergabe der Prüfungsanordnung oder das Erscheinen des Prüfers am Prüfungsort.

Die Hemmung des Ablaufs der Festsetzungsfrist gem. § 171 Abs. 4 AO 1977 wegen eines Antrags des Steuerpflichtigen auf Hinausschieben des Prüfungsbeginns erfordert einen Antrag des Steuerpflichtigen, der erkennbar darauf abzielt, die Prüfung möge zu dem beabsichtigten Zeitpunkt unterbleiben und zu einem späteren Termin durchgeführt werden. Nicht ausreichend ist, dass der Steuerpflichtige ohne einen solchen Antrag gestellt zu haben, durch sein Verhalten Anlass zu einer Verschiebung der Außenprüfung gegeben hat.

Ein Antrag auf Aussetzung der Vollziehung der Prüfungsanordnung steht einem Antrag auf Hinausschieben des Prüfungsbeginns auch dann gleich, wenn das Finanzamt den Prüfungsbeginn auf Grund des Aussetzungsantrags verschiebt, ohne dass eine formelle Entscheidung über den Aussetzungsantrag gefallen ist. Dies gilt jedenfalls in Fällen einer rechtmäßigen bzw. nicht angefochtenen oder anderweitig bestandskräftig gewordenen Prüfungsanordnung

Finanzgericht Köln, Urteil vom 17. April 2008 10 K 43/05 - rechtskräftig, EFG 2008 S. 594 ff.

### 3. Rechtswidrigkeit von Prüfungsanordnungen und der Bestimmung des Prüfungsbeginns

Die Prüfungsanordnung und die Bestimmung des Prüfungsbeginns sind zwei selbständige Verwaltungsakte. Eine Prüfungsanordnung kann rechtswidrig werden, soweit für den Prüfungszeitraum Festsetzungsverjährung eintritt. Ein Beginn der Außenprüfung im Sinne des § 171 Abs. 4 AO kann bereits in sachverhaltsbezogenen Anfragen und der Aufforderung seitens der Betriebsprüfer zur Vorlage von Unterlagen zu sehen sein.

Ein vom Steuerpflichtigen gegenüber den Betriebsprüfern ausgesprochenes „Hausverbot“ und damit verbunden eine faktische Verhinderung der Aufnahme von Prüfungshandlungen beim Steuerpflichtigen steht der Annahme eines „Beginns der Außenprüfung im Sinne des § 171 Abs. 4 AO nicht entgegen.

Die Frage, von wem eine Unterbrechung einer Außenprüfung im Sinne des § 171 Abs. 4 Satz 2 AO zu vertreten ist, richtet sich danach, wessen Verantwortungsbereich die Gründe für die Unterbrechung zuzurechnen sind. Der Vortrag der Befangenheit eines in der Prüfungsanordnung benannten Betriebsprüfers ist grundsätzlich weder selbständig anfechtbar noch im Rechtsbehelfsverfahren gegen die Prüfungsanforderung zu prüfen.

Finanzgericht Baden-Württemberg, Urteil vom 11. März 2008 4 K 87/07 - Rev. eingelegt (Az. des BFH: I R 58/08) EFG 2008 S. 1264ff.

### 4. Erlass einer Prüfungsanordnung bei Trennung von Eheleuten

Das bislang für die Zusammenveranlagung der Eheleute zuständige Finanzamt bleibt als erstbefasste Behörde für den Erlass einer an die Ehefrau gerichteten, die Zeiträume der Zusammenveranlagung betreffenden Außenprüfungsanordnung örtlich zuständig, wenn die Ehefrau nicht aber der Ehemann nach Trennung der Eheleute in den Bezirk eines anderen Finanzamts verzogen ist.

BFH Beschluss vom 05.12.2007 — VIII B 79/07 BFH NV 2008 S. 732f.

Vorinstanz: FG Berlin-Brandenburg, Urteil v. 23.5.2007, 7 I < 5332/03 B

### 5. Haftungsbescheid nach Lohnsteueraußenprüfung

Ist im Anschluss an eine Lohnsteueraußenprüfung der Vorbehalt der Nachprüfung für die den Prüfungszeitraum betreffenden Lohnsteueranmeldungen aufgehoben, darf gegenüber dem Arbeitgeber ein neuer Haftungsbescheid nur unter den Voraussetzungen des §173 Abs. 2 AO ergehen (Bestätigung der Rechtsprechung).

BFH Urteil vom 07.02.2008 — VI R 83/04 BFH NV 2008 S. 840 f.

Vorinstanz: FG Nürnberg v.15.1.2003, V 293/2000

Begründung:

Im Anschluss an eine Lohnsteueraußenprüfung wird der Vorbehalt der Nachprüfung für die den Prüfungszeitraum betreffenden Lohnsteueranmeldungen aufgehoben.

Es entfällt die gesetzliche Änderungsmöglichkeit nach § 164 Abs. 2 AO. Infolgedessen darf gemäß § 173 Abs. 2 AO gegenüber dem Arbeitgeber kein den Prüfungszeitraum betreffender Haftungsbescheid mehr ergehen, falls nicht eine Steuerhinterziehung oder eine leichtfertige Steuerverkürzung vorliegt. Denn auch wenn ein bisher zu Unrecht nicht erfasster Sachverhalt erstmals in einem Haftungsbescheid geregelt wird, liegt darin eine Berichtigung der Lohnsteueranmeldung.

#### 6. Datenzugriff der Finanzverwaltung

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 26.09.2007 —1 B 53, 54/07 BFH NV S.133 ff  
Vorinstanz: FG Düsseldorf v. 5.2.2007, 16 V 3454/06 A(A0) (EFG 2007, 890)  
Vorinstanz: FG Düsseldorf v. 5.2.2007, 16 V 3457/06 A(A0) (EFG 2007, 892)

#### 7. Verjährung von Lohnsteueransprüchen nach Betriebsprüfung

Die Festsetzungsfrist für einen Lohnsteuerhaftungsbescheid endet nicht vor Ablauf der Festsetzungsfrist für die Lohnsteuer. Für den Beginn der die Lohnsteuer betreffenden Festsetzungsfrist ist die Lohnsteueranmeldung (Steueranmeldung) und nicht die Einkommensteuererklärung der betroffenen Arbeitnehmer maßgebend.

BFH, Urteil vom 06.03.2008, VI R 5/05 BFH – PR 2008 S. 345 f.

Begründung:

Zutreffend hebt der Bundesfinanzhof hervor, dass es für die Verjährung der Lohnsteuerhaftung grundsätzlich nicht auf die Verjährung der Einkommensteueransprüche des/der Arbeitnehmer ankommt. Entscheidend ist, ob und wann der Arbeitgeber die Lohnsteueranmeldung abgegeben hat.

Dessen ungeachtet kann allerdings ein Haftungsbescheid nach § 191 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 AO nicht mehr ergehen, soweit die Steuer gegen den Steuerschuldner nicht festgesetzt worden ist und wegen Ablaufs der Festsetzungsfrist auch nicht mehr festgesetzt werden kann.

#### 8. Zulässigkeit von Außenprüfungen bei Steuerberatern

Auch gegen gesetzlich zur Verschwiegenheit verpflichtete und zur Verweigerung von Auskünften berechnigte Personen, wie Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, kann eine Außenprüfung angeordnet werden.

Für eine vorbeugende Unterlassungsklage gegen die Finanzbehörde, sich bereits vor Beginn der Außenprüfung zu verpflichten, keine mandanten- bezogenen Kopien oder Kontrollmitteilungen anzufertigen, fehlt in aller Regel das erforderliche besondere Rechtsschutzbedürfnis.

Die Finanzbehörde muss im Einzelfall im Rahmen pflichtgemäßer Ermessensausübung über die Anfertigung von Kontrollmitteilungen entscheiden und den Steuerpflichtigen (Berufsträger) rechtzeitig von einer entsprechenden Absicht informieren. Den Steuerpflichtigen wird dadurch die Möglichkeit eröffnet, sich mit den gesetzlich eingeräumten Rechtsbehelfen im konkreten Fall gegen die Umsetzung zur Wehr zu setzen.

BFH, Urteil vom 08.04.2008, VIII R 61/06 BFH – PR 2008 S.365 f.

### 9. Ablaufhemmung aufgrund einer Außenprüfung

Die Zusammenstellung der Prüfungsfeststellungen im Betriebsprüfungsbericht stellt eine letzte Ermittlungsmaßnahme dar.

In dem bloßen Aktenstudium des Prüfers im FA kann nicht bereits der Beginn einer Außenprüfung sein.

Finanzgericht Köln, Urteil vom 15. März 2005 5 K 2696/00 - Rev. eingelegt (Az. des BFH: XI R 64/07) EFG 2008 S.505 ff

#### Begründung:

Eine Außenprüfung endet, wenn die auf Grund der Außenprüfung zu erlassenden Steuerbescheide unanfechtbar geworden sind. Zu diesem Zeitpunkt tritt Festsetzungsverjährung ein, soweit der Ablauf der Festsetzungsfrist durch den Beginn der Außenprüfung gehemmt war. Kommt es auf Grund der Außenprüfung nicht zu Änderungen der Besteuerungsgrundlagen, läuft die Festsetzungsfrist drei Monate nach Bekanntgabe der Mitteilung darüber ab.

Im Urteil war jedoch zu entscheiden, wann die Festsetzungsfrist abläuft, wenn über einen längeren Zeitraum weder Änderungsbescheide erlassen werden noch eine Mitteilung nach § 202 AO ergeht.

In diesem Fall endet die Außenprüfung mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Schlussbesprechung stattgefunden hat. Wenn sie unterblieben ist, mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die letzten Ermittlungen. im Rahmen der Außenprüfung stattgefunden haben.

## **Kfz – Nutzung**

### 1. Verfügbarkeit mehrerer betrieblicher Kfz

Sind dem Betrieb eines Stpfl. mehrere von ihm selbst auch privat genutzte Kfz mit unterschiedlichen Eigenschaften zugeordnet, unterliegen sämtliche dieser Fahrzeuge der 1 %- Regelung des 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG, und zwar unabhängig von der Anzahl der zur Privatsphäre des Stpfl. gehörenden potentiellen Mitbenutzer.

Finanzgericht Münster, Urteil vorn 29. April 2008 6 K 2405/07 E, U - Rev. eingelegt (Az. des BFH: VIII R 24/08) EFG 2008 S. 1275

Begründung:

Gehören bei einem Einzelunternehmen gleichzeitig mehrere Kfz zum Betriebsvermögen, die vom Unternehmer oder von zu seiner Privatsphäre gehörenden Personen auch für Privatfahrten genutzt werden, ist die pauschale Nutzungswertbesteuerung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG nach 1%-Regelung grundsätzlich für jedes Fahrzeug durchzuführen.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung soll dies aber nicht gelten, wenn der Unternehmer glaubhaft machen kann, dass die betrieblichen Kfz durch Personen die zu seiner Privatsphäre gehören, tatsächlich nicht genutzt werden. Dann soll nach Ansicht der Verwaltung der pauschalen Nutzungswertbesteuerung aus allem vom Unternehmer privat mit genutzten Kfz nur das Fahrzeug mit dem höchsten Listenpreis zu Grunde gelegt, werden. Diese Auffassung widerspricht nach Auffassung des FG Münster dem Gesetz und entfaltet somit keine Selbstbindung der Verwaltung.

### 2. Zuschlag zur 1 % Regelung hängt von der tatsächlichen Nutzung des Dienstwagen ab

Der Zuschlag nach §8 Abs. 2 Satz 3 EStG (0,03 %-Regelung) kommt nur zur Anwendung, wenn der Arbeitnehmer den Dienstwagen tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nutzt. Wird dem Arbeitnehmer ein Dienstwagen auch für diese Fahrten überlassen, so besteht ein Anscheinsbeweis für eine entsprechende Nutzung. Die Entkräftung des Anscheinsbeweises ist nicht auf die Fälle beschränkt, in denen dem Arbeitnehmer die Nutzung des Dienstwagens für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte arbeitsrechtlich untersagt ist.

Wird der Dienstwagen einmal wöchentlich für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt, so hängt der Zuschlag nach § 8 Abs. z Satz 3 EStG von der Anzahl der tatsächlich durchgeführten Fahrten ab. Zur Ermittlung des Zuschlags ist eine Einzelbewertung der Fahrten mit 0,002% des Listenpreises je Entfernungskilometer vorzunehmen.

BFH Urteil vom 04.04.2008 — VI R 85/04 BFH NV 2008 S. 1237 ff  
Vorinstanz: FG Münster v. 28.4.2004,1 K 3214/01 E (EFG 2005, 775)

### 3. Nutzung Dienstwagen nur für die tatsächlich gefahrenen Teilstrecke

Der nach § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG bei Überlassung eines Dienstwagens für Fahrten zwischen Wohnung und (regelmäßiger) Arbeitsstätte an einen Arbeitnehmer anzusetzende Zuschlag bildet einen Korrekturposten zur Entfernungspauschale.

Für die Ermittlung des Zuschlags kommt es ebenso wie bei der Entfernungspauschale auf die tatsächlichen Nutzungsverhältnisse an. Wird der Dienstwagen auf dem Weg zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nur auf einer Teilstrecke eingesetzt, beschränkt sich der Zuschlag auf diese Teilstrecke.

Wird dem Arbeitnehmer ein Dienstwagen auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte überlassen, besteht ein Anscheinsbeweis dafür, dass er den Dienstwagen für die Gesamtstrecke nutzt. Der Anscheinsbeweis ist bereits dann entkräftet, wenn für eine Teilstrecke eine auf den Arbeitnehmer ausgestellte Jahres-Bahnfahrkarte vorgelegt wird.

BFH Urteil vom 04.04.2008— VI R 68/05 BFH NV 2008 S. 1240 ff  
Vorinstanz: FG München v.15.4.2005, 8 K2890/03 (EFG 2006, 958)

### 4. Übernahme Treibstoffkosten durch Arbeitnehmer bei Anwendung der 1 %- Regelung

Der nach der sog.1 %-Regelung 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 18.10.2007 — VI R 96/04 BFH NV 2008 S.282 f  
Vorinstanz: FG München v. 19.11.2004, 8 K 2408/02 (EFG 2005, 430)

#### Begründung:

Der Senat hat zwar entschieden, dass von dem nach der 1 %-Regelung bemessenen Vorteil pauschale Nutzungsentgelte abgezogen werden können. Ein solches Nutzungsentgelt liegt im Streitfall indessen nicht vor. Nach den zwischen dem Arbeitgeber und seinen Arbeitnehmern getroffenen Vereinbarungen sollten die Treibstoffkosten endgültig vom jeweiligen Arbeitnehmer getragen werden. Dieser erwarb den Treibstoff auf eigene Rechnung und war nicht befugt, die diesbezüglichen Kosten an den Arbeitgeber weiterzugeben. Deshalb lag auch kein Fall des §3 Nr. 50 EStG vor, demzufolge Auslagen des Arbeitnehmers für den Arbeitgeber (Auslagenersatz) steuerfrei ersetzt werden können. Solche vom Arbeitnehmer selbst getragenen laufenden Kosten des vom Arbeitgeber überlassenen Fahrzeugs sind keine dem Arbeitgeber geleisteten Nutzungsentgelte für die Einräumung der Nutzungsmöglichkeit.

## 5. Übernahme Treibstoffkosten durch Arbeitnehmer bei Führung eines Fahrtenbuchs

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.

BFH Urteil vom 18.10.2007 — VI R 57/06 BFH NV 2008 S. 283  
Vorinstanz: FG Münster v.16.8.2006, 10 K 3390/04 E (EFG 2006,1662)

### Begründung:

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören auch Vorteile aus der unentgeltlichen oder verbilligten Überlassung eines Dienstwagens durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer für dessen Privatnutzung. Der Vorteil ist nach §8 Abs. 2 Satz2 ff. EStG entweder pauschal nach der sog. 1 %-Regelung oder individuell nach der sog. Fahrtenbuchmethode zu bewerten.

Die Fahrtenbuchmethode kommt nur in Betracht, wenn die durch das Kraftfahrzeug insgesamt entstehenden Aufwendungen durch Belege und das Verhältnis der privaten Fahrten und der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen werden.

Wie sich aus der Formulierung im Gesetz "die durch das Kraftfahrzeug insgesamt entstehenden Aufwendungen" ergibt, gehen in die Vorteilsermittlung auch solche Kraftfahrzeugkosten ein, die nicht der Arbeitgeber getragen hat. Folgerichtig sind die vom Arbeitnehmer selbst getragenen Kraftfahrzeugkosten grundsätzlich Aufwendungen zur Erwerbung des Nutzungsvorteils.

## 6. Zuzahlung durch Arbeitnehmer

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

BFH Urteil vom 18.10.2007 — VI R 59/06 BFH NV 2008 S. 284 f  
Vorinstanz: FG Köln v. 26.10.2005,10 K 8005/00 (EFG 2007, 753)

### Begründung:

Entstehen einem Steuerpflichtigen für ein fremdes Wirtschaftsgut, das er zur Einkünfteerzielung nutzt, Anschaffungs- oder Herstellungskosten, kann er diesen Aufwand wie Anschaffungskosten eines Nutzungsrechts behandeln und AfA für das Nutzungsrecht "wie ein materielles Wirtschaftsgut" vornehmen. Die AfA ist auf der Grundlage der voraussichtlichen Gesamtdauer des Nutzungsrechts nach zu schätzen.

Ein derartiger Fall liegt auch bei Zuzahlungen zu den Anschaffungskosten eines Dienstwagens vor, weil der Steuerpflichtige seinen Aufwand zur Erzielung von als Arbeitslohn zu bewertenden geldwerten Vorteilen und gegebenenfalls zu beruflich veranlassten Reisen tätigt.



Dem auf die Nutzungsjahre zu verteilenden Abzug der Zuzahlungen zu den Anschaffungskosten steht nicht entgegen, dass der Nutzungsvorteil nach der 1%-Regelung pauschal ermittelt worden ist.

Derartige Aufwendungen sind wirtschaftlich pauschalen Nutzungsentgelten ähnlich, die für die gesamte Nutzung des Kraftfahrzeugs vom Arbeitnehmer an den Arbeitgeber entrichtet werden.

#### 7. Anwendung der 1 % Regelung für die Privatnutzung von Pkw

Wird ein PKW nicht zu betrieblichen Zwecken, sondern ausschließlich privat genutzt, ist er weder notwendiges noch gewillkürtes Betriebsvermögen, sondern notwendiges Privatvermögen. Die Anwendung der 1 %-Regelung scheidet daher aus.

BFH Beschluss vom 28.02.2008 — X B 207/07 BFH NV 2008 S.791

Vorinstanz: Niedersächsisches FG, Urteil v.14.8.2007,15 K 335/06

#### 8. Ausscheiden der Privatnutzung

In der Rechtsprechung ist geklärt, dass die Bestimmung des § 6 Abs.1 Nr.4 Satz 2, EStG dann nicht anzuwenden ist, wenn eine Privatnutzung ausscheidet. Diese Frage ist aufgrund einer umfassenden Beweiswürdigung zu beantworten.

BFH Beschluss vom 18.10.2007 — VIII 13 212/06 BFH NV 2008 S.210

Vorinstanz: FG Berlin, Urteil v.14.8.2006, 8 K 8004

#### Begründung:

Im Streitfall ist das Finanzgericht (FG) von der vorstehend wiedergegebenen Rechtsprechung des BFH ausgegangen und ist aufgrund einer umfassenden Beweiswürdigung zu der Überzeugung gelangt, es sei ausgeschlossen, dass das im Betriebsvermögen des Klägers gehaltene Fahrzeug des Typs ... für private Zwecke mitbenutzt worden sei. Das FG hat seine Überzeugung damit begründet, das Fahrzeug habe nur über Fahrer- und Beifahrersitz verfügt und sei im Übrigen ausschließlich zum Transport von Baumaterialien, Bauwerkzeug, Baukleidung und Bauakten eingerichtet gewesen.

Auch eine private Nutzung durch den Kläger sei auszuschließen, weil ihm die weitere im Betriebsvermögen gehaltene Limousine, auf welche die 1 % Regelung angewandt worden sei, wegen der nur sehr geringfügigen Nutzung der Klägerin fast ausschließlich allein für private Zwecke zur Verfügung gestanden habe.

#### 9. Listenpreis bei gebrauchten Pkw

Die Rechtsfrage, ob der Listenpreis auch im Falle eines gebraucht erworbenen Fahrzeugs eine geeignete Bemessungsgrundlage für die Bewertung der privaten Nutzungsentnahme eines betrieblichen Kfz nach §6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG darstellt, ist durch die Rechtsprechung des BFH geklärt.

BFH Beschluss vom 18.12.2007 — X I B178/06 BFH NV 2008 S.563 f.

Vorinstanz: FG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 21.9.2006, 4 K 1494/03

#### 10. Abzug von betrieblich veranlassten und nachgewiesenen Kfz Aufwendungen

Die Rechtsfrage, ob die nachteiligen Folgen der in §6 Abs.1 Nr.4 Satz 2 EStG vorgesehenen 1%-Regelung im Wege einer Billigkeitsmaßnahme nach § 163 AO auszugleichen sind, ist Gegenstand eines besonderen Verwaltungsverfahrens. Die Rechtsfrage, ob bei Anwendung des §6 Abs.1 Nr.4 Satz 2 EStG im Billigkeitswege sicherzustellen sei, dass jedenfalls die betrieblich veranlassten und nachgewiesenen Kfz-Aufwendungen als Betriebsausgaben absetzbar bleiben, ist nicht von grundsätzlicher Bedeutung, weil es sich bei der typisierenden Ermittlung der privaten Nutzungsentnahme um eine widerlegbare gesetzliche Typisierung handelt.

BFH Beschluss vom 18.12.2007 - XI B179/06 BFHNV 2008 S. 564 f  
Vorinstanz: FG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 21.9.2006, 4 K 2137/03

#### Begründung:

Die Revision ist nicht zur Klärung der von den Klägern vorgetragenen Rechtsfrage zuzulassen, ob im Billigkeitswege sicherzustellen sei, dass jedenfalls die betrieblich veranlassten und nachgewiesenen Aufwendungen als Betriebsausgaben absetzbar bleiben. Die Frage ist zu verneinen, weil es sich bei der typisierenden Ermittlung der privaten Nutzungsentnahme nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Sätze 2 und 3 EStG um eine widerlegbare gesetzliche Typisierung handelt. Der Nachweis eines gegenüber der Typisierung geringeren Privatanteils an den Aufwendungen kann durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch geführt werden. Der mit der Führung eines Fahrtenbuchs verbundene Aufwand kann ebenso wenig als unzumutbar angesehen werden wie die sonstigen Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen bei der Ermittlung seiner Einkünfte.

#### 11. Anscheinsbeweis für die private Pkw Nutzung kann nicht nur durch ein Fahrtenbuch erschüttert werden

Es ist höchstrichterlich geklärt, dass die Frage, ob ein Betriebs- Pkw auch privat genutzt wird, dem Bereich der Beweiswürdigung zuzuordnen ist und dass der Beweis des gegen eine ausschließlich betriebliche Nutzung sprechenden ersten Anscheins nicht nur durch ein Fahrtenbuch erschüttert werden kann.

BFH Beschluss vom 16.04.2008 — III 13 100/07 BFH NV 2008 S. 1358  
Vorinstanz: Hessisches FG, Urteil v. 3.4.2007,1 K104/07

#### 12. Kleine Mängel im Fahrtenbuch

Die Aufzeichnungen im Fahrtenbuch müssen eine hinreichende Gewähr für, ihre Vollständigkeit und Richtigkeit bieten. Kleinere Mängel führen nicht zur Verwerfung des Fahrtenbuchs und Anwendung der 1%-Regelung, wenn die Angaben insgesamt plausibel sind.

BFH Urteil vom 10.04.2008 — VI R 38/06 BFH NV 2008 S.1382 f  
Vorinstanz: FG Köln V. 27 4.2006, 10 K 4600/04 (EEG 2006,1664)

#### Begründung:

Das FG hat im Streitfall die Ordnungsmäßigkeit der Fahrtenbücher daraus abgeleitet, dass die Aufzeichnungen in einem Jahr nur einen bzw. wenige Mängel im Folgejahr aufweisen.

Nach den bindenden Feststellungen. des FG ist eine vorgenommene Fahrt, für die eine Tankrechnung vorliegt, nicht aufgezeichnet worden. Nach Auffassung des Gerichts ist es unverhältnismäßig, wegen dieses Mangels die Ordnungsmäßigkeit des Fahrtenbuchs zu versagen.

Im Folgejahr haben in zwei Fällen die Kilometerangaben lt. Fahrtenbuch und Werkstattrechnungen keine genaue Übereinstimmung ergeben. Das FG führt hierzu aus, dass die Angaben über die Kilometerstände in Werkstattrechnungen erfahrungsgemäß häufig ungenau seien. Der Abweichung in den Angaben zwischen Werkstattrechnungen und Fahrtenbuch könne deshalb nur indizielle Bedeutung zukommen. Das FG hat darüber hinaus die Auffassung vertreten, dass der Steuerpflichtige nicht verpflichtet sei, die laut Routenplaner vorgegebene kürzeste Strecke zu wählen bzw. bei Abweichung besonderen Aufzeichnungsaufwand zu betreiben.

Entgegen der vom FA vertretenen Auffassung kommt die 1% Regelung nicht schon deshalb zur Anwendung, weil die Klägerin die auf den jeweils zur Nutzung überlassenen Dienstwagen entfallenden Kosten nicht getrennt aufgezeichnet hat. Voraussetzung für die Bewertung des geldwerten Vorteils mit den anteiligen Kraftfahrzeugkosten ist u. a., dass die durch das Kraftfahrzeug insgesamt entstehenden Aufwendungen durch Belege nachgewiesen werden. Das FG weist zu Recht darauf hin, dass die Vorschrift eine getrennte Aufzeichnung der Kosten nicht verlangt. Allerdings kann die Einrichtung eines gesonderten Aufwandskontos den Nachweis erleichtern und zweckmäßig sein.

### 13. 1% Regelung auch für US Pickup Trucks

Die Anwendbarkeit der sog. 1 v. H.-Regelung zur Ermittlung des Anteils der privaten Nutzung eines Kfz richtet sich nach Sinn und Zweck des EStG. Deswegen gilt diese Regelung nicht nur für sog. Sport-Utility-Vehicles, sondern auch für betrieblich genutzte US-amerikanische Pickup-Trucks. Finanzgericht München, Urteil vom 6. März 2008 15 K 4626/05 - rechtskräftig.

#### Begründung:

Die Vorschrift, erfasst nach ihrem Wortlaut, dem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen zuzuordnende Kfz. Im straßenverkehrsrechtlichen und kraftfahrzeugsteuerrechtlichen Sinne versteht man unter Kfz alle maschinengetriebenen, frei beweglichen Landfahrzeuge. Darüber hinaus trifft das Gesetz keine weitere Unterscheidung der Kfz nach ihrer Bauart, Ausstattung und ihrem typischen Verwendungszweck. Gleichwohl ist es nach Sinn und Zweck dieser Vorschrift geboten, die 1 % Regelung nicht ausnahmslos auf alle Kfz anzuwenden, sondern bestimmte Arten von Kfz, wie beispielsweise LKW und Zugmaschinen, hiervon auszunehmen.

Diese Abgrenzung kann sich aber nur am einkommensteuerrechtlichen Zweck der Vorschrift orientieren. Insbesondere kommt es insoweit weder auf die gewerberechtliche Unterscheidung zwischen PKW und LKW an noch auf die Zulassungsvoraussetzungen für Kfz oder auf die kraftfahrzeugsteuerrechtliche Unterscheidung zwischen PKW und anderen Fahrzeugen an.

Das hier in Rede stehende Kfz bietet, ähnlich einem Geländewagen, zwar nicht den uneingeschränkten Fahrkomfort einer Limousine,

gleichwohl ist bei einem solchen US-amerikanischen Pickup-Truck trotz der auf zwei reguläre Sitze und einen Notsitz beschränkten Personenbeförderungsmöglichkeit von einer nicht unerheblichen privaten Nutzungsmöglichkeit auszugehen.

Die Beschränkung auf zwei reguläre Sitze kann schon deshalb keine Rolle spielen, weil eine Reihe von sportlichen PKW und Cabrios über keine höhere Anzahl an Sitzen verfügt. Die offene Ladefläche oder Pritsche eines Pickups schließt die private Verwendung des Fahrzeugs ebenso wenig aus.

#### 14. Kein geldwerter Vorteil durch Fahrzeugüberlassung

Überlässt der Arbeitgeber seinen Monteuren Werkstattwagen für die Fahrten von der Wohnung zur Baustelle und zurück, ist darin ausnahmsweise dann kein geldwerter Vorteil zu sehen, wenn die Fahrzeugüberlassung im ganz überwiegenden Arbeitgeberinteresse geschieht.

Finanzgericht Berlin-Brandenburg, Urteil vom 12. September 2007 12 K 7078/05 B - rechtskräftig. EFG 2008 S.164 ff

#### Begründung:

Im zu entscheidenden Fall ist danach davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige seinen Arbeitnehmern mit der Überlassung der Fahrzeuge keinen Arbeitslohn zugewendet hat. Die unentgeltliche Überlassung von Fahrzeugen durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer für dessen Privatfahrten zu denen insoweit auch die hier im Streit stehenden Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gehören führt zwar grundsätzlich zu einer Bereicherung des Arbeitnehmers und damit zu einem Lohnzufluss in diesem Sinne.

Hier überwog das eigenbetriebliche Interesse des Steuerpflichtigen jedoch das Interesse ihrer Arbeitnehmer an der Fahrzeuggestellung deutlich. Sie ersparte durch die von ihr gewählte Handhabung ganz erhebliche Kosten, weil die Nettoarbeitszeit der Monteure sich um die Zeiten der Fahrten von der Zentrale bzw. von den Stützpunkten effektiv erhöhte. Denn die Arbeitszeit der Monteure beginnt bei dem von dem Steuerpflichtigen gewählten Modell erst mit Erreichen der Einsatzstelle (Baustelle) und nicht bereits mit der Ankunft auf dem Firmengelände zwecks Entgegennahme der Fahrzeuge. Dementsprechend endet die Arbeitszeit schon mit Verlassen der Baustelle und nicht erst mit Erreichen des Firmengeländes. Das Abstellen der Fahrzeuge auf dem Firmengelände des Steuerpflichtigen hätte hohe Kosten durch die Schaffung von Parkplätzen für ca. 1 200 Fahrzeuge und die Organisation der Fahrzeugherausgabe zu Betriebsbeginn und die Rücknahme am Ende des Arbeitstages bedingt.

Die Fahrzeugüberlassung verschaffte dem Steuerpflichtigen somit betriebswirtschaftliche Vorteile, die die ersparten Aufwendungen der Monteure bei weitem überwogen. Hätte der Steuerpflichtige hingegen seine Betriebsfahrzeuge nachts auf dem Firmengelände abstellen lassen, wäre er ggf. nicht mehr wettbewerbsfähig gewesen, da er gezwungen gewesen wäre, die unproduktiven Fahrzeiten seiner Monteure sowie die weiteren hierdurch verursachten Kosten durch einen deutlich höheren Stundensatz gegenüber seinen Auftraggebern auszugleichen. Demgegenüber tritt das Interesse der Arbeitnehmer daran, ein Fahrzeug für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt zu bekommen, nach der Überzeugung des Gerichts in den Hintergrund.

Für die Arbeitnehmer barg dies sogar Nachteile, weil sie ihre volle Arbeitszeit auf den jeweiligen Baustellen verbringen mussten, während es weniger anstrengend gewesen sein dürfte, jedenfalls einen Teil der Arbeitszeit auf die Fahrten zwischen der zentralen Betriebsstätte der Klin. und der jeweiligen Einsatzstelle zu verwenden.

#### 15. Anwendung 1% Regelung auf als LKW eingestufte Fahrzeuge

Der allgemeine Erfahrungssatz, dass ein Kfz auch für private Zwecke genutzt wird, findet auch Anwendung auf einen kraftfahrzeugsteuerlich und straßenverkehrsrechtlich als LKW eingestuften Mitsubishi L 200 (K60T).

Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil des Einzelrichters vom 19. September 2007 12K 317/05 – rechtskräftig EFG 2008 S. 198 ff.

#### 16. Unentgeltliche Sammelbeförderung und 1 % Regelung

Wird dem Geschäftsführer einer GmbH ein PKW vom Arbeitgeber auch zur privaten Nutzung überlassen, so schließt dies allein das "Gestellen" des Fahrzeugs durch den Arbeitgeber für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte 1. S. des § 3 Nr. 32 EStG (steuerbefreite unentgeltliche oder verbilligte Sammelbeförderung von Arbeitnehmern) nicht aus, wenn durch den Arbeitgeber für diese Fahrten eine Mitnahme von anderen Arbeitnehmern zur Auflage gemacht wird.

Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht, Urteil vom 29. November 2007 5 K 143/05 - Rev, eingelegt (Az. Des BFH: VI R 56/07) EFG 2008 S. 283

#### 17. Kfz Gestellung bei variablem Kleinbus als Arbeitslohn

Die Überlassung eines variablen Kleinbusses durch den Arbeitgeber für die private Nutzung des Arbeitnehmers führt bei Letzterem auch dann zu Arbeitslohn, wenn aus dem Fahrzeug alle Sitze bis auf den Fahrersitz zu dem Zweck ausgebaut werden, Baumaterial für den Arbeitgeber zu befördern. Finanzgericht Berlin-Brandenburg, Urteil vom 13. November 2007 11 K 2182/04 – rechtskräftig EFG 2008 S. 681

#### Begründung:

Das Gericht hat im Hinblick auf den Anscheinsbeweis für eine private Nutzung eines betrieblichen LKW entschieden, dass der variable Kleinbus (VW Caravelle), als Kombinationsfahrzeug keinen „LKW“ darstellte. Hätte der Kleinbus auf Grund dauerhafter Umbauten hingegen nicht Mehr „variabel“ zur Beförderung von Personen oder zur Beförderung von Gütern eingesetzt werden können, sondern ausschließlich zum Gütertransport, hätte es sich um einen „LKW“ gehandelt, für dessen private Nutzung ein Anscheinsbeweis nicht besteht.

Die 1 % Regelung kommt nicht zur Anwendung, wenn eine Privatnutzung ausscheidet. Dazu muss der Anscheinsbeweis entkräftet oder erschüttert werden, wobei es nicht des Beweises des Gegenteils bedarf. Es „genügt“, dass ein Sachverhalt dargelegt wird, der die ernstliche Möglichkeit eines anderen als des der allgemeinen Erfahrung entsprechenden Geschehensablaufs ergibt.

Nicht ausreichend ist der Vortrag, für Privatfahrten stünden Privatfahrzeuge zur Verfügung. Ebenso reichen die Beschriftung des Fahrzeugs mit einem Firmenlogo oder die Verschmutzung des Innenraums zur Erschütterung des Anscheinsbeweises nicht aus.

Die sicherste Methode, den Anscheinsbeweis bei tatsächlich nicht privater Nutzung des Dienstwagens zu entkräften, ist die Führung eines Fahrtenbuchs, aus dem sich nur berufliche Fahrten ergeben.

Wird für das Fahrzeug kein Fahrtenbuch geführt, kann das (möglichst schriftlich abzufassende) Verbot des Arbeitgebers, das Firmenfahrzeug privat zu nutzen, ausreichen, den Anscheinsbeweis zu erschüttern, sofern es nicht nur zum Schein ausgesprochen wurde. Im Schrifttum wird zusätzlich die Überwachung des Verbots gefordert was z. B. durch die Aufbewahrung der Fahrzeugschlüssel im Betrieb, auf die der Arbeitnehmer außerhalb der Arbeitszeit keinen Zugriff hat, erfolgen kann.

## **Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte**

### 1. Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte bei Springern

Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte liegen auch dann vor, wenn die Arbeitnehmerin als sog. Personalreserve in den verschiedenen Kindergärten einer Kleinstadt ihre Arbeitsleistung zu erbringen hat und keinem Kindergarten fest zugeordnet ist.

Hessisches Finanzgericht, Urteil vom 27. März 2008 1 K 1104/07 – rechtskräftig EFG 2008 S. 1289 f.

### 2. Regelmäßige Arbeitsstätte

Für die Beurteilung, ob eine Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte i. S. des § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG vorliegt, gelten die nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG a. F. auf den Werbungskostenabzug für die Fahrten zwischen Wohnung und (regelmäßiger) Arbeitsstätte anzuwendenden Grundsätze.

BFH Beschluss vom 17.07.2008 — VI B15/428 BFH NV 2008 S. 1674 f.

Vorinstanz: FG Düsseldorf, Urteil V. 23.1.2008, 9 K 2960/05 L,H(L)

#### Begründung:

Danach gelten für die Beurteilung, ob eine Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte i. S. des § 8 Abs. 2 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) vorliegt, die nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG a. F. auf den Werbungskostenabzug für die Fahrten zwischen Wohnung und (regelmäßiger) Arbeitsstätte anzuwendenden Grundsätze.

Regelmäßige Arbeitsstätte ist danach jede ortsfeste dauerhafte betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, der der Arbeitnehmer zugeordnet ist und die er nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit, also fortdauernd und immer wieder aufsucht, ohne dass es dabei auf die Intensität und Dauer der dort ausgeübten beruflichen Tätigkeit ankommt.

Entscheidend ist vielmehr, ob der Betriebssitz durch das wiederholte Anfahren des Arbeitnehmers eine hinreichend zentrale Bedeutung gegenüber den weiteren Tätigkeitsorten erlangt. Eine regelmäßige Arbeitsstätte liegt hierbei nicht nur dann vor, wenn der Arbeitnehmer den Betriebssitz des Arbeitgebers täglich aufsucht, um dort Aufträge entgegenzunehmen, abzurechnen und Bericht zu erstatten, sondern schon dann, wenn er die Fahrten zum Betriebssitz des Arbeitgebers regelmäßig an einem Tag in der Woche durchführt.

### 3. Entfernungspauschale

Ein Orchestermusiker kann neben dem Aufführungs- und Probenort am Sitz des Orchesters noch weitere regelmäßige Arbeitsstätten haben.

Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht, Urteil des Einzelrichters vom 25. Oktober 2007 3 K 214/06 – rechtskräftig EFG 2008 S. 788 f.

### 4. Bahn Card

Aufwendungen eines Berufspendlers für eine vorab bezahlte Jahreskarte für öffentliche Verkehrsmittel sind als WK im Kj. der Zahlung absetzbar. Finanzgericht Baden-Württemberg, Urteil vom 17. Januar 2008 6K 2192/07 - Rev. eingelegt (Az. des BFH: VI R 8/08) EFG 2008 S. 1019 f.

#### Begründung:

Dass sich der von den Kl. begehrte Anteil an den Kosten der Bahn Card 100 auf Fahrten bezieht, die erst im VZ 2006 durchgeführt werden, hindert den Abzug im VZ 2005 nicht, Vorab entstandene WK sind abziehbar, soweit sie im Hinblick auf eine angestrebte Einkunftserzielung getätigt werden. Der Abzug der beantragten Aufwendungen erfolgt im Streitjahr unabhängig von einer Vergleichsrechnung i. S. des § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG.

### 5. Leasingsonderzahlung

Die Abgeltungswirkung der Entfernungspauschale bzw. des pauschalen Kilometersatzes von 0,30 € je Fahrtkilometer erfasst auch eine Leasingsonderzahlung, die im VZ vor erstmaliger Nutzung des Fahrzeugs geleistet wird.

Finanzgericht Köln, Urteil des Einzelrichters (§ 6 FGO) vom 31. März 2008 14 K 2865/07 - Rev. eingelegt (Az. des BFH: VI R 20/08) EFG 2008 S. 1192.

#### Begründung:

Soweit die Sonderzahlung mit Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zusammenhängt, muss der WK-Abzug auf die Entfernungspauschale begrenzt bleiben. Nach dem Gesetz sind Aufwendungen eines Arbeitnehmers für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit den dort angegebenen Pauschalen für grundsätzlich je einen arbeitstäglichen Weg als WK abzugsfähig. Danach sind durch die Entfernungspauschalen „sämtliche“ Aufwendungen abgegolten, die durch die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und durch die Familienheimfahrten veranlasst sind. Dies gilt auch für eine Leasingsonderzahlung.

Auch Aufwendungen, die vor der erstmaligen Nutzung eines Fahrzeugs anfallen, aber dazu dienen, um später von der Wohnung zur Arbeitsstätte und wieder zurückzufahren, sind Aufwendungen „für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte“. Aber auch der Sinn und Zweck der Entfernungspauschale spricht für deren Anwendung auf die streitgegenständliche Sonderzahlung. Die Entfernungspauschale bezweckt steuerlich eine Vereinfachung des Verfahrens, weil Streitigkeiten über die Berücksichtigung besonderer Kosten und außergewöhnlicher Kosten bei den Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vermieden werden.

## **Arbeitslohn**

### 1. Aufwandsentschädigung eines Personalratsvorsitzenden

§3 Nr.12 Satz 2 EStG ist verfassungskonform dahingehend auszulegen, dass die Erstattung nur solcher Aufwendungen von der Steuer befreit ist, die als Betriebsausgaben oder Werbungsausgaben abziehbar sind (Bestätigung der Rechtsprechung).

Eine Aufwandsentschädigung, die eine Stadt an den Personalratsvorsitzenden leistet, damit dieser den mit seiner Funktion verbundenen Aufwand bestreiten kann, kann steuerfrei sein. Ein hinreichender beruflicher Zusammenhang kann vorliegen, wenn mit der Aufwandsentschädigung beruflich veranlasste Kosten u. a. für Bewirtung, Geschenke und Fahrten gedeckt werden.

BFH Urteil vom 15.11.2007 - VI R 91/04 BFH NV S. 767

Vorinstanz: FG Düsseldorf, Urteil v. 18.10.2002, 8 K 1803/02 E

Begründung:

Die von der Stadt gewährte Aufwandsentschädigung ist nach § 3 Nr.12 Satz 2 EStG steuerfrei. Nach §3 Nr.12 Satz2 EStG sind Bezüge, die als Aufwandsentschädigung aus öffentlichen Kassen an öffentliche Dienste leistende Personen gezahlt werden, steuerfrei, soweit nicht festgestellt wird, dass sie für Verdienstausfall oder Zeitverlust gewährt werden oder den Aufwand, der dem Empfänger erwächst, offenbar übersteigen. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat die Vorschrift in ständiger Rechtsprechung verfassungskonform dahingehend ausgelegt, dass die Erstattung nur solcher Aufwendungen von der Steuer befreit ist, die als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar sind. Nach Maßgabe dieser Rechtsgrundsätze liegen im Streitfall Werbungskosten vor. Der Kläger erhielt die streitige Aufwandsentschädigung, um den mit der Funktion als Vorsitzender des Gesamtpersonalrats verbundenen Aufwand bestreiten zu können. Mit dem monatlichen Betrag in Höhe von 150 DM hat der Kläger die vorerwähnten Ausgaben bestritten. Überdies hat er mit der Aufwandsentschädigung auch seine Dienstgänge finanziert, die er in seiner Funktion als Personalratsvorsitzender unternommen hatte.



## 2. Geldwerter Vorteile aus Aktienoptionen

Geldwerte Vorteile aus einem Aktienoptionsprogramm bilden im Regelfall als Anreizlohn eine Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit, wenn die Laufzeit zwischen Einräumung und Ausübung der Optionsrechte mehr als zwölf Monate beträgt und der Arbeitnehmer in dieser Zeit auch bei seinem Arbeitgeber beschäftigt ist.

Als Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit unterliegen die geldwerten Vorteile aus einem Aktienoptionsprogramm der geltenden Tarifiermäßigung des § 34 (1) EStG.

BFH Urteil VOM 18.12.2007 — VI R 59/05 BFH NV 2008 S.779

Vorinstanz: FG München, Urteil v. 3.8.2005, K 558/04 (EFG 2005,1776)

## 3. Arbeitslohn durch Kostenübernahme privater Feste und Incentivreisen

Es ist höchstrichterlich geklärt, unter welchen Voraussetzungen die Kostenübernahme für eine Feier aus privatem Anlass z. B. wegen herausgehobener Geburtstage, Dienstjubiläen oder Verabschiedungen zu geldwerten Vorteilen führt.

Entsprechendes gilt für Incentivereisen, bei denen auch Betreuungsaufgaben übernommen werden,

BFH Beschluss vom 15.02.2008 — VI B 97/07 BFH NV 2008 S. 790

Vorinstanz: Niedersächsisches FG, Urteil V. 6.7.2007,11 K 527/03

Begründung:

### a) Abschiedsessen

Es besteht insofern kein Klärungsbedarf mehr, weil nach zwischenzeitlich gefestigter höchstrichterlicher Rechtsprechung der private Anlass einer Feier — z. B. wegen herausgehobener Geburtstage, Dienstjubiläen oder Verabschiedungen zwar ein erhebliches Indiz, nicht aber das allein entscheidende Kriterium für die Beurteilung der diesbezüglichen Aufwendungen bzw. der Kostenübernahme durch den Arbeitgeber darstellt.

Vielmehr ist anhand der Umstände des Einzelfalles u. a. dem Ort der Veranstaltung, dem Einladenden, der Zusammensetzung der Teilnehmer und den Modalitäten der Durchführung zu würdigen, ob die Veranstaltung den Charakter einer privaten Feier aufweist oder ob sich die Kostenübernahme nicht als Entlohnung, sondern lediglich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen erweist.

### b) Incentive-Reise mit Dienstreiseelementen

Das Gericht hat die Grundsätze der höchstrichterlichen Rechtsprechung übernommen, die für die Beurteilung von gemischt veranlassten, durch den Arbeitgeber finanzierten Reisen gelten. Es hat sich damit auseinander gesetzt, unter welchen Voraussetzungen Betreuungsaufgaben eines Arbeitnehmers bei einer Reise mit incentivem Charakter, bei diesem einen Lohnzufluss verhindern. Besonders ist der Umstand, dass das FG auch darauf abgestellt hat, dass der Geschäftsführer wegen seiner persönlichen besonderen Beziehung an einem derartigen Aufenthalt interessiert war.

#### 4. Zuschuss des Arbeitgebers zur Risikoübernahme

Leistet der Arbeitgeber im Rahmen eines ausgelagerten Optionsmodells zur Vermögensbeteiligung der Arbeitnehmer Zuschüsse an einen Dritten als Entgelt für die Übernahme von Kursrisiken, so führt dies bei den Arbeitnehmern zu Sachlohn, wenn die Risikoübernahme des Dritten auf einer vertraglichen Vereinbarung mit dem Arbeitgeber beruht.

BFH Urteil vom 13.09.2007 — VI R 26/04 BFH NV 2008 S.268  
Vorinstanz: FG Köln v. 29.4.2004, 2 K1354/01 (EFG 2004,1368)

#### 5. Geldwerter Vorteil durch einen Dritten

Die Rechtsfrage, ob die einem Arbeitnehmer auferlegten Mitwirkungspflichten bei Erhalt eines geldwerten Vorteils durch einen Dritten aufgrund der Mitwirkung des Arbeitgebers teleologisch auf die Erklärung der in der Lohnsteuerkarte ausgewiesenen Einkünfte zu reduzieren sind, ist nicht klärungsbedürftig.

BFH Beschluss vom 13.11.2007 — VI B 160/06 BFH NV 2008 S. 341 f f  
Vorinstanz: FG Köln, Urteil v.1511.2 006, 14 K 3584/02 (EFG 2007, 249)

#### Begründung:

Danach sind die Beteiligten zur Mitwirkung bei der Ermittlung des Sachverhalts verpflichtet. Sie kommen der Mitwirkungspflicht insbesondere dadurch nach, dass sie die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß offen zulegen und die ihnen bekannten Beweismittel angeben. Der Umfang dieser Pflichten richtet sich nach den Umständen des Einzelfalles. Dabei besteht die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen an der Aufklärung des Sachverhalts allerdings nur in den Grenzen der Zumutbarkeit.

Das FG hat nach den vorstehenden Grundsätzen entschieden und insbesondere den Umfang der Mitwirkungspflichten des Klägers an den Besonderheiten des Einzelfalles ausgerichtet. Es hielt den Kläger für verpflichtet, in seiner Steuererklärung die Höhe seiner Einkünfte einschließlich der geldwerten Vorteile anzugeben. Es hat dazu festgestellt, dass dem an der Gewährung des geldwerten Vorteils maßgeblich beteiligten Arbeitgeber des Klägers die tatsächlichen und üblichen Konditionen bekannt gewesen seien, der Kläger indessen seinen Arbeitgeber nicht aufgefordert habe, ihm diese tatsächlichen und üblichen Konditionen und die tatsächliche Höhe der geldwerten Vorteile mitzuteilen, obwohl dies dem Kläger ohne weiteres zumutbar gewesen sei.

#### 6. Bereits erdiente Tantieme ist keine Entschädigung

Wird einem Steuerpflichtigen im Dienstvertrag eine erfolgsabhängige Vergütung zugesagt und wird das Dienstverhältnis vorzeitig gegen Zahlung einer "Abfindung" aufgelöst, hat das FG zu prüfen, inwieweit die "Abfindung" bereits erdiente Tantiemen enthält und daher insoweit keine Entschädigung für entgehende Einnahmen vorliegt.

BFH Urteil vom 24.10.2007 — XI R 33/06 BFH NV 2008 S. 361ff.  
Vorinstanz: FG Düsseldorf, Urteil v. 23.11.2005, 7 K 6034103 E

### 7. Keine steuerfreie Abfindung bei befristeten Verträgen

Bei Auslaufen eines befristeten Dienstverhältnisses zu dem im Vertrag vorgesehenen Termin sind die Voraussetzungen des §3 Nr.9 EStG insoweit nicht erfüllt, als die Auflösung nicht durch den Arbeitgeber veranlasst ist, sondern auf der früheren Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer beruht.

BFH Beschluss vom 28.11.2007— XI B 172/06 BFH NV 2008 S. 372

Vorinstanz: Hessisches FG, Urteil v. 24.7.2006, 7 K 253/02

### 8. Rabattweiterreichung durch den Arbeitgeber

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 23.08.2007 — VI R 44/05 BFH NV 2008 S.140 f.

Vorinstanz: FG Köln V. 21.4.2005,10 K 7434/01 (EFG 2005, 1231)

#### Begründung:

Die besondere Rabattbesteuerung des § 8 Abs. 3 EStG setzt u. a. voraus, dass der Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber Waren oder Dienstleistungen aus dessen Produktpalette verbilligt erhält.

Entgegen der Ansicht der Vorinstanz hat die Klägerin ihren Arbeitnehmern weder verbilligten Versicherungsschutz verschafft noch ihnen gegenüber eine verbilligte Vermittlungsleistung erbracht

Zwar wäre für Vermittlungsleistungen dieser Art die Rabattbesteuerung insofern in Betracht gekommen, als das Vermitteln von Versicherungen zur Produktpalette der Klägerin gehörte. Jedoch hat die Klägerin, wie sich aus den Feststellungen des FG ergibt, nur dem Versicherungsunternehmen gegenüber eine Vermittlungsleistung erbracht. Da die Klägerin ihren Arbeitnehmern keine verbilligten Dienstleistungen erbracht hat, war kein Sachlohn zu bewerten. Auf den Barzuschuss durch Weitergabe anderweitig verdienter Entgelte ist die Rabattbesteuerung nicht anwendbar.

### 9. Abfindung durch Auflösung eines Arbeitsverhältnis

Ein bestehendes Arbeitsverhältnis wird i. S. von § 3 Nr. 9 EStG aufgelöst, wenn ein (leitender) Arbeitnehmer sein Arbeitsverhältnis beendet und den Geschäftsbetrieb des bisherigen Arbeitgebers im Rahmen einer neu gegründeten GmbH als deren Gesellschafter-Geschäftsführer fortführt.

Eine vom Arbeitgeber veranlasste Vertragsauflösung liegt vor, wenn der Arbeitgeber die entscheidende Ursache für die Auflösung gesetzt hat. Diese wird von demjenigen gesetzt, der die Auflösung "betrieben" hat, von dem also die Initiative zur Beendigung des Dienstverhältnisses ausgegangen ist. Dabei kann im Regelfall davon ausgegangen werden, dass bei Zahlung einer Abfindung der Arbeitgeber die Auflösung auch veranlasst hat.

BFH Urteil vom 02.04.2008 - IX R 82/07 BFH NV 2008 S.1325 f  
Vorinstanz: FG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 27.3.2007, 3 K1036/03 (EFG  
2007,1230)

#### 10. Entschädigung für den Verlust des Arbeitsplatzes

Erhält der Arbeitnehmer nach der vorzeitigen Beendigung des Arbeitsverhältnisses Übergangszahlungen, die sich nach der Höhe des letzten Gehalts bestimmen und den wirtschaftlichen Übergang in den Ruhestand erleichtern sollen, so sind diese Entschädigungen i. S. des § 24 Nr.1 Buchst. a EStG.

BFH Urteil vom 29.05.2008 — IX R 55/05 BFH NV 2008 S. 1666 ff.  
Vorinstanz: FG München, Urteil v. 27.1.2004, 2 K 640/00 (EFG 2006,196)

#### Begründung:

Die Übergangszahlungen sind eine Entschädigung, denn der an die Stelle des bisherigen Arbeitslohns getretene Anspruch auf die Übergangszahlungen beruht auf einer neuen Rechts- oder Billigkeitsgrundlage.

Nach den tatsächlichen Feststellungen des FG sind die Übergangszahlungen Entschädigungsleistungen, die dem Kläger als Ersatz für den ihm durch die Beendigung seines Arbeitsverhältnisses entgehenden Arbeitslohn gewährt wurden. Die Übergangszahlungen wurden dem Kläger erst nach Beendigung seines Arbeitsverhältnisses ausbezahlt. Weiter bestimmte sich ihre Höhe nach dem letzten Gehalt des Klägers. In den ersten sechs Monaten nach der Beendigung des Arbeitsverhältnisses erhielt der Kläger Übergangszahlungen in Höhe dieses Gehalts und in der Folgezeit in Höhe von 50 % bzw. 75% der Differenz zwischen dem letzten Gehalt und den Ruhestandsbezügen. Auch nach dem Zweck der verlängerten Übergangszahlungen, den wirtschaftlichen Übergang in den Ruhestand zu erleichtern, erhielt der Kläger diese Leistungen als Ausgleich für den ihm durch die vorzeitige Beendigung seines Arbeitsverhältnisses entgehenden Arbeitslohn.

#### 11. Barlohnnumwandlung Urlaubsgeld in Sachlohn

Die Umwandlung von Barlohn in Sachlohn setzt voraus, dass der Arbeitnehmer unter Änderung des Anstellungsvertrags auf einen Teil seines Barlohns verzichtet und ihm der Arbeitgeber stattdessen Sachlohn gewährt. Ob ein Anspruch auf Barlohn oder Sachlohn besteht, ist auf den Zeitpunkt bezogen zu entscheiden, zu dem der Arbeitnehmer über seinen Lohnanspruch verfügt.

BFH, Urteil vom 06.03.2008, VI R 6/05 BFH -PR 2008 S. 301 f

#### Begründung:

Arbeitnehmern wird häufig angeboten, sich ihr Urlaubsgeld ganz oder teilweise in Form von Warengutscheinen auszahlen zu lassen. Auf diese Weise soll die für Waren (oder Dienstleistungen) geltende Sonderbewertung des § 8 Abs. 3 EStG bzw. der Rabattfreibetrag zur Anwendung gelangen. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob eine wirksame Gehaltsumwandlung oder lediglich eine Lohnverwendungsabrede vorliegt.

Eine Gehaltsumwandlung liegt nicht schon vor bei einem schlichten Austausch bestimmter Bestandteile der Gesamtvergütung eines Arbeitnehmers. Vielmehr setzt sie eine Änderung der arbeitsrechtlichen Vergütungsabrede voraus. Inhalt der Vereinbarung ist regelmäßig die Herabsetzung der bisher vereinbarten Bezüge und im zeitlichen Zusammenhang damit die Vereinbarung einer anderweitigen Leistung des Arbeitgebers. Ebenso kann unter Verzicht auf eine anstehende Anhebung der Bezüge eine anderweitige Leistung vereinbart werden.

Im Streitfall stand den Arbeitnehmern nach einer Betriebsvereinbarung ein Wahlrecht zu, nach dem sie den tariflichen Urlaubsanspruch gegen einen bei der Klägerin einzulösenden Warengut schein austauschen konnten. Die Betriebsvereinbarung, die den Arbeitnehmern das Recht einräumte, zwischen Urlaubsgeld und Warengutschein zu wählen, ersetzte nicht von vornherein den Anspruch auf Urlaubsgeld durch einen solchen auf einen Warengutschein. Nach den tatsächlichen Feststellungen des FG ließ die Betriebsvereinbarung den Anspruch der Arbeitnehmer auf Barentlohn unberührt. Es blieb vielmehr der Entscheidung jedes einzelnen Arbeitnehmers überlassen, ob er seinen Anspruch auf Urlaubsgeld in Form einer Geldzahlung oder in Form eines Warengutscheins geltend machte. Die Betriebsvereinbarung gab somit lediglich eine Rechtsgrundlage dafür, dass die Klägerin als Arbeitgeberin den Anspruch auf Urlaubsgeld mit befreiender Wirkung durch einen Warengutschein erfüllen konnte.

Der BFH wies die Revision der Klägerin zurück.

Die Steuerbefreiung des § 8 Abs. 3 EStG finde nicht auf das nach Wahl der Arbeitnehmer in Form eines Warengutscheins ausgezahlte Urlaubsgeld Anwendung. Denn das in dieser Form zugewandte Urlaubsgeld sei als Barlohn zu behandeln. Im Streitfall sei der Anspruch des jeweiligen Arbeitnehmers nicht originär auf Sachlohn gerichtet gewesen. Vielmehr liege eine Verwendung des auf Geld gerichteten Lohnanspruchs vor.

#### 12. Arbeitslohn bei geringfügiger Beschäftigung

Ob ein nach § 3 Nr. 39 EStG steuerfreies Arbeitsentgelt aus einer geringfügigen Beschäftigung erzielt wird, beurteilt sich ausschließlich nach sozialversicherungsrechtlichen Maßstäben.

Die Geringfügigkeitsgrenze ist auch unter Einbeziehung tariflich geschuldeter, aber tatsächlich nicht gezahlter Löhne zu bestimmen (sozialversicherungsrechtliches „Entstehungsprinzip“).

Der ESt unterliegt auch bei einer geringfügigen Beschäftigung nur der tatsächlich zugeflossene Arbeitslohn („Zuflussprinzip“).

BFH, Urteil vom 29.05.2008, VI R 57/05 BFH – PR 2008 S. 421 f

Begründung:

In ständiger Rechtsprechung hat das BSG die Ansicht vertreten, dass entsprechend dem „Entstehungsprinzip“ es für die Bemessung des Gesamtsozialversicherungsbeitrags allein auf das tariflich geschuldete Arbeitsentgelt ankommt. Erst 2003 erfolgte eine entsprechende Gesetzesänderung (Beseitigung des „Phantomlohns“).

Beitragsansprüche der Versicherungsträger für Sonderzahlungen entstehen nur noch dann, wenn das Arbeitsentgelt „ausgezahlt worden“ und damit zugeflossen ist.

Das bis 2003 für Sonderzuwendungen geltende sozialversicherungsrechtliche Entstehungsprinzip führe dazu, dass das nur geschuldete, aber nicht ausbezahlte Urlaubsgeld bei der Arbeitsentgeltgrenze zu berücksichtigen sei. Dies führe zum Verlust der Steuerfreiheit für geringfügig Beschäftigte. Bei der Berechnung der LSt sei aber nur der tatsächlich zugeflossene Arbeitslohn anzusetzen.

### 13. Zuwendungen an Arbeitnehmern bei betrieblichen Veranstaltungen

Bei gemischt veranlassten Veranstaltungen, Aufteilung der Zuwendungen des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer anlässlich einer betrieblichen Veranstaltung für Zwecke der Lohnversteuerung.

Finanzgericht Münster, Urteil vom 20. September 2007 3K 1279/05 E, Ki, L - Rev. eingelegt (Az. des BFH: VI R 55/07). EFG 2008 S. 118 ff.

Begründung:

Auch Zuwendungen des Arbeitgebers aus Anlass von betrieblichen Veranstaltungen können entweder in ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse des Arbeitgebers erfolgen oder sich als Gegenleistung für die individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweisen.

Dabei geht die Rechtsprechung des BFH, mittlerweile davon aus, dass die Zuwendung nicht einheitlich entweder als Arbeitslohn oder als im betrieblichen Eigeninteresse erfolgt, zu beurteilen ist.

Grundsätzlich kann eine Aufteilung in Arbeitslohn und Zuwendung im betrieblichen Eigeninteresse erfolgen.

Danach kann sich die Zuwendung anlässlich einer Betriebsveranstaltung im Einzelfall als geldwerter Vorteil oder als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzung des Arbeitgebers erweisen. Ob das eine oder das andere zutrifft, hängt von den gesamten Umständen des Einzelfalls ab. Ergibt die Würdigung aller Umstände des Einzelfalls, dass die betriebliche Veranstaltung ausschließlich oder ganz überwiegend der Entlohnung des Arbeitnehmers dient, ist der geldwerte Vorteil, der in den Zuwendungen anlässlich einer derartigen Veranstaltung liegt, bei Überschreiten der Freigrenze von 110 € in voller Höhe Arbeitslohn.

Ergibt die Würdigung dagegen, dass sich die Veranstaltung nahezu ausschließlich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzung erweist, liegt insgesamt kein steuerpflichtiger Arbeitslohn vor. Dies gilt auch, wenn die Veranstaltung für den Arbeitnehmer mit angenehmen Begleitumständen verbunden ist.

#### 14. Freigrenze bei Benzingutscheinen

Ein von einem Branchenfremden ausgegebener Gutschein, der die Mitarbeiter des Arbeitgebers zum Bezug von Waren in Höhe eines konkret benannten Euro-Betrags berechtigt, ist als Einnahme i.S. des § 8 Abs. 1 EStG zu erfassen und berechtigt nicht zur Inanspruchnahme der Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG.

Finanzgericht München, Beschluss vom 26. November 2007 8 V 3556/07 - rechtskräftig. EFG 2008 S. 368

#### Anmerkung:

Dass vom Arbeitgeber überlassene Benzingutscheine Arbeitslohn darstellen, war zwischen den Beteiligten unstrittig, da zu den Einnahmen alle Güter gehören, die „in Geld oder Geldeswert“ bestehen (§ 8 Abs. 1 EStG). Streitig war jedoch, ob die Warengutscheine Einnahmen darstellen, die „nicht in Geld“, sondern in Geldeswert bestehen (sog. Sachbezüge) und ob sie im letztgenannten Fall steuerfrei bleiben.

Denn Sachbezüge, die nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG zu bewerten sind, also insbesondere solche, für die es keine speziellen Bewertungsregeln gibt, bleiben außer Ansatz, wenn sie insgesamt 44 € im Kalendermonat nicht übersteigen.

Allerdings handelt es sich bei dem Benzingutschein nicht um „Geld“ i. S. des § 8 Abs. 1 EStG. Denn Geld bezeichnet im regelmäßigen Sprachgebrauch ein allgemeines, meist staatlich anerkanntes oder eingeführtes Zahlungsmittel. Die Funktion als Zahlungsmittel kommt einem Warengutschein jedoch nicht zu. Vielmehr handelt es sich bei ihm um ein kleines Inhaberpapier i. S. des § 807 BGB, das dem Gutscheininhaber einen Erfüllungsanspruch auf die Ware einräumt. Damit stellt der Warengutschein somit kein Gut in Geld, sondern in Geldeswert, also einen Sachbezug dar.

## **Werbungskosten**

### 1. Repräsentationsaufwendungen eines Schulleiters

Aufwendungen, die ein Schulleiter anlässlich von Jubiläen, Verabschiedungen, Geburtstagen sowie Krankheitsbesuchen für Kollegen des unterrichtenden sowie des nicht unterrichtenden Personals, Elternvertretern sowie Besuchern der Schule tätigt, stellen keine WK gem. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG bei seinen Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit dar.

Finanzgericht Bremen, Urteil vom 17. Januar 2008 4 K 168/07 (6) - rechtskräftig, EFG 2008 S.1281 ff

#### Begründung:

Auch wenn insoweit ein beruflicher Bezug der Aufwendungen sicherlich gegeben ist, fehlt der fast ausschließliche unmittelbare berufliche Bezug, der eine private Veranlassung völlig in den Hintergrund drängen könnte.

Die vom Kl. erbrachten Leistungen dienen nämlich der Erfüllung der dem Kl. obliegenden gesellschaftlichen Repräsentationspflichten, die von ihm auf Grund seiner beruflichen Stellung erwartet werden, und gehen zurück auf die allgemeinen Erwartungen, die an den Kl. als Schulleiter gestellt werden. Zudem lassen sich die von dem Kl. getätigten Zuwendungen nicht von dem persönlichen Verhältnis des Kl. zu den begünstigten Personen trennen.

## 2. Aufwendungen für Aufnahme eines Gastlehrers

Aufwendungen des Leiters eines Gymnasiums für die Aufnahme einer Gastlehrerin aus Israel in seinen Haushalt aus Anlass eines Schüleraustausches können unter besonderen Voraussetzungen als WK abzugsfähig sein.

Finanzgericht Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, Urteil vom 8. Mai 2008 14 K 218/02 - rechtskräftig. EFG 2008 S. 1370

### Begründung:

Die Förderung des Schüleraustausches entspricht dem beruflichen Auftrag als Schulleiters. Es entsprach und entspricht daher dem Auftrag des Kl. als Schulleiter und insbesondere seinem Bildungsauftrag als Gymnasiallehrer für das Fach Ethik, den Schüleraustausch mit Israel zu fördern und dabei beispielgebend auch persönliche finanzielle Opfer zu bringen. Die Aufnahme der Lehrer und Schüler aus Israel in die Haushalte der Lehrer und Schüler der Schule des Kl, war Voraussetzung dafür, dass diese bei einem Gegenbesuch in Israel in die Haushalte der dortigen Lehrer und Schüler aufgenommen werden.

## 3. Auslandssprachkurs

Auch die in einer Fremdsprache vermittelten fachspezifischen Informationen etwa in Form wirtschaftswissenschaftlicher Vorlesungen können der Erweiterung der Sprachkompetenz förderlich und damit beruflich veranlasst sein.

BFH Urteil vom 10.04.2008 — VI R13/07 BFH NV 2008 S. 1356 f.  
Vorinstanz: Hessisches FG, Urteil v. 6.4.2006, K 1902/02 (EFG 2008,110)

### Begründung:

Nach Auffassung des Bundesfinanzhof setzt bei einer nicht am Wohnort stattfindenden Fortbildungsveranstaltung der Abzug von Reisekosten als Werbungskosten voraus, dass die Reise ausschließlich oder nahezu ausschließlich der beruflichen Sphäre zuzuordnen ist. Das ist u.a. der Fall, wenn der Reise ein unmittelbarer beruflicher Anlass zu Grunde liegt und die Verfolgung privater Reiseinteressen nicht den Schwerpunkt der Reise liegt. Diese Voraussetzungen können im Einzelfall auch erfüllt sein, wenn ein Sprachlehrgang zum Erwerb oder zur Sicherung eines Arbeitsplatzes erforderlich ist.



#### 4. Veräußerung eines Gebrauchtwagens

Die Veräußerung eines Gebrauchtkraftwagens innerhalb eines Jahrs nach Anschaffung ist nach § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG steuerbar.

BFH, Urteil vom 22.04.2008, IX R 29/06 BFH PR 2008 S 346 f

#### Begründung:

Der BFH hat diese Frage bejaht. Nach § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG unterliegen private Veräußerungsgeschäfte bei anderen Wirtschaftsgütern als sonstige Einkünfte (§ 22 Nr. 2 EStG) der Besteuerung, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt. Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall ersichtlich vor. Das BMW-Cabrio ist als körperlicher Gegenstand eine Sache (§ 90 BGB) und damit ein Wirtschaftsgut, das innerhalb der maßgeblichen Jahresfrist angeschafft und wieder veräußert wurde.

#### 5. Berufliche Veranlassung eines Englischsprachkurses

Die ausschließlich berufliche Veranlassung eines 2- bis 3- monatigen Aufenthalts an einem College in Südengland als Sprachkurs ist nicht bereits dann nachgewiesen, wenn zwar Aufenthaltsdauer und Ablegung einer Sprachprüfung am Ende des Zeitraums feststehen, im übrigen jedoch keine weiteren Nachweise zur Teilnahme an einem Sprachkurs erbracht wurden.

Hessisches Finanzgericht, Urteil des Einzelrichters (§ 6 FGO) vom 6. April 2006 10 K 1902/02 - Rev. eingelegt (Az. des BFH: VI R 13/07). EFG 2008 S.110 f

## **Reisekosten und Doppelte Haushaltsführung**

### 1. Entgeltliche Einräumung einer Rechtsposition bei doppelter Haushaltsführung

Die entgeltliche Einräumung einer Rechtsposition ist nicht Voraussetzung einer doppelten Haushaltsführung.

BFH Beschluss vom 16.04.2008 — VI B 126/07 2008 S.1154

Vorinstanz: FG Nürnberg, Urteil v. 22.10.2007, VI 82/2006

#### Begründung:

Nach Aktenlage gibt es keinen Hinweis darauf, dass der Kläger in den Haushalt seiner Mutter eingegliedert war. Es war auch nicht ausdrücklich im Streit, dass der Kläger die ihm überlassene Wohnung aufgrund einer mit seiner Mutter getroffenen Absprache dauerhaft zu eigenen Wohnzwecken nutzen konnte. Soweit das FA in der Einspruchsentscheidung ausgeführt hat, mangels mietvertraglicher Regelung handele es sich nicht um eine Nutzung aufgrund eigenen Rechts, ist diese Auffassung zum einen rechtsirrig. Zum anderen hat das FA damit die Überlassung der Wohnung zur dauerhaften Nutzung in anderer Form nicht in Abrede gestellt.

Der BFH hatte bereits entschieden, dass die entgeltliche Einräumung einer Rechtsposition nicht Voraussetzung für einer doppelten Haushaltsführung ist.

## 2. Längerfristige berufliche Bildungsmaßnahmen führen nicht zu einer neuen regelmäßigen Arbeitsstätte

Führt ein vollbeschäftigter Arbeitnehmer eine längerfristige, jedoch vorübergehende berufliche Bildungsmaßnahme durch, so wird der Veranstaltungsort im Allgemeinen nicht zu einer weiteren regelmäßigen Arbeitsstätte i. S. des §9 Abs.1 Satz 3 Nr.4 EStG a. F. Die Fahrtkosten des Arbeitnehmers zu der Bildungseinrichtung sind deshalb nicht mit der Entfernungspauschale, sondern in tatsächlicher Höhe als Werbungskosten zu berücksichtigen.

BFH Urteil vom 10.04.2008 - VI R 66/05 BFH NV 2008 S.1243

Vorinstanz: Hessisches FG V. 23.9.2005,1 K1313/05 (EFG 2006,101)

Begründung:

Denn liegt eine auf Dauer und Nachhaltigkeit angelegte (regelmäßige) Arbeitsstätte vor, so kann sich der Arbeitnehmer in unterschiedlicher Weise auf die immer gleichen Wege einstellen und so auf eine Minderung der Wegekosten hinwirken. Dies kann etwa durch Bildung von Fahrgemeinschaften und Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel und ggf. durch eine entsprechende Wohnsitznahme geschehen.

Liegt jedoch keine auf Dauer und Nachhaltigkeit angelegte (regelmäßige) Arbeitsstätte vor, auf die sich der Arbeitnehmer typischerweise in der aufgezeigten Weise einstellen kann, ist eine Durchbrechung der Abziehbarkeit beruflich veranlasster Mobilitätskosten gemäß § 9 Abs.1 Satz 1 EStG sachlich nicht gerechtfertigt.

Dies gilt nicht nur für Auswärtstätigkeiten, sondern u. a. auch dann, wenn ein vollbeschäftigter Arbeitnehmer mit regelmäßiger Arbeitsstätte eine, zeitlich befristete bzw. nicht auf Dauer angelegte, Bildungseinrichtung an einem anderen Ort aufsucht. Ein solcher Arbeitnehmer hat typischerweise nicht die Möglichkeiten, seine Wegekosten gering zu halten.

Nach diesen Grundsätzen und den im Streitfall vorliegenden Umständen ist die Berufliche Schule in X nicht als weitere regelmäßige Arbeitsstätte anzusehen. Die in der Freizeit ausgeübte (Fort-)Bildungsmaßnahme des Klägers erstreckte sich zwar über vier Jahre und war damit längerfristig; sie war indessen vorübergehend und nicht auf Dauer angelegt.

Ein Arbeitnehmer ist nicht am Tätigkeitsmittelpunkt (regelmäßige Arbeitsstätte), sondern auch dann auswärts beschäftigt, wenn er einer "längerfristigen vorübergehenden Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte" nachgeht

Mit dieser Entscheidung setzt sich der erkennende Senat nicht in Widerspruch zu seinem früheren Urteilen. Bei Erwerbenaufwendungen für eine Bildungsmaßnahme (Vollstudium) können die an eine regelmäßige Arbeitsstätte anknüpfenden Rechtsfolgen zum Zuge kommen. Dies ist jedoch dann anders, wenn ein Arbeitnehmer, wie hier, neben seiner Vollbeschäftigung mit regelmäßiger Arbeitsstätte eine zeitlich befristete Bildungsmaßnahme an einem anderen Ort absolviert.

### 3. Abzugsbeschränkung für Verpflegungsmehraufwendungen

Unter den Voraussetzungen des § 4 Abs. 5 Nr. 5 Sätze 2 ff. EStG besteht ein Rechtsanspruch auf Gewährung der gesetzlichen Pauschbeträge. Darauf, ob überhaupt ein Verpflegungsmehraufwand anfällt, kommt es ebenso wenig an wie auf die konkrete Verpflegungssituation am Einsatzort.

Der Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen ist nach § 3c Abs.1 EStG nur insoweit ausgeschlossen, als der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer steuerfreie Reisekostenvergütungen tatsächlich gewährt, d. h. ausgezahlt hat. Soweit er entsprechend den reisekostenrechtlichen Bestimmungen von seinem Einbehaltungsrecht Gebrauch gemacht bzw. die Vergütungen gekürzt hat, kommt § 3c Abs.1 EStG nicht zur Anwendung.

Es fehlt insoweit an dem Merkmal Einnahmen.

BFH Urteil vom 13.12.2007 — VI R 73/06 BFH NV 2008 S. 936 f

Vorinstanz: FG des Landes Brandenburg, Urteil v. 4,7.2006, K 2233/03

### 4. Doppelte Haushaltsführung eines Alleinstehenden

Die Frage, ob ein Steuerpflichtiger den Abzug der Aufwendungen für eine Zweitwohnung am auswärtigen Beschäftigungsort auch bei gleichzeitiger Tätigkeit am Ort des Haupthauses als Werbungskosten geltend machen kann, ist geklärt.

Für den Werbungskostenabzug ist es nicht ausreichend, dass eine einheitliche Haushaltsführung auf zwei verschiedene Haushalte aufgesplittet ist. Der Zweithaushalt muss aus beruflichem Anlass begründet sein.

Ein alleinstehender Arbeitnehmer unterhält keinen eigenen Haushalt, wenn er die Haushaltsführung nicht zumindest mitbestimmt, sondern in einen fremden Haushalt eingegliedert.

BFH Beschluss vom 06.11.2007 — VI B 70/07 BFH NV 2008 S.216

Vorinstanz: FG Münster, Urteil v. 23.4.2007,1 K 2026/05 E

#### Begründung:

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist es für den Werbungskostenabzug nicht ausreichend, dass eine einheitliche Haushaltsführung auf zwei verschiedene Haushalte aufgesplittet ist. Die doppelte Haushaltsführung muss vielmehr aus beruflichen Gründen veranlasst sein. Dies ist nach dem Gesetz nur der Fall, wenn die doppelte Haushaltsführung, d. h. die Einrichtung der zweiten Wohnung, aus beruflichem Anlass begründet wird. Die gesetzliche Regelung geht dabei davon aus, dass grundsätzlich zunächst ein eigener Haupthausesstand des Steuerpflichtigen bestanden haben muss, bevor es zur Einrichtung einer Zweitwohnung am Beschäftigungsort gekommen ist.

Der BFH vertritt nunmehr in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass der Haupthaushalt auch von einem Alleinstehenden unterhalten, bzw. geführt werden kann. Statt der Forderung nach ununterbrochenem hauswirtschaftlichen Leben .kommt es darauf an, dass der nicht verheiratete Arbeitnehmer sich in dem Haushalt, im Wesentlichen nur unterbrochen durch die arbeitsbedingte Abwesenheit und ggf. Urlaubsfahrten, aufhält; "denn das Vorhalten einer Wohnung für gelegentliche Besuche oder für Ferientaufenthalte ist noch nicht als Unterhalten eines Hausstandes zu bewerten.

Ebenfalls wird ein eigener Hausstand nicht unterhalten, wenn der Arbeitnehmer die Haushaltsführung nicht zumindest mitbestimmt, sondern in einen fremden Haushalt (z. B. in den der Eltern oder als Gast) eingegliedert ist, so dass von einer eigenen Haushaltsführung nicht gesprochen werden kann.

#### 5. Umzugskosten bei Arbeitgeberwechsel

Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung führt ein Umzug nicht zu Werbungskosten, wenn der Familienhausstand vom Arbeitsort wegverlegt wird. Eine Überprüfung dieser Rechtsprechung ist nicht deshalb geboten, weil im Zeitraum, in dem die Entscheidung über den Verkauf der bisherigen und den Kauf der neuen Wohnung im Einzugsbereich des beibehaltenen Arbeitsplatzes gefallen ist, Verhandlungen über einen Arbeitsplatz im Ausland durchgeführt wurden.

BFH Beschluss vom 09.01.2008 — VI B 79/07

Vorinstanz: Hessisches FG, Urteil v. 9.5.2007, 9 K 3275/04

Begründung:

Es entspricht ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung, dass Aufwendungen für einen Umzug im Einzugsbereich des beibehaltenen Arbeitsplatzes grundsätzlich nicht zu Werbungskosten führen, wenn der Lebensmittelpunkt vom Arbeitsort weiter weg verlegt wird.

#### 6. Beschränkung der Mietkosten bei doppelter Haushaltsführung

Der durch die doppelte Haushaltsführung begründete Mehraufwand ist auf den angemessenen Bedarf zu beschränken

BFH Urteil vom 06.03.2008 — VI R 3/05 BFH NV 2008 S. 1315

Vorinstanz: Niedersächsisches FG, Urteil v. 28.8.2003, 16 K i/o2

Begründung:

Der durch die doppelte Haushaltsführung begründete notwendige Mehraufwand ist auf den angemessenen Bedarf zu beschränken. Deshalb sind Mehraufwendungen notwendig, soweit sie sich für eine Wohnung mit einer Wohnfläche bis zu 60 qm bei einem ortsüblichen Mietzins je qm für eine nach Lage und Ausstattung durchschnittliche Wohnung (Durchschnittsmietzins) ergeben.

#### 7. Wohnung am Beschäftigungsort als Lebensmittelpunkt

Ob die außerhalb des Beschäftigungsorts liegende Wohnung des Arbeitnehmers als dessen Lebensmittelpunkt anzusehen ist und deshalb seinen Hausstand darstellt, ist anhand einer Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls festzustellen.

BFH Beschluss vom 30.04.2008 — VI B 131/07 BFH NV 2008 S. 1475ff

Vorinstanz: FG Nürnberg, Urteil v. 8.11.2007, VI 213/2006

**Begründung:**

Ob die außerhalb des Beschäftigungsorts liegende Wohnung des Arbeitnehmers als dessen Lebensmittelpunkt anzusehen ist und deshalb seinen Hausstand darstellt, ist anhand einer Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls festzustellen.

Bei nicht verheirateten Arbeitnehmern spricht, je länger die Auswärtstätigkeit dauert, immer mehr dafür, dass die eigentliche Haushaltsführung und auch der Mittelpunkt der Lebensinteressen an den Beschäftigungsort verlegt wurden und die Heimatwohnung nur noch für Besuchszwecke vorgehalten wird.

Eine, besondere Prüfung, ob der Lebensmittelpunkt gewechselt hat, ist daher angezeigt. Indizien können sein, wie oft und wie lange sich der Arbeitnehmer in der einen und der anderen Wohnung aufhält, wie beide Wohnungen ausgestattet und wie groß sie sind. Von Bedeutung sind auch die Dauer des Aufenthalts am Beschäftigungsort, die Entfernung beider Wohnungen sowie die Zahl der Heimfahrten. Erhebliches Gewicht hat ferner der Umstand, wo sich Bezugspersonen des Arbeitnehmers überwiegend aufhalten; dies gilt auch, soweit ein allein stehender Arbeitnehmer mit einer Lebensgefährtin zusammenlebt.

**8. Abgrenzung zur Incentive Reise**

Die Teilnahme eines Arbeitnehmers an einer Händler- Incentive- Reise des Arbeitgebers muss nicht zwingend zur Annahme von Arbeitslohn führen. Es obliegt in erster Linie tatrichterlicher Würdigung, ob die dem Arbeitnehmer übertragenen Organisations- und Betreuungsaufgaben von solchem Gewicht sind, dass ein Interesse des Arbeitnehmers an der Teilnahme des touristischen Programms in den Hintergrund treten kann.

BFH Beschluss vom 02.07.2008 — VI 8 21/08 BFH NV 2008 S. 1680  
Vorinstanz: Sächsisches FG, Urteil v. 31.1.2008, 2 K 1500/07

**Begründung:**

Es ist in der Rechtsprechung des BFH anerkannt, dass die Teilnahme eines Arbeitnehmers an einer Händler -Incentive -Reise des Arbeitgebers nicht zwingend zur Annahme eines steuerpflichtigen Arbeitslohns führen muss. Vorteile sind dann kein Arbeitslohn, wenn sie sich bei objektiver Würdigung aller Umstände nicht als Entlohnung, sondern lediglich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzung erweisen. Dies ist der Fall, wenn der jeweils verfolgte betriebliche Zweck ganz im Vordergrund steht und ein eigenes Interesse des Arbeitnehmers, den betreffenden Vorteil zu erlangen, vernachlässigt werden kann.

Das Gericht ist zu dem Ergebnis gelangt, der Kläger und Beschwerdegegner (Kläger) habe die Incentive- Reise für seinen Arbeitgeber geplant und auch vor Ort durchgeführt. Er habe sich um die Durchführung der einzelnen Programmpunkte gekümmert und die Kunden betreut. Der Kläger sei während der gesamten Reise mit deren Organisation einschließlich der Betreuung der Mitreisenden beschäftigt gewesen. Im Hinblick darauf, dass dem Kläger die Durchführung der Reise als betriebliche Aufgabe übertragen worden sei, scheide die Annahme von Arbeitslohn aus.

### 9. Begründung und Beibehaltung eines inländischen Wohnsitz

Ob die Voraussetzungen des Wohnsitzbegriffs erfüllt sind, ist nach den objektiv erkennbaren Umständen zu beurteilen. Das Beachten melderechtlicher Vorschriften ist nicht maßgebend.

Die Beurteilung der Begleitumstände des „Innehabens“ einer Wohnung i. S. d. § 8 AO liegt weitgehend auf tatsächlichem Gebiet. Dabei können alle Umstände des Einzelfalls herangezogen werden, die nach der Lebenserfahrung den Schluss erlauben, dass der betreffende Steuerpflichtige die Wohnung beibehält, um sie als solche zu nutzen. Als Anhaltspunkt für eine Beibehaltung und Nutzung der Wohnung kann auf die Sechsmonatsfrist des § 9 S. 2 AO zurückgegriffen werden.

BFH, Urteil vom 22.08.2007, 111R 89/06 (NV) BFH PR 2008 S. 373 f

#### Begründung:

Für die Frage, ob der Schluss gerechtfertigt ist, dass eine Wohnung vom Steuerpflichtigen beibehalten und genutzt wird, stellt der BFH auf den Sechs-Monats-Zeitraum des § 9 AO ab, der im Regelfall für einen gewöhnlichen Aufenthalt vorausgesetzt wird. Bei einem zeitlich zusammenhängenden Aufenthalt von mehr als sechs Monaten ist grundsätzlich vom Innehaben der inländischen Wohnung und damit von der unbeschränkten Steuerpflicht auszugehen. Diese endet erst, wenn nach objektiv erkennbaren Umständen der Wohnsitz aufgegeben wird.

### 10. Doppelte Haushaltsführung bei zwei Familienwohnsitzen

Leben beiderseits berufstätige Ehegatten am Beschäftigungsort in einer gemeinsamen (eigenen) Wohnung mit ihrem Kind zusammen und behalten sie an ihrem Heimatort ihre ursprüngliche eigene Immobilie bei, die sie regelmäßig an den Wochenenden aufsuchen, erfüllt dies nicht die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung. Insoweit fehlt es an einer beruflich veranlassten Aufsplitterung der Haushaltsführung, weil sich der (Familien)-Hauptausstand am Beschäftigungsort befindet. Das Aufsuchen der Wohnung am Heimatort ist einer typischen Freizeitgestaltung zuzuordnen, und zwar unabhängig von der Häufigkeit der Wochenendfahrten.

Etwas anderes kann nur dann gelten, wenn ausnahmsweise der Lebensmittelpunkt auf Grund besonderer Umstände am Heimatort verblieben ist.

Finanzgericht Hamburg, Urteil des Berichterstatters (§ 79a FGO) vom 13. August 2007 5 K 160/06 - rechtskräftig. EFG 2008 S.113 ff, 6 November 2007 8 K 44/07 -Rechtskräftig EFG 2008 S.442)

### 11. 30 km Regelung bei Einsatzwechseltätigkeit

Auch wenn im Rahmen der nichtselbständigen Arbeit ständig wechselnde Tätigkeitsstätten im üblichen Arbeitsstätten-Einzugsbereich der Wohnung des Arbeitnehmers mit einem Kfz aufgesucht werden, und wie im Streitfall wechselnde Tätigkeitsstätten mit einer Entfernung zur Wohnung von weniger als 30 km existieren, sind trotzdem für diese Fahrten die tatsächlichen Kosten und nicht lediglich die Enternungspauschale abziehbar (entgegen BMF-Schreiben vom 26. Oktober 2005 IV C 5 - S 2353 - 211/05, BStB1 I 2005, 960).

Sächsisches Finanzgericht, Urteil vom 20. Juni 2007 2 K 185/06 - Rev. eingelegt (Az. des BFH: VI R 39/07) EFG 2008 S. 940

#### 12. Aufteilung von gemischt veranlassten Sachzuwendungen

Die Übernahme von Kosten einer Regenerationskur eines Fluglotsen durch den Arbeitgeber kann sowohl durch das Arbeitsverhältnis als auch durch ein eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers veranlasst sein. Gemischt veranlasste Sachzuwendungen sind im Wege sachgerechter Schätzung aufzuteilen.

Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht, Urteil vom 10. Juli 2007 5 K 369/02 - Rev. eingelegt (Az. des BFH: VI R 7/08) EFG 2008 S. 943ff

Begründung:

Immer wieder beschäftigen gemischt veranlasste Sachzuwendungen die Rechtsprechung. Gemischt veranlasste Sachzuwendungen sind solche, die sowohl Elemente beinhalten, bei denen die betriebliche Zielsetzung' des Arbeitgebers ganz im Vordergrund steht, als auch Bestandteile umfasst, deren Zuwendung sich als geldwerter Vorteil erweist.

Für die Aufteilung sind nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs jedenfalls soweit sie zu gemischt veranlassten Reisen entwickelt wurde, zunächst die Kostenbestandteile abzutrennen, die sich leicht und eindeutig dem betriebsfunktionalen Bereich und dem Bereich, dessen Zuwendung sich als geldwerter Vorteil darstellt, zuordnen lassen.

Soweit eine Trennung der Kosten nicht möglich ist, sind sie im Wege sachgerechter Schätzung grundsätzlich auf der Grundlage des Verhältnisses der Zeitanteile aufzuteilen.

#### 13. Arbeitsstätte outgesourceten Arbeitnehmern

Ausnahmeweise ist eine ortsfeste Einrichtung, die weder zivilrechtlich noch wirtschaftlich dem Arbeitgeber zuzurechnen ist, als regelmäßige Arbeitsstätte anzusehen, wenn der outgesourcete Arbeitnehmer die auswärtige Tätigkeitsstätte über Jahre hinweg arbeitstätig anfährt und dort seine regelmäßige Arbeitszeit wie ein Arbeitnehmer des fremden Betriebs ableistet.

Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil des Einzelrichters (§ 6 FGO) vom 24. Oktober 2007 12 K 611/04 - Rev. eingelegt (Az. des BFH: VI R 21/08) EFG 2008 S.1115.

#### 14. Regelmäßige Arbeitsstätte bei einem Kunden

Die betriebliche Einrichtung eines Kunden des Arbeitgebers ist keine regelmäßige Arbeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG a.F. bzw. § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG. Die Vorschriften kommen demnach auch dann nicht zur Anwendung, wenn ein Arbeitnehmer bei einem Kunden des Arbeitgebers längerfristig eingesetzt ist.

BFH Urteil vom 10. Juli 2008 VI R 21/07

Vorinstanz: FG Rheinland-Pfalz vom 13. September 2006 3 K 1343/05

Begründung:

Regelmäßige Arbeitsstätte ist nach der neueren Rechtsprechung des Senats jede

ortsfeste dauerhafte betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, der der Arbeitnehmer zugeordnet ist und die er nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit, das heißt fortdauernd und immer wieder aufsucht; dies ist regelmäßig der Betrieb des Arbeitgebers oder ein Zweigbetrieb. Die betriebliche Einrichtung eines Kunden des Arbeitgebers ist keine regelmäßige Arbeitsstätte. Die Vorschriften kommen demnach auch dann nicht zur Anwendung, wenn ein Arbeitnehmer bei einem Kunden des Arbeitgebers längerfristig eingesetzt ist

## **Arbeitslohn verso verdeckte Gewinnausschüttung**

### 1. Erdienungszeitraum für eine Pension bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern

Die von der BFH-Rspr. entwickelten Mindestdienstzeiten finden bei der Prüfung der Erdienbarkeit von Pensionszusagen auch dann Anwendung, wenn die Mindestdienstzeiten um wenige Monate unterschritten werden.

Finanzgericht Bremen, Urteil vom 8. Mai 2008 1 K 63/07 (1)

Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt (Az. des BFH: I B 111/08). EFG 2008 S. 1324

Begründung:

Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt vor, wenn eine Pensionszusage nicht allein durch das Geschäftsführeranstellungsverhältnis zur Kapitalgesellschaft, sondern auch durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Dies ist anhand des sog. Fremdvergleichs danach zu entscheiden, ob die Kapitalgesellschaft unter sonst gleichen Verhältnissen auch einem Nichtgesellschafter eine entsprechende Pensionszusage erteilt hätte. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs kommt es im Rahmen des anzustellenden Fremdvergleichs insbesondere darauf an, ob die zugesagte Pension in der verbleibenden Dienstzeit des Geschäftsführers noch erdient werden kann. Bei beherrschenden Gesellschaftern kann nach ständiger Rechtsprechung eine Pension grundsätzlich nur dann erdient werden, wenn zwischen der Erteilung der Pensionszusage und dem vorgesehenen Eintritt in den Ruhestand ein Zeitraum von mindestens zehn Jahren liegt.

Auch das Unterschreiten der Mindestdienstzeit von 10 Jahren um nur wenige Monate ist beachtlich

- FG Berlin, Urteil vom 27. Oktober 1997 8290/96, EFG 1998, 595 bei Fehlen von rund sechs Monaten;
- FG des Landes Sachsen-Anhalt, Urteil vom 21. September 2000 3 (1) K 162/98, EFG 2002, 1478 bei Fehlen von weniger als zwei Monaten

Denn der vom BFH verfolgte Zweck, im Interesse der Rechtssicherheit klare Fremdvergleichsmaßstäbe aufzustellen, erfordert es, auch geringfügige Abweichungen als schädlich anzusehen, wenn nicht auf Grund der Gegebenheiten des Einzelfalls anderweitig sichergestellt ist, dass mit der Zusage die künftige Arbeitsleistung des Geschäftsführers abgegolten werden soll.



## 2. Pensionszusagen gleichgerichteter Interessen

Erteilt eine Kapitalgesellschaft ihren Gesellschafter-Geschäftsführern, die zwar nicht einzeln, aber zusammen über die Mehrheit der Stimmrechte verfügen, am selben Tag gleich lautende Pensionszusagen, so sind diese nach den Grundsätzen über Pensionszusagen an beherrschende Gesellschafter zu beurteilen, mit der Folge, dass bei einem Zeitraum von weniger als zehn Jahren zwischen Erteilung der Pensionszusage und Eintritt des Versorgungsfalles regelmäßig eine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen ist.

Finanzgericht Berlin-Brandenburg, Urteil vom 7. Mai 2008 12 K 8065/06 B - Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt (Az. des BFH: I B 108/08) EFG 2008 S. 1408 ff.

## 3. Vertragswidrige private Nutzung eines Dienstwagens

Eine vertragswidrige private PKW-Nutzung durch den Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft stellt in Höhe der Vorteilsgewährung eine verdeckte Gewinnausschüttung dar. Der Vorteil ist nicht gemäß § 6 Abs.1 Nr. 4 Satz 2 EStG mit 1% des Listenpreises, sondern nach Fremdvergleichsmaßstäben mit dem gemeinen Wert der Nutzungsüberlassung zuzüglich angemessenen Gewinnaufschlags zu bewerten

BFH Urteil vom 23.01.2008 — I R 8/06 BFH NV 2008 S. 1057f.  
Vorinstanz: FG Rheinland-Pfalz v. 2.5.2005, 5 K 1131/03 (EFG 2006, 665)

### Begründung:

Der Bundesfinanzhof hat in seinem Urteil entschieden, dass die vertraglich nicht geregelte private PKW-Nutzung durch den Geschäftsführer und Ehemann der Alleingesellschafterin einer Kapitalgesellschaft in Höhe der Vorteilsgewährung eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellt.

Daraus und aus den allgemeinen Grundsätzen der Rechtsprechung zum Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung ist abzuleiten, dass in den Fällen, in denen der Gesellschafter-Geschäftsführer den Betriebs- PKW ohne entsprechende Gestattung der Gesellschaft für private Zwecke nutzt, eine verdeckte Gewinnausschüttung anzusetzen ist.

So gesehen ist nur diejenige Nutzung des PKW betrieblich veranlasst, welche durch eine fremdübliche Überlassungs- oder Nutzungsvereinbarung abgedeckt wird. Die ohne eine solche Vereinbarung erfolgende oder darüber hinausgehende oder einem ausdrücklichen Verbot widersprechende Nutzung, ist hingegen durch das Gesellschaftsverhältnis zumindest mit veranlasst.

Die verdeckte Gewinnausschüttung ist nicht mit dem lohnsteuerrechtlichen Wert (1 % des Listenpreises des Fahrzeugs) zu bewerten.. Der Vorteil ist hier vielmehr ausschließlich nach Fremdvergleichsmaßstäben zu bewerten, was in der Regel zum Ansatz des gemeinen Wertes führt und damit einen angemessenen Gewinnaufschlag einbezieht.

#### 4. Bemessungsgrundlage bei Gewinnbeteiligungen

Verspricht eine Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer eine **Gewinnbeteiligung, die an den in der Handelsbilanz ausgewiesenen Jahresüberschuss anknüpft**, so ist dies im Allgemeinen steuerlich nur anzuerkennen, wenn unter der (Mit-)Verantwortung des Gesellschafter-Geschäftsführers angefallene oder noch anfallende Jahresfehlbeträge laut Handelsbilanz ebenfalls in die Bemessungsgrundlage der Beteiligung einbezogen werden.

Die Jahresfehlbeträge müssen hierbei regelmäßig vorgetragen und durch zukünftige Jahresüberschüsse ausgeglichen werden. Eine vorhergehende Verrechnung mit einem etwa bestehenden Gewinnvortrag laut Handelsbilanz darf in der Regel nicht vorgenommen werden.

Hiervon abweichende Beteiligungsvereinbarungen führen regelmäßig zu einer verdeckten Gewinnausschüttung und zwar in Höhe des Differenzbetrags zwischen der tatsächlich zu zahlenden Beteiligung und derjenigen, die sich bei Berücksichtigung der noch nicht ausgeglichenen Jahresfehlbeträge aus den Vorjahren ergeben hätte.

BFH Urteil vom 18.09.2007 — 1 R 73/06 BFH NV 2008 S. 497 ff  
Vorinstanz: FG Mecklenburg-Vorpommern v. 9.8.2006, 1 K 296/03

#### 5. Verzicht auf Pensionszusagen

Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des BFH, dass Zahlungen für den Verzicht auf eine Pensionszusage eines früheren GmbH-Geschäftsführers zu dessen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören.

BFH Beschluss vom 12.10.2007 — VI B161/06 BFH NV 2008 S.45  
Vorinstanz: FG Nürnberg, Urteil v.11.7.2006, 1402/2005

#### 6. Zeitlich nicht begrenzte Umsatzbeteiligung

Die an einen Gesellschafter-Geschäftsführer gezahlte Umsatzbeteiligung ist im Regelfall eine verdeckte Gewinnausschüttung, wenn in der Beteiligungsvereinbarung eine zeitliche und höhenmäßige Begrenzung der Beteiligung fehlt.

Für die Begrenzung sind vertragliche Abreden erforderlich; es genügt insoweit nicht, wenn auf Grund zeitlicher Begrenzungen in anderen Verträgen oder faktischer Zwänge die Möglichkeit besteht, dass die Beteiligungsvereinbarung von dritter Seite gegen den Willen des Geschäftsführers geändert wird.

Die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung wegen fehlender zeitlicher Begrenzung der Umsatzbeteiligungsvereinbarung ist auch dann gerechtfertigt, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer die Vereinbarung nach Abschluss einer betrieblichen Aufbauphase ändert und das Gericht feststellt, dass es unter Geltung der Umsatzbeteiligungsvereinbarung nicht zu einer Gewinnabsaugung gekommen ist.

Finanzgericht München, Urteil des Einzelrichters (§ 6 FGO) vom 22. Oktober 2007 7 K 4673/05 - Nichtzulassungsbeschwerde. eingelegt (Az. des BFH: I B 208/07). EFG 2008 S. 321 ff.

### 7. Angemessenheit von Geschäftsführerbezügen

Die Prüfung der Angemessenheit von Geschäftsführerbezügen erfordert eine Gesamtwürdigung aller Umstände des konkreten Falles. Hierzu zählt auch der externe Fremdvergleich bei Beschäftigung mehrerer Geschäftsführer.

Finanzgericht Berlin-Brandenburg, Urteil vom 16. Januar 2008 12 K 8312/04 B - rechtskräftig.

#### Begründung:

Unter einer verdeckten Gewinnausschüttung ist nach der ständigen Rechtsprechung, bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrages nach § 4 Abs. 1 EStG auswirkt und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht.

Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat die Rechtsprechung die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte.

Dazu gehören insbesondere einem Gesellschafter-Geschäftsführer gezahlte Vergütungen, die ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter (§ 43 Abs. 1 GmbHG) einem gesellschaftsfremden Geschäftsführer unter ansonsten vergleichbaren Verhältnissen nicht gewährt hätte.

Gleiches gilt hinsichtlich Geschäftsführervergütungen, die die Kapitalgesellschaft an gesellschaftsfremde Personen zahlt, wenn und soweit diese Zahlungen durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind. Dies kann insbesondere dann der Fall sein, wenn es sich bei dem Fremdgeschäftsführer um eine dem Gesellschafter der Kapitalgesellschaft nahestehende Person handelt.

Zwar indiziert die Nähe des Dritten zum Gesellschafter regelmäßig die Veranlassung der Zahlung durch das Gesellschaftsverhältnis, für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung muss jedoch hinzukommen, dass die Kapitalgesellschaft dem Dritten einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einer Person, die dem Gesellschafter nicht nahe steht, nicht gewährt hätte.

Im Streitfall lässt sich eine Unangemessenheit der Gesamtausstattung des angestellten Geschäftsführers H bei einem internen Fremdvergleich nicht feststellen. Die Klin, hat insoweit überzeugend und widerspruchsfrei dargelegt, dass es für die höhere Geschäftsführervergütung des Herrn H gegenüber der Gesamtausstattung der Gesellschafter- Geschäftsführerin wirtschaftliche Gründe gab, die auch einem der Gesellschafterin nicht nahe stehenden fremden Dritten bei entsprechender Tätigkeit und entsprechender Qualifikation zugute gekommen wären.

Nach der Art des Unternehmens der Klin. hängt der wirtschaftliche Erfolg ganz entscheidend von der Kundenakquisition und -pflege sowie der damit einhergehenden Höhe der erzielten Umsätze ab. Angesichts der Erfolge, die der angestellte Geschäftsführer H in dem von ihm betreuten Vertriebsbereich des Unternehmens der Klin. offensichtlich erzielt hat, erscheint es dem Gericht durchaus als gerechtfertigt, diese besonderen Leistungen durch einen entsprechend höheres Geschäftsführergehalt zu entlohnen.

### Zutreffende Differenzierung der Höhe der Entlohnung nach Leistung und Erfahrung

Auch der Vergleich mit dem Gehalt, welches der Fremdgeschäftsführer, der ab 2004, also nach den Streitjahren, eingestellt wurde, erhielt, lässt keinen Schluss auf eine unangemessene Gesamtausstattung des Herrn H zu. Die Differenz zwischen dem Gehalt des Herrn H (5 900 €) und dem Gehalt des neuen weiteren Geschäftsführers (4 300 €) erscheint unter Berücksichtigung des Umstandes, dass Herr H über eine Jahrzehnte lange Erfahrung als Vertriebsleiter der Klin. verfügte, während der neue Geschäftsführer erst eingearbeitet werden musste, als keineswegs unangemessen und durchaus üblich.

### Externer Fremdvergleich nach Karlsruher Tabelle

Auch bei einem externen Betriebsvergleich lässt sich die vom Bekl, angenommene Unangemessenheit der Geschäftsführerbezüge nicht verifizieren. Die sog. Karlsruher Tabelle (DStR 2001, 792) weist für Betriebe mit einem Umsatz unter 5 Millionen DM und einer Mitarbeiterzahl unter 20, Gehaltsspannen von 180 000 DM p. a. bis zu 370 000 DM p. a. aus, wobei die Werte je nach Branche differieren. Nach den Angaben des Prozessvertreters der Klin. betragen die Umsätze in den Streitjahren im Einzelnen: 4,7 Mio. DM (2000); 4,9 Mio. DM (2001); 3,1 Mio. £ (2002); die Mitarbeiterzahl lag im Jahre 2002 bei 19 Angestellten.

### 8. Ausschluss ordentlicher Kündigung

Bei Ausschluss ordentlicher Kündigung des Gesellschafter-Geschäftsführers seitens der GmbH liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe der Gesamtausstattung vor.

Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt, Beschluss vom 4. März 2008 3 V 808/07 – rechtskräftig EFG 2008 S. 884

### Begründung:

Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter hätte mit einem neu einzustellenden Geschäftsführer eine Probezeit vereinbart, keinesfalls jedoch das Recht auf ordentliche Kündigung für die gesamte voraussichtliche Vertragslaufzeit ausgeschlossen.

Dies gilt umso mehr, als der Geschäftsführer sich lediglich für die Dauer von fünfeinhalb Jahren als solcher an die GmbH band. Somit sind die Geschäftsführerverträge insgesamt nicht fremdüblich, was für den gesamten der GmbH in ihrer Durchführung entstandenen Aufwand gilt. Es kann daher dahinstehen, ob ein gesellschaftsfremder Dritter die zeitliche Bindung an die GmbH eingegangen wäre, um deren Bindung bis zum Erreichen der Altersgrenze zu erreichen

### 9. Kfz Nutzungsanteil als geldwerten Vorteil

Stellt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer, hier: Geschäftsführer, unentgeltlich oder verbilligt einen betrieblichen PKW auch zur privaten Nutzung zur Verfügung, so stellt dies bei dem Arbeitnehmer auch dann einen lohnsteuerpflichtigen geldwerten Vorteil dar, wenn der Geschäftsführer zugleich Gesellschafter des Arbeitgebers ist und über die Privatnutzung des PKW keine Vereinbarungen getroffen wurden.

Finanzgericht Köln, Urteil des Einzelrichters (§ 6 FGO) vom 26. März 2008 5 K 1599/07 - Rev. eingelegt (Az. des BFH: VI R 19/08). EFG 2008 S.1204

## **Sonstige Lohnsteuer**

### 1. Befreiung für Arbeitgeberanteil an der Sozialversicherung

Ausgaben einer GmbH als Arbeitgeber für die Zukunftssicherung eines Angestellten (sog. Arbeitgeberanteil an der Gesamtsozialversicherung) sind dann nicht von der ESt befreit, wenn der Angestellte über einen Dritten als Treuhänder Mehrheitsgesellschafter der GmbH ist, ohne zu deren Geschäftsführer bestellt worden zu sein.

Finanzgericht München, Urteil vom 6. März 2008 15 K 2919/04 - rechtskräftig. EFG 2008 S.1383ff

#### **Begründung:**

Die Frage, ob der Arbeitgeber gesetzlich zur Zahlung von Arbeitgeberanteilen zur Sozialversicherung verpflichtet ist, entscheidet sich nach den sozialversicherungsrechtlichen Vorschriften, wobei der Entscheidung des Sozialversicherungsträgers nach bundesgerichtlicher Rspr. bisher keine Wirkung als Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 Satz 1 AO) beigemessen wird. Nach den Vorschriften des jeweiligen Buches des SGB unterliegen Personen, die gegen Arbeitsentgelt beschäftigt sind, der Versicherungs- und Beitragspflicht in der gesetzlichen Kranken-, Pflege-, Renten- und Arbeitslosenversicherung.

### 2. Berichtigung einer Lohnsteuerbescheinigung

Ist nach einer Nettolohnvereinbarung streitig, in welcher Höhe Bruttoarbeitslohn in der Lohnsteuerbescheinigung hätte berücksichtigt werden müssen, ist der Finanzrechtsweg nicht gegeben.

Nach der Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigung kann der Arbeitnehmer eine Berichtigung der Lohnsteuerbescheinigung nicht mehr verlangen.

Ein unzutreffender Lohnsteuerabzug kann mit Einwendungen gegen die Lohnsteuerbescheinigung nicht mehr rückgängig gemacht werden.

BFH Urteil vom 13.12.2007 — VI R 57/04 BFH NV 2008 S. 878 ff  
Vorinstanz: FG Berlin v. 5.7.2004, 8 K 8313/03 (EFG 2005, 234)

### 3. Berichtigung der Lohnbescheinigung nur eingeschränkt möglich

Die Lohnsteuerbescheinigung erbringt lediglich einen widerlegbaren Beweis im Rahmen einer etwaigen Veranlagung des Arbeitnehmers zur Einkommensteuer. Da nach Ablauf des Monats März des Folgejahres Fehler beim Lohnsteuerabzug nur noch in der Einkommensteuerveranlagung berichtigt werden können, entfällt nach diesem Zeitpunkt das Rechtsschutzbedürfnis für eine Berichtigung der Lohnsteuerbescheinigung.

BFH Beschluss vom 07.02.2008 - VI B 110/07 BFH NV 2008 S. 944  
Vorinstanz: Sächsisches FG, Urteil v. 28.8.2007, 5 K 15 8/0 6

### 4. Rückforderung zu Unrecht dem AG erstatteter Lohnsteuer

Meldet der Arbeitgeber versehentlich eine „negative Lohnsteuer“ an und erstattet das FA den Betrag an ihn, kann es diesen nicht unmittelbar durch einen Abrechnungsbescheid zurückfordern. Zuvor müssen die falschen LSt-Anmeldungen korrigiert werden.

Finanzgericht München, Urteil des Einzelrichters (§ 6 FGO) vom 5. Mai 2008 15 K 3507/05 – rechtskräftig EFG 2008 S. 1433 f.

### 5. Nachweis der tatsächlichen Arbeitsleistung bei Aushilfstätigkeiten

Wird zwischen Eltern und Kindern für Aushilfstätigkeiten eine pauschale monatliche Vergütung vereinbart, so hält diese Vereinbarung einem Fremdvergleich grundsätzlich auch ohne Nachweis der Erbringung einer entsprechenden Arbeitsleistung stand.

Auf den Nachweis der erbrachten Arbeitsleistung (Stundenzettel) kann allerdings nicht verzichtet werden, wenn die gezahlte Pauschalvergütung nicht nur geringfügig ist und der zeitliche Umfang der geleisteten Arbeit nicht anhand objektiver Kriterien schätzbar ist.

Finanzgericht Nürnberg, Urteil vom 3. April 2008 VI 140/2006 – rechtskräftig EFG 2008 S. 1013ff

#### Begründung:

Ein Arbeitsvertrag liegt vor, wenn sich die Vertragsbeteiligten über die für diesen Vertragstyp wesentlichen Rechte und Pflichten einig sind. Das sind die Arbeitsbedingungen, d. h. die zeitliche Dauer der Arbeitsleistung (tägliche, wöchentliche oder monatliche Arbeitszeit) und das für diese Arbeitsleistung geschuldete Entgelt.

Ist die vom Arbeitnehmer zu erbringende Arbeitsleistung im Vertrag nicht im Einzelnen festgelegt, so steht dies der steuerlichen Anerkennung des Vertrags dann nicht entgegen, wenn die Leistung bestimmbar ist, insbesondere wenn der Stpfl. sie gegenüber der Finanzbehörde näher erläutert. Die Zulässigkeit mündlicher Absprachen zum Einsatz des Arbeitnehmers im Falle fehlender schriftlicher Fixierung der Modalitäten des Arbeitseinsatzes folgt daraus, dass ein Arbeitsvertrag weder unter fremden Dritten noch unter Angehörigen schriftlich abgeschlossen werden muss, um wirksam zu sein, bzw. anerkannt zu werden; die Schriftform ist lediglich zwecks leichteren Nachweises des Vertragsinhalts empfehlenswert (keine Schriftformerfordernis).

Dies entspricht auch der Rechtslage im Arbeitsrecht, wonach der Arbeitsvertrag grundsätzlich formfrei abgeschlossen werden kann und für seinen Abschluss schon die Einigung über die entgeltliche Verwendung des Arbeitnehmers im Betrieb des Arbeitgebers ausreicht.

Die näheren Arbeitspflichten können vom Arbeitgeber in diesem Fall mittels seines Direktionsrechts festgelegt werden.

So erkennt die Rspr. es z. B. an, dass eine Unklarheit bei der Wochenarbeitszeit eines vom Stpfl, beschäftigten Angehörigen für die steuerliche Anerkennung des Arbeitsverhältnisses nicht schädlich ist, wenn die Arbeitszeit von den betrieblichen oder beruflichen Erfordernissen des Stpfl, abhängt, deshalb letztlich unbestimmt und nur in Schätzwerten anzugeben ist. Die Unklarheit ist in einem solchen Fall auf die Eigenart des Arbeitsverhältnisses zurückzuführen und nicht auf eine unübliche Gestaltung.

Gerade bei einem Arbeitsverhältnis, das nur eine Teilzeitbeschäftigung zum Gegenstand hat, werden das Aufgabengebiet und der zeitliche Einsatz des Arbeitnehmers auch in Arbeitsverträgen unter fremden Dritten nicht stets in allen Einzelheiten festgelegt, sondern der Weisungsbefugnis des Arbeitgebers überlassen. Zum Nachweis der vom Arbeitnehmer erbrachten Arbeitsleistung können dann aber Belege (z. B. Stundenzettel) üblich sein.

Generell gilt, dass Umstände des Einzelfalls zwar die Besonderheiten bei der Gestaltung und Durchführung des Arbeitsvertrags erklären können und sogar, bei vergleichbarer Sachlage, unter fremden Dritten denkbar sein mögen. Solche besonderen Umstände machen jedoch bei Rechtsverhältnissen zwischen nahen Angehörigen, aus den eingangs dargelegten Gründen, nicht den Nachweis entbehrlich, dass die Vertragsparteien die geschuldeten Leistungen vereinbarungsgemäß erbracht haben und diesen Leistungen tatsächlich der angegebene Rechtsgrund zu Grunde liegt.

Zur Überzeugung des Gerichts steht fest, dass der „pauschalierte Arbeitslohn“ in der geltend gemachten Höhe gezahlt wurde, dass zwischen der Kl. und ihrem Sohn eine mündliche Vereinbarung geschlossen worden war, wonach der Sohn in seiner Freizeit verschiedene Arbeiten in der Praxis erledigen sollte (putzen, Telefondienst, Terminverwaltung) und, dass der Sohn auf Grund dieser Vereinbarung tatsächlich Putzleistungen erbracht, Telefondienst geleistet und Behandlungstermine mit Patienten vereinbart hat. Eine Zeugenbefragung hierzu erübrigt sich deshalb.

Allein das Fehlen von Regelungen zur Art der vom Sohn der Kl. zu erbringenden Arbeitsleistungen und konkreter Angaben zu den Arbeitszeiten (Verteilung der Arbeitsstunden auf die einzelnen Wochentage) rechtfertigt ohne weitere Feststellungen zur tatsächlichen Durchführung des Vertrags noch nicht den Schluss, dass die strittigen Zahlungen nicht betrieblich veranlasst sind. Ein Vertrag ohne diese Regelungen ist insbesondere bei Aushilfstätigkeiten unter Fremden nicht unüblich. Solche Verträge werden häufig nur mündlich geschlossen. Die inhaltliche Ausgestaltung obliegt weitgehend dem Weisungsrecht des Arbeitgebers.

#### 6. Mittäter einer Lohnsteuerhinterziehung

Mittäter einer Steuerhinterziehung in der hier verwirklichten Begehensvariante (§370 Abs.1 Nr.1 AO) kann auch derjenige sein, den selbst keine steuerlichen

Pflichten treffen, der aber auf die Festsetzung der Steuer tatsächlich Einfluss nehmen kann (hier: unvollständige Lohnsteueranmeldungen für "Schwarzarbeiter", wodurch die Lohnsteuerschulden zu niedrig festgesetzt und damit verkürzt wurden).

BFH Beschluss vom 28.03.2007 — 5 StR 558/06 BFH NV 2008 S. 64  
Vorinstanz: LG Wuppertal, Urteil V.11.8.2006, 26 KLS 230 JS 629/02 (13/06)

#### 7. Abzug von Kirchensteuer nur im Jahr der Zahlung

Angesichts des eindeutigen Gesetzeswortlauts (§ 10 Abs. 1 Nr. 4, § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG) ist nicht klärungsbedürftig, dass Kirchensteuer, die sich im Jahr der Zahlung nicht steuermindernd auswirkt, nicht als Sonderausgabe in einem früheren Veranlagungszeitraum abziehbar ist. .

BFH Beschluss vom 08.10.2007— XI B 112/06 BFH NV 2008 S 43 f  
Vorinstanz: FG Baden-Württemberg, Urteil v. 24.4.2006, 4 K 298/05

## **Altersversorgung**

### 1. Sonderumlagen bei Wechsel der Zusatzversorgungskasse

Rechtserheblichkeit einer neuen Tatsache bei Versteuerung einer Sonderumlage (Nachteilsausgleich) als Arbeitslohn im Zusammenhang mit dem Wechsel der Zusatzversorgungskassen

Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 5. Mai 2008 17 K 692/07 E - Rev. eingelegt (Az. des BFH: VI R 27/08) EFG 2008 S. 1346

Begründung:

Materiell-rechtlicher Ausgangspunkt des Falles war die Frage, ob eine Sonderzahlung, die der Arbeitgeber anlässlich der Überführung einer Mitarbeiterversorgung von einer Zusatzversorgungskasse auf eine andere leistet, um Versorgungsnachteile zu verhindern (sog. Nachteilsausgleich), Arbeitslohn darstellt. Dies hat der BFH hingegen in einem Revisionsverfahren verneint, weil die Sonderzahlung nicht „für die Arbeitsleistung gewährt wird.

### 2. Bezüge eines Beamten sind keine Versorgungsbezüge

Die Bezüge, die ein 61-jähriger Beamter, dem bis zur Versetzung in den Ruhestand unwiderruflich Sonderurlaub bewilligt wurde, während der Zeit der Beurlaubung 1. H. v. 70 v. H. der ihm im letzten Monat vor der Beurlaubung zustehenden Besoldung erhält, sind keine Versorgungsbezüge i. S. des § 19 Abs. 2 EStG.

Finanzgericht Münster, Urteil vom 25. September 2007 15 K 767/04 E - Rev, eingelegt (Az. des BFH: VI R 50/07)



3. Steuerfreiheit von Aufstockungsbeträgen nach dem Altersteilzeitgesetz  
Aufstockungsbeträge i. S. des Altersteilzeitgesetzes sind nach § 3 Nr. 28 EStG nicht steuerfrei, wenn der Arbeitnehmer vertraglich von der Arbeitsleistung freigestellt ist und demgemäß tatsächlich auch keine Arbeitsleistung erbringt

Hessisches Finanzgericht, Urteil vom 3. Dezember 2007 11 K 2422/06 - rechtskräftig. EFG 2008 S. 781

Begründung:

Die Aufstockungsbeträge sind bei dem Arbeitnehmer nach § 3 Nr. 28 EStG mithin steuerfrei, wenn die Voraussetzungen des AltTZG erfüllt sind. Ein Aufstockungsbetrag ist z. B. nicht steuerfrei, wenn der Arbeitgeber zwar den Arbeitslohn aufgestockt hat, die Arbeitszeit jedoch nicht auf die Hälfte vermindert wurde. Vorliegend sind die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 und 2 AltTZG nicht erfüllt.

Danach ist Voraussetzung, dass der Arbeitnehmer seine Arbeitszeit auf die Hälfte der bisherigen wöchentlichen Arbeitszeit vermindert hat und versicherungspflichtig beschäftigt i. S. des SGB ist. Dies lag durch eine Beurlaubung nicht vor.

## **Bewirtung**

### 1. Abzug von Bewirtungskosten bei einer Schulungsveranstaltung

Bewertet ein Unternehmen im Rahmen einer Schulungsveranstaltung die 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 18.09.2007 — I R 75/06 BFH NV 2008 S. 269ff  
Vorinstanz: FG Rheinland-Pfalz v.15.2.2006, 1 K 1962/05 (EFG 2007, 18)

Begründung:

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.

Ohne Erfolg bleibt der Hinweis der Klägerin auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH), nach der 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.

Die in §4 Abs. 5 Satz 1 Nr.2 Satz 1 EStG vorgesehene Abzugsbeschränkung umfasst alle Bewirtungen "aus geschäftlichem Anlass". Dieser Begriff ist gesetzlich nicht definiert. Wie sich schon aus der unterschiedlichen Wortwahl ergibt, ist er nicht mit demjenigen der "Veranlassung durch den Betrieb" i. S. des § 4 Abs. 4 EStG identisch.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist der "geschäftliche Anlass" ein Unterfall der "betrieblichen Veranlassung"; der Begriff umfasst hiernach insbesondere die Bewirtung von Personen, zu denen Geschäftsbeziehungen bestehen oder angebahnt werden sollen.

## 2. Bewirtungsaufwendungen als Werbungskosten

Die Frage, ob Aufwendungen für Bewirtung durch den Beruf veranlasst sind, entscheidet sich nach allgemeinen einkommensteuerlichen Grundsätzen. Ob der Arbeitnehmer Aufwendungen aus beruflichem Anlass erbringt oder ob es sich um Aufwendungen für die Lebensführung handelt, ist anhand einer Würdigung aller Umstände des Einzelfalls zu entscheiden.

Dem beruflichen Veranlassungszusammenhang der Bewirtungsaufwendungen steht nicht entgegen, dass der Arbeitnehmer keine erfolgsabhängigen Einnahmen erzielt.

BFH Urteil vom 06.03.2008 — VI R 68/06 BFH NV 2008 S. 1316

Vorinstanz: Niedersächsisches FG, Urteil v. 15.6.2006, 1 K 11346/02

### Begründung:

Das Gericht hat im Streitfall die berufliche Veranlassung der Bewirtungsaufwendungen insbesondere daraus abgeleitet, dass ein möglicher privater Bezug des Klägers zu der Feier, wie etwa ein Geburtstag, nicht bestand.

Anlass der Veranstaltung war vielmehr die Feier des 5-jährigen Bestehens der Behörde. An dieser Jubiläumsveranstaltung haben nach den Feststellungen des Gerichts auch nur Amtsangehörige teilgenommen.

Das Gericht hat weiter ausgeführt, dass es sich nicht um eine Veranstaltung gehandelt habe, die die gesellschaftliche oder wirtschaftliche Stellung des Klägers mit sich gebracht habe. Die Einladung der gesamten Belegschaft zu einer solchen Jubiläumsfeier sei weder üblich noch werde sie von der Öffentlichkeit erwartet. Auch widerspreche es der Lebenserfahrung, dass ein Amtsleiter die gesamte Belegschaft, in diesem Fall 80 Personen, aufgrund persönlicher Beziehungen einlade und bewirte.

## 3. Bewirtung eines AN mit variablen Bezügen

Besteht das Gehalt eines Arbeitnehmers zu einem nicht unerheblichem Teil aus variablen Bezügen (im Streitfall zwischen 10 und 20 v. H.), deren Höhe maßgeblich auch von den Leistungen dem Arbeitnehmer unterstellter Mitarbeiter desselben Arbeitgebers abhängt, können Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Bewirtung der Mitarbeiter als WK bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abzugsfähig sein.

Finanzgericht Köln, Urteil vom 18. Oktober 2006 10 K 5681/03 - Rev. eingelegt (Az. des BFH: VI R 33/07) EFG 2008 S.111

## Umsatzsteuer

### 1. Rechnungsergänzende Unterlagen bei Dauerleistungen

In der Rechtsprechung des BFH ist geklärt, dass Miet- und Pachtverträge nur dann für den Vorsteuerabzug ausreichen, wenn die Leistungsabschnitte durch schriftliche Unterlagen ergänzt werden, aus denen sich leicht und eindeutig der zeitliche Umfang der Leistungen ergibt.

BFH Beschluss vom 04.02.2008 7 V B 170/06 BFH NV 2008 S. 829f.  
Vorinstanz: FG Münster, Urteil v.15.8.2006,15 K 2490/02

Nach ständiger Rechtsprechung reicht ein .Miet- oder Pachtvertrag, in dem lediglich das Entgelt und die Umsatzsteuer für eine (monatliche) Teilleistung i. 5. des § 13 Abs.1Nr.1 Buchst. a UStG ausgewiesen sind, nur dann für den Vorsteuerabzug aus, wenn die Leistungsabschnitte durch monatliche Zahlungsaufforderungen oder Bankbelege konkretisiert werden. Die Funktion als rechnungsergänzende Unterlage, aus der sich leicht und eindeutig der Leistungsumfang ergeben muss, können danach nur schriftliche Belege erfüllen.

Diesem Urteil lässt sich nicht entnehmen, dass entgegen der ständigen Rechtsprechung des BFH bei Dauermietverhältnissen keine schriftlichen Abrechnungsunterlagen über die jeweiligen Leistungsabschnitte erforderlich wären.

### 2. Umsatzsteuerlicher Leistungsempfänger

Leistungsempfänger ist regelmäßig derjenige, der einen Anspruch auf die Leistung hat. Erbringt der Leistende aber unter Missachtung dieses Anspruchs die Leistung tatsächlich einem Dritten, so kann der Dritte Leistungsempfänger sein.

Die bloße Kostenübernahme für Leistungen, ohne Leistungsempfänger zu sein, führt nicht zum Vorsteuerabzug.

BFH Beschluss vom 22.02.2008 - XI B 189/07 BFH NV 2008 S. 830  
Vorinstanz: FG Rheinland-Pfalz, Urteil v.13.3.2007, 6 K 1029/05

#### Begründung:

Nach diesem Urteil richtet sich die Beantwortung der Frage, ob eine Leistung für das Unternehmen desjenigen erbracht wurde, der den Vorsteuerabzug begehrt, grundsätzlich danach, welche Person aus dem schuldrechtlichen Vertragsverhältnis, das dem Leistungsaustausch zugrunde liegt, berechtigt und verpflichtet ist. Im Rahmen der Ermittlung des Leistungsempfängers ist das Abrechnungspapier nur ein Beweisanzeichen.

Die zivilrechtlichen Vereinbarungen sind allerdings nicht allein maßgebend für den Vorsteuerabzug. Denn das Umsatzsteuergesetz knüpft an tatsächliche wirtschaftliche Vorgänge an, ohne dass diese die Erfüllung rechtlicher Verpflichtungen darstellen müssten. Leistungsempfänger kann auch derjenige sein, demgegenüber der Leistende unter Missachtung des vertraglichen Anspruchs eines. anderen die Leistung tatsächlich erbracht hat. Die bloße Kostenübernahme für Leistungen, ohne Leistungsempfänger zu sein, führt nicht zum Vorsteuerabzug.

### 3. Anforderungen an die zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnungen

Der den Vorsteuerabzug begehrende Unternehmer trägt die Feststellungslast dafür, dass der in der Rechnung einer GmbH angegebene Sitz tatsächlich bestanden hat.

Es besteht eine **Obliegenheit des Leistungsempfängers, sich über die Richtigkeit der Angaben in der Rechnung zu vergewissern.**

Die Anforderungen an eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung sind für alle Unternehmer, unabhängig von der Rechtsform, dieselben.

BFH Urteil vom 06.12.2007 — V R 61/05 BFH NV S.2008 S. 907ff

Vorinstanz: FG Düsseldorf v. 21.9.2005, 5 K 4658/01 U (EFG 2006, 610)

#### Begründung:

Das FG hat zu Recht den Vorsteuerabzug versagt, weil die Adresse in den Rechnungen nicht die Adresse des leistenden Unternehmers gewesen ist, Ein Unternehmer kann nach § 15 Abs./ Nr.1 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes die in Rechnungen i. S. des § 14 UStG gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von anderen Unternehmern für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen.

Nach § 14 Abs.1 UStG muss die Rechnung u. a. den Namen und die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers enthalten. Dabei muss die Rechnung grundsätzlich den richtigen Namen (Firma) und die richtige Adresse des leistenden Unternehmers angeben.

Der BFH hat bisher nur in Fällen von Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH) entschieden, dass der Abzug der in der Rechnung ausgewiesenen Umsatzsteuer nur möglich ist, wenn der in der Rechnung angegebene Sitz der GmbH bei Ausführung der Leistung und bei Rechnungstellung tatsächlich bestanden hat. Der sog. Sofortabzug der Vorsteuer gebietet es, dass der Finanzverwaltung eine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung des leistenden Unternehmers ermöglicht wird. Der den Vorsteuerabzug begehrende Unternehmer trägt die Feststellungslast dafür, dass der in der Rechnung einer GmbH angegebene Sitz tatsächlich bestanden hat Denn es besteht eine Obliegenheit des Leistungsempfängers, sich über die Richtigkeit der Angaben in der Rechnung zu vergewissern.

Diese Grundsätze werden durch das Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) vom 28. Juni 2007 C-73/06, Planzer Luxembourg bestätigt. Danach lässt sich eine fiktive Ansiedlung in der Form, wie sie für eine "Briefkastenfirma" oder für eine "Strohfirma" charakteristisch ist, nicht als Sitz einer wirtschaftlichen Tätigkeit ansehen.

Die Rechtsformneutralität der Umsatzsteuer gebietet es, diese Anforderungen an alle Unternehmer gleichermaßen zu stellen.

Ob ein "Briefkasten-Sitz" mit postalischer Erreichbarkeit des Unternehmers nach den Umständen des Einzelfalles als hinreichende Adresse des leistenden Unternehmers überhaupt in Betracht kommen kann, hat der Senat nicht zu entscheiden. Das ist jedenfalls dann nicht der Fall, wenn besondere, detaillierte Feststellungen die Annahme eines "Scheinsitzes" rechtfertigen.

Es hat festgestellt, dass die Verwendung der Anschrift in N nur dazu gedient habe, gegenüber den Abnehmern der Fahrzeuge zu verschleiern, dass es sich bei dem leistenden Unternehmer um einen ausländischen Unternehmer gehandelt habe, der bei dem Verbringen der Fahrzeuge nach Deutschland eine Besteuerung durch die Abnehmer als innergemeinschaftlichen Erwerb habe vermeiden wollen. Die Tätigkeit des Büroservice der Firma D habe sich darauf beschränkt, eingehende Telefonanrufe und Postsendungen weiterzuleiten, ohne dass eine sonstige unternehmerische Tätigkeit in Form von Geschäftsleitung, Behördenkontakten oder Zahlungsverkehr stattgefunden habe.

Die Gewährung des Vorsteuerabzugs aus Billigkeitsgründen kommt nicht in Betracht, Ob die Angaben in der Rechnung überhaupt einem Gutgläubensschutz zugänglich sind, kann im vorliegenden Fall offen bleiben. Wie bereits dargelegt, besteht eine Obliegenheit des Leistungsempfängers, sich über die Richtigkeit der Angaben in der Rechnung zu vergewissern. Das gilt hier in verstärktem Maße, weil der Kläger seinem eigenen Vorbringen zufolge wusste, dass KW einen Wohnsitz in Italien hatte und seine Handy-Nummer eine italienische Vorwahl hatte. Angesichts der unterschiedlichen Besteuerung des Erwerbs im Inland und des innergemeinschaftlichen Erwerbs sind dies Anhaltspunkte, die dem Kläger Anlass zu einer erhöhten Sorgfalt bei der Prüfung der Richtigkeit der Rechnungsdaten gegeben haben.

#### 4. Bemessungsgrundlage Privatnutzung von Kfz

Minderung der Bemessungsgrundlage nach §17 UStG. Für die Besteuerung nach §3 Abs. 9a Satz 1 Nr.1 UStG kommt es nicht darauf an, ob die Privatnutzung durch den Unternehmer, sein Personal oder eine dem Unternehmer nahestehende Person erfolgt.

BFH Beschluss vom 18.02.2008 —XI B 185/07 BFH NV 2008 S. 1209 f  
Vorinstanz: FG Rheinland-Pfalz, Urteil v.1.3.2007, 6 K 1850/04

#### Begründung:

Denn nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs sind die Kosten und der Umfang der privaten und unternehmerischen Fahrten, soweit diese nicht ermittelt werden können, gemäß §162 der Abgabenordnung (AO) zu schätzen. Diese Schätzungsbefugnis hat auch das FG, wenn eine weitere Sachaufklärung nicht möglich ist.

Auch nach dem von der Klägerin zitierten BFH-Urteil besteht diese Schätzungsbefugnis. Dies wäre bereits deshalb erforderlich gewesen, als es sich bei den Fahrzeugen, um deren Nutzung es geht, um geleaste Fahrzeuge handelte. Soweit sich die Klägerin dagegen wendet, dass das FG nicht die sog. 1 %-Regelung angewendet hat, macht sie einen materiell- rechtlichen Fehler geltend, der eine Revisionszulassung nicht rechtfertigt.

Bei dem Erfordernis, Fahrtenbücher zu führen oder die Nutzung eines Fahrzeugs in anderer Weise nachzuweisen, handelt es sich nicht um einen objektiv unmöglichen Negativbeweis. Insoweit hätten bereits Aufzeichnungen über die Kilometerstände zu bestimmten Stichtagen ausgereicht. Dies gilt insbesondere dann, wenn behauptet wird, dass ein Fahrzeug über einen Zeitraum von 12 Monaten überhaupt nicht genutzt wurde. Unerheblich ist insoweit auch der Vortrag der Klägerin, dass keine Aufzeichnungspflichten bestehen, "wenn der Unternehmer die 1 %-Regelung gewählt hat". Denn die Klägerin hat diese Regelung nicht angewendet, da sie davon ausging, dass keine Privatnutzung erfolgt sei.

#### 5. Beförderung von Arbeitnehmern

Die Beförderung der Arbeitnehmer zur Arbeitsstätte ist keine Leistung aufgrund des Dienstverhältnisses i. S. von § 10 Abs. 5 Nr. 2 UStG, wenn für die Arbeitnehmer keine zumutbaren Möglichkeiten bestehen, die Arbeitsstätte mit öffentlichen Verkehrsmitteln zu erreichen.

BFH Urteil vom 1511.24207 — V R 15/06 BFH NV 2008 S. 1070 f.  
Vorinstanz: FG Münster v. 19.1.2005, 5"K 3083/03 U (E FG 2006,1016)

#### Begründung:

Nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 UStG unterliegen "Leistungen, die ein Unternehmer an sein Personal oder dessen Angehörige aufgrund des Dienstverhältnisses ausführt" der Mindestbemessungsgrundlage, wenn die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 UStG das durch den Arbeitnehmer entrichtete Entgelt übersteigt.

Die Klägerin hat gegenüber ihren Arbeitnehmern entgeltliche Beförderungsleistungen erbracht. Zwar ist im Streitfall die von den Arbeitnehmern erbrachte Arbeitsleistung nicht als Entgelt für die Beförderung anzusehen. Die vom Arbeitgeber ohne rechtliche Verpflichtung erbrachte Personenbeförderung wird vom Arbeitgeber nicht erbracht, um eine Arbeitsleistung zu erhalten. Der Arbeitgeber kann mit der Personenbeförderung nicht erstreben, was ihm ohnehin schon aufgrund der arbeitsvertraglichen Vereinbarungen (Arbeit gegen Lohn) zusteht

Zur Frage, welche Leistungen "aufgrund des Dienstverhältnisses" unentgeltlich erbracht werden hat der EuGH entschieden, dass bei Arbeitnehmern die Beförderung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zum privaten Bedarf gehört. Unerheblich ist dabei, dass die Zurücklegung dieser Strecke notwendige Voraussetzung der Arbeitsausübung ist. Eine Leistung aufgrund des Dienstverhältnisses liegt daher dann vor, wenn Leistungen des Arbeitgebers zwar aus betrieblichem Anlass erfolgen, die Leistung jedoch den privaten Bedarf der Arbeitnehmer wie z. B. die Beförderung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte befriedigt. Anders ist es, wenn besondere Umstände wie z. B. das Fehlen geeigneter öffentlicher Verkehrsmittel oder Fahrten zu wechselnden Arbeitsstätten vorliegen und die Beförderung deshalb durch betriebliche Erfordernisse bedingt ist. Es handelt sich dann nicht um eine Leistung "aufgrund des Dienstverhältnisses" i. S. des § 10 Abs. 5 Nr. 2 UStG 1999.

Das FG hat für die Anwendung von § 10 Abs. 5 Nr.1 UStG 1999 zu Recht darauf abgestellt, dass für die Arbeitnehmer keine zumutbaren Möglichkeiten bestand, den Arbeitsort rechtzeitig mit öffentlichen Verkehrsmitteln zu erreichen. Dies rechtfertigt die Annahme besonderer Umstände, die nach dem EuGH-Urteil Fillibeck dazu führen, dass die Beförderung dem unternehmerischen Interesse und nicht dem privaten Bedarf der Arbeitnehmer dient.

#### 6. Vermietung von langfristigen Büroräumen und Pkw Stellplätzen an Dritte

Dem EuGH werden folgende 'Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Können die Mitgliedstaaten Tätigkeiten von Staaten; Ländern, Gemeinden oder sonstigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die nach Art.13 der Richtlinie 77/388/EWG von der Steuer befreit sind, nur solche Tätigkeiten "behandeln", die diesen Einrichtungen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, dass die Mitgliedstaaten eine dahingehende ausdrückliche gesetzliche Regelung treffen?

BFH Beschluss vom 20.12.2007 — V R 70/05 BFH NV 2008 S. 719 ff.

Vorinstanz: FG Düsseldorf v. 21.9.2005, 5 K 5195/02 U (EFG 2006, 605)

#### Erläuterung:

Streitig ist, ob die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine Grundstücks-Vermietungsgesellschaft (GmbH & Co. KG), ihre Umsätze aus der Vermietung eines Verwaltungsgebäudes mit Tiefgarage an eine Industrie- und Handelskammer (im Folgenden: IHK), die das Gebäude neben der Selbstnutzung auch teilweise (Büroflächen und Tiefgaragenplätze) an Dritte steuerpflichtig vermietet hat, wirksam als steuerpflichtig behandeln konnte, um den Vorsteuerzug aus der Errichtung des Gebäudes zu erlangen.

Kernpunkt des Rechtsstreits ist die Frage, ob die IHK, eine Einrichtung des öffentlichen Rechts, mit ihrer langfristigen Vermietung der Büroräume und PKW-Stellplätze an Dritte unternehmerisch tätig geworden ist.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung bei der Klägerin vertrat der Prüfer die Ansicht, dass der Verzicht der Klägerin nach § 9 UStG auf die Umsatzsteuerbefreiung aller Vermietungsumsätze an die IHK nicht wirksam sei, soweit die IHK ihrerseits die von der Klägerin angemieteten Büroflächen und Tiefgaragenstellplätze langfristig an Dritte steuerpflichtig weiter vermietete. Denn insoweit sei die IHK nicht unternehmerisch tätig geworden. Zur Begründung verwies der Betriebsprüfer darauf, dass die IHK als juristische Person des öffentlichen Rechts nur im Rahmen eines "Betriebs gewerblicher Art unternehmerisch tätig sein könne. Dies treffe allenfalls für die PKW-Stellplatzüberlassung zu.

Die langfristige Vermietung sei als bloße Vermögensverwaltung kein "gewerblicher Betrieb".

Die Auffassung des FA wurde allerdings von den für die Besteuerung der IHK zuständigen Finanzbehörden nicht geteilt. Diese haben die Unternehmereigenschaft der IHK hinsichtlich deren Vermietungstätigkeit und ebenso die Rechtmäßigkeit des von der IHK erklärten Verzichts auf die Steuerfreiheit ihrer Vermietungsumsätze an Dritte bejaht.

### 7. Steuerfreiheit für Kurse über "Sofortmaßnahmen am Unfallort"

Umsätze einer GmbH aus der Durchführung von Kursen mit dem Gegenstand "Sofortmaßnahmen am Unfallort" können umsatzsteuerfrei sein.

BFH Urteil vom 10.01.2008 — V R 52/06 BFHNV 2008 S. 725

Vorinstanz: FG Münster v.13.7.2006, 5 K 1641/05 U (EFG 2007, 73) Gründe:

#### Begründung:

Die streitigen Kurse "Sofortmaßnahmen am Unfallort" der Klägerin können als "Schul- oder Hochschulunterricht" angesehen werden.

Die Kurse "Sofortmaßnahmen am Unfallort" der Klägerin, die die Teilnehmer zur Erstversorgung Unfallverletzter und zur Durchführung anderer lebensrettender Sofortmaßnahmen befähigen sollen, haben nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung im Sinne der dargelegten Definition des "Schul- oder Hochschulunterrichts".

### 8. Mindestbemessungsgrundlage für verbilligte Kleidung

Die verbilligte Überlassung von Arbeitskitteln und -jacken unterliegt nicht der Mindestbemessungsgrundlage

BFH, Urteil vom 27.02.2008, XI R 50/07 BFH – PR 2008 S.315 f.

#### Begründung:

Bei der verbilligten Überlassung von Arbeitskleidung, die die Arbeitnehmer tragen müssen, kann bereits fraglich sein, ob überhaupt der Leistungstatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG erfüllt ist. Der Leistungstatbestand dieser Vorschrift ist jedoch weit auszulegen und umfasst jede beliebige Vorteilsgewährung. Danach liegt ein verbrauchsfähiger Vorteil vor, weil die Arbeitnehmer keine eigene Kleidung verwenden und reinigen müssen. Es handelt sich auch um eine entgeltliche Leistung i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG.

Nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 UStG unterliegen Leistungen, die ein Unternehmer an sein Personal oder dessen Angehörige aufgrund des Dienstverhältnisses ausführt, der Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 UStG, wenn diese das Entgelt übersteigt.

Für die verbilligte Überlassung von typischer Arbeits- oder Berufskleidung, die die Arbeitnehmer tragen müssen, sind dieses durch betriebliche Erfordernisse des Arbeitgebers bedingt und damit nicht der Mindestbemessungsgrundlage unterliegt.

Dazu verhält sich stimmig, dass nach § 3 Nr. 31 EStG die Überlassung typischer Berufskleidung, die der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer unentgeltlich oder verbilligt überlässt, steuerfrei ist.

Liegt deshalb keine Leistung für den privaten Bedarf des Personals vor, weil sie nicht zur Befriedigung persönlicher Bedürfnisse des Arbeitnehmers erfolgt, sondern durch betriebliche Erfordernisse bedingt ist, handelt es sich nicht um eine Leistung „aufgrund des Dienstverhältnisses“ i. S. d. § 10 Abs. 5 UStG.



### 9. Handys als unentgeltliche Zuwendung

Die kostenlose Abgabe von Handys durch den Vermittler von Handyverträgen ist als unentgeltliche Zuwendung gem. § 3 Abs. 1 b Satz 1 Nr. 3 UStG umsatzsteuerpflichtig.

Finanzgericht Baden-Württemberg, Außensenate Karlsruhe, Urteil vom 17. Juni 2008 1 K 21/05 - vorläufig nicht rechtskräftig (Az. des BFH: XI 5 13/08 ).EFG 2008 S. 1498 ff

#### Begründung:

Die Klin. hat die Mobilfunkgeräte jedenfalls unentgeltlich i. S. des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG an Kunden zugewendet. Der Abschluss des Mobilfunkvertrags auf Vermittlung der Klin. ist keine Gegenleistung des Kunden an die Klin. Die späteren Zahlungen des Kunden an den Mobilfunkanbieter sind Zahlungen an diesen für dessen Dienstleistungen. Der Kunde zahlt nichts für das überlassene Mobilfunkgerät. Die Min. erhält keinerlei Zahlung vom Kunden. Entscheidend ist nach der Rspr. des EuGH dass zwischen Leistung und Gegenleistung ein unmittelbarer Zusammenhang besteht, der sich regelmäßig aus dem Rechtsverhältnis, d. h. den vertraglichen Beziehungen zwischen Leistendem und Leistungsempfänger ergibt. Diese Grundsätze gelten sinngemäß auch für die Beurteilung der Frage, ob die Zahlung eines Dritten für eine bestimmte Leistung des Leistenden gewährt wird bzw. ob der Leistende die Zahlung für diese Leistung erhält, denn die Entrichtung der Gegenleistung für Lieferungen oder sonstige Leistungen kann auch durch einen anderen als den Leistungsempfänger (§ 10 Abs. 1 Satz 3 UStG), also durch einen Dritten - hier den Mobilfunkanbieter - erfolgen. Die Provisionszahlungen, die die Klin. vom Mobilfunkanbieter bekommen hat, sind jedoch nicht in vertraglicher Abhängigkeit mit der Ausgabe des Geräts an den Kunden verbunden worden. Es mag sein, dass der Kunde bei einer unentgeltlichen Abgabe des Geräts bereit ist, sich längerfristig an den Mobilfunkanbieter zu binden, was eine höhere Provision für die Klin. auslöst. Daraus kann man jedoch keine Gegenleistung des Kunden oder des Mobilfunkunternehmens für die Abgabe des Geräts ableiten.

### 10. Vorsteuerabzug und Leistungsbeschreibung

Vorsteuerabzug trotz Kurzformel für Leistungsbeschreibung in Rechnung.

Sächsisches Finanzgericht, Urteil vom 8. November 2006 1 K 2702/04 - Rev. eingelegt (Az. des BFH: V R 59/07) EFG 2008 S. 811 f

#### Begründung:

Nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG kann der Unternehmer die ihm von anderen Unternehmern gesondert in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen. Maßgeblich für den Vorsteuerabzug ist hiernach, dass der Unternehmer tatsächlich steuerbelastete Leistungen in Anspruch genommen hat und dass sich dem Abrechnungspapier, auf das sich der Vorsteuerabzugsbegehrende stützt, entnehmen lässt, gerade diese bestimmten Leistungen lägen seinem Anspruch zu Grunde.

Erforderlich ist dafür, dass das Abrechnungspapier Angaben tatsächlicher Art enthält, welche die Identifizierung der Leistung ermöglichen, über die abgerechnet wird. Die Angaben müssen, ggf. unter Heranziehung weiterer Erkenntnismittel, die Identifizierung des Leistungsgegenstandes ermöglichen. Wird über eine sonstige Leistung abgerechnet, kann die erbrachte Leistung mit Angaben über die Leistungshandlung oder über den Leistungserfolg bezeichnet werden.

Angabe „Für technische Beratung und technische Kontrolle“ genügt .

Mit der Bezeichnung „Für technische Beratung und technische Kontrolle “ kann zwar nicht im Einzelnen festgestellt werden, welche Leistungen durch die Leistende gegenüber der Klin. erbracht worden sind. Andererseits steht fest, dass die Leistende gegenüber der Klin. mit den beiden Ingenieuren C und L entweder Kontroll- und Beratungsleistungen erbracht hat oder der Klin, die beiden Ingenieure überlassen hat. Angesichts der für die Angaben in einer Rechnung gebotenen Kürze und der Schwierigkeit, zutreffende Kurzformeln für Leistungsbeschreibungen der hier in Betracht kommenden Art zu finden, hält der Senat die Angabe in der Rechnung noch für ausreichend.

#### 11. Kein Schutz des guten Glaubens an die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs

Auch unter Berücksichtigung der EuGH-Rspr. kommt ein Schutz des guten Glaubens an die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nicht in Betracht.

Finanzgericht Köln, Urteil vom 12. März 2008 11 K 5870/04 – rechtskräftig EFG 2008 S. 1244 ff

#### Begründung:

Vorsteuerabzug erfordert Identität zwischen Rechnungsaussteller und leistendem Unternehmer . Rechnungsaussteller und leistender Unternehmer müssen grundsätzlich identisch sein. Regelmäßig ergibt sich aus den abgeschlossenen zivilrechtlichen Vereinbarungen, wer bei einem Umsatz als Leistender anzusehen ist. Leistender ist i. d. R. derjenige, der die Lieferungen oder sonstigen Leistungen im eigenen Namen gegenüber einem anderen selbst oder durch einen Beauftragten ausführt. Ob eine Leistung dem Handelnden oder einem anderen zuzurechnen ist, hängt deshalb grundsätzlich davon ab, ob der Handelnde gegenüber Dritten - hier dem Leistungsempfänger - im eigenen Namen oder berechtigterweise im Namen eines anderen bei Ausführung entgeltlicher Leistungen aufgetreten ist.

Der Abzug der in der Rechnung ausgewiesenen USt ist nur möglich, wenn der in der Rechnung angegebene Sitz des Unternehmers bei Ausführung der Leistung und bei Rechnungsstellung tatsächlich bestanden hat. Denn im Hinblick auf den Sofortabzug der Vorsteuer nach Empfang der Leistung und der Rechnung muss das Tatbestandsmerkmal der Leistung eines anderen Unternehmers durch die Finanzverwaltung. anhand dieser Rechnung leicht und eindeutig überprüfbar sein. Diese Grundsätze gelten auch bei einer natürlichen Person als Leistender. Der Bekl. hat daher zu Recht den Vorsteuerabzug versagt.

Die Gewährung des Vorsteuerabzugs aus Billigkeitsgründen kommt nicht in Betracht. 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG 2002 sieht einen Schutz des guten Glaubens an die Erfüllung der Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs grundsätzlich nicht vor. Im Streitfall steht einer Gewährung des Vorsteuerabzugs wegen Gutgläubigkeit im Übrigen entgegen, dass die Klin. nicht alle Maßnahmen getroffen hat, die vernünftigerweise von ihr verlangt werden konnten, um sicherzustellen, dass sie nicht in einen Betrug verwickelt wurde. Sie hat im Fall Y offensichtlich die Identität der als Unternehmerin aufgetretenen Person nicht durch Vorlage von Ausweispapieren überprüft und ist den Unklarheiten an der Angabe des zutreffenden Firmensitzes, die sich im Fall X aus der Verwendung zweier unterschiedlicher Adressen ergaben, nicht nachgegangen.

## II. Verwaltungsanweisungen

### 1. Steuerrechtliche Förderung der privaten Altersvorsorge und betrieblichen Altersversorgung

Mit BMF-Schreiben vom 5. 2. 2008 hat die Finanzverwaltung zum dritten Mal die Verwaltungsanweisung zur steuerrechtlichen Förderung der privaten Altersvorsorge und betrieblichen Altersversorgung angepasst.

Zum 1. 1. 2002 hat der Gesetzgeber neue Fördermöglichkeiten für die zusätzliche private Vorsorge und die betriebliche Altersversorgung geschaffen. Die zusätzliche private Vorsorge über sog. zertifizierte Riesterverträge wird über Altersvorsorgezulage nach Abschnitt XI EStG und im Wege einer Günstigerprüfung über den Sonderausgabenabzug nach § 10a EStG gefördert, die betriebliche Altersversorgung über Pensionsfonds, Pensionskassen und seit dem 1. 1. 2005 Direktversicherungen vorrangig über die Steuerfreiheit der Beiträge nach § 3 Nr. 63 EStG. Spätere Auszahlungsleistungen unterliegen der Besteuerung nach § 22 Nr. 5 EStG.

#### **Die wichtigsten Änderungen:**

##### a.) Private Altersvorsorge

##### a.)1. Förderberechtigung für Beschäftigte internationaler Institutionen

In Rz. 10 ff. hat die Finanzverwaltung klargestellt, dass unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Bedienstete der Europäischen Gemeinschaften (Beamte und sonstige Bedienstete) grundsätzlich wie Pflichtversicherte in einer ausländischen gesetzlichen Rentenversicherung zu behandeln sind und daher zu dem nach § 10a Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG begünstigten Personenkreis gehören, also Altersvorsorgezulage nach Abschnitt XI und den Sonderausgabenabzug nach § 10a EStG für einen zertifizierten Riestervertrag in Anspruch nehmen können. Dies gilt entsprechend insbesondere für die Beschäftigten

- der Europäischen Patentorganisation (EPO),
- der Koordinierten Organisationen wie Europäische Weltraumorganisation (ESA)
- Europarat
- Nordatlantikvertragsorganisation (NATO)
- Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD)
- Westeuropäische Union (WEU)
- Europäisches Zentrum für mittelfristige Wettervorhersage (EZMW, engl. ECWMF).

Diese Klarstellung war notwendig, da Beamte, die nach Art. 62 ff. des Statuts der Beamten der Europäischen Gemeinschaften und der Beschäftigungsbedingungen für die sonstigen Beschäftigten der Europäischen Gemeinschaften besoldet werden, als auch die Zeit- und Vertragsbediensteten bei der EU nicht unmittelbar unter § 10a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder Nr. 2 EStG fallen. Sie erhalten weder eine Besoldung nach dem Bundesbesoldungsgesetz oder entsprechenden Landesbesoldungsgesetzen

noch Amtsbezüge aus einem Amtsverhältnis, deren Versorgungsrecht die entsprechende Anwendung des § 69e Abs. 3 und 4 des Beamtenversorgungsgesetzes vorsieht und zwar unabhängig davon, ob sie ihren Beamtenstatus nach deutschem Recht aufgrund einer Entlassung aufgegeben haben bzw. nie deutsche Beamte waren oder von ihrem Dienstherrn beurlaubt worden sind.

§ 10a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG ist nicht anwendbar, da die betroffenen Beamten weder nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 SGB VI versicherungsfrei noch nach § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder nach § 230 Abs. 2 Satz 2 SGB VI von der Versicherungspflicht befreit sind.

§ 10a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG ist nicht einschlägig, da diese Vorschrift nur Beamte, Richter und Soldaten erfassen soll, die zur Wahrnehmung einer Tätigkeit bei privaten Unternehmen (z. B. privatisierte Post- und Bahnunternehmen, privatisierte kommunale Verkehrs- und Versorgungsunternehmen, Kultur-, Sport- und Sozialeinrichtungen) unter Wegfall der Besoldung beurlaubt sind und deren Beurlaubungszeit ruhegehaltstfähig ist.

Bei der EU-Kommission handelt es sich jedoch nicht um ein privates Unternehmen. Eine Subsumtion unter diese Vorschrift wäre im Übrigen auch nicht zielführend, da die Förderberechtigung beim Personenkreis des § 10a Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG nur dann begründet wird, wenn eine Einwilligungserklärung gegenüber der zuständigen Stelle abgegeben wird, wonach diese berechtigt wird, die für die Berechnung der Zulage erforderlichen Daten an die zentrale Stelle zu übermitteln. Diese Einwilligungserklärung lieferte aber leer, da die EU-Kommission nicht zur Datenübermittlung verpflichtet werden könnte.

Die steuerliche Behandlung der Mitarbeiter der Europäischen Organisation für Kernforschung (CERN) ist seitens der Finanzverwaltung noch nicht geklärt. Bei Pflichtversicherten in der inländischen gesetzlichen Rentenversicherung, die von ihrem Arbeitgeber entsendet werden, ergibt sich die Zugehörigkeit zu einer begünstigten Personengruppe ohne weiteres aus § 10a Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG, wenn eine unbeschränkte Einkommensteuerpflicht vorliegt.

Beamte, denen im dienstlichen oder öffentlichen Interesse vorübergehend eine Tätigkeit bei einer öffentlichen Einrichtung außerhalb der Bundesrepublik Deutschland zugewiesen wurde (§ 123a BRRG) und die in ihrem bisherigen Alterssicherungssystem verbleiben, gehören unmittelbar zu der nach § 10a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG begünstigten Personengruppe, sofern eine unbeschränkte Einkommensteuerpflicht vorliegt.

#### a.) 2. Anspruch auf Kinderzulage

Anspruch auf Kinderzulage besteht für jedes Kind, für das für mindestens einen Monat des Beitragsjahres Kindergeld an den Zulageberechtigten ausgezahlt worden ist. In den Rz. 22 ff. hat die Finanzverwaltung die Aussagen zum Anspruch auf Kinderzulage neu strukturiert und ergänzende Klarstellungen vorgenommen.

Auf folgende Punkte wird hingewiesen:

- Wird ein Kind z. B. am Ende des Beitragsjahres geboren, so besteht der Anspruch auf Kinderzulage für das gesamte Kalenderjahr der Geburt, auch wenn das Kindergeld für Dezember regelmäßig erst im nachfolgenden Kalenderjahr ausgezahlt wird.
- Steht ein Kind zu Ehegatten, die die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 EStG erfüllen, jeweils in einem Kindschaftsverhältnis (5 32 Abs. 1 EStG), erhält grundsätzlich die Mutter die Kinderzulage. Die Eltern können gemeinsam für das jeweilige Beitragsjahr beantragen, dass der Vater die Zulage erhält und zwar unabhängig davon, welchem Elternteil das Kindergeld ausgezahlt wurde. Die Übertragung der Kinderzulage muss auch in den Fällen beantragt werden, in denen die Mutter keinen Altersvorsorgevertrag abgeschlossen hat.
- Sind nicht beide Ehegatten Eltern des Kindes, ist eine Übertragung der Kinderzulage nach § 85 Abs. 2 EStG nicht zulässig. Erhält beispielsweise ein Zulageberechtigter Kindergeld für ein in seinen Haushalt aufgenommenes Kind seines Ehegatten (5 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG), steht nur ihm die Kinderzulage nach § 85 Abs. 1 EStG zu.
- Erfüllen Eltern nicht die Voraussetzungen des 26 Abs. EStG, z. B. Alleinerziehende, unverheiratet zusammenlebende Eltern, erhält immer der Elternteil die Kinderzulage, dem das Kindergeld für das Kind ausgezahlt wird (§ 85 Abs. 1 Satz 1 EStG). Eine Übertragung der Kinderzulage nach § 85 Abs. 2 EStG ist in diesen Fällen auch dann nicht möglich, wenn der Elternteil, dem das Kindergeld ausgezahlt wird, gar keinen Altersvorsorgevertrag abgeschlossen hat.
- Hat der Vater seinem Anbieter eine Vollmacht zur formlosen Antragstellung (Dauerzulageantrag) erteilt, kann der Antrag auf Übertragung der Kinderzulage von der Mutter auf ihn auch für die Folgejahre bis auf Widerruf erteilt werden. Der Antrag kann dann nur vor Ende des Beitragsjahres, für das er erstmals nicht mehr gelten soll, gegenüber dem Anbieter des Vaters widerrufen werden.
- Wird das Kindergeld dem Kind selbst ausgezahlt, haben die Eltern keinen Anspruch auf die Kinderzulage für dieses Kind. Dem Kind selbst steht in diesem Fall die Kinderzulage nur zu, soweit es einen Altersvorsorgevertrag abgeschlossen hat, für den es auch die Grundzulage beantragt oder die Grundzulage für Beiträge zugunsten der betrieblichen Altersversorgung über einen Pensionsfonds, eine Pensionskasse oder eine Direktversicherung in Anspruch nimmt.
- Darf zu Unrecht ausgezahltes Kindergeld aus verfahrensrechtlichen Gründen nicht mehr zurückgefordert werden, bleibt auch der Anspruch auf die Kinderzulage für das entsprechende Beitragsjahr bestehen.

#### a.) 3. Mindesteigenbeitragsberechnung

Die Altersvorsorgezulage nach Abschnitt XI EStG wird nur dann in voller Höhe gewährt, wenn der Berechtigte einen bestimmten Mindesteigenbeitrag zugunsten des begünstigten Vertrags erbracht hat. Die Berechnung richtet sich insbesondere nach den beitragspflichtigen Einnahmen. In Rz. 53 hat die Finanzverwaltung klargestellt, dass das Elterngeld keine maßgebende Einnahme i. S. des § 86 EStG zur Berechnung des Mindesteigenbeitrags ist.

a.) 4. Änderungsnorm im § 10a Abs. 5 Satz 1 EStG geschaffen

Um den Sonderausgabenabzug nach § 10a EStG in Anspruch nehmen zu können, hat der Steuerpflichtige die zu berücksichtigenden Altersvorsorgebeiträge durch eine vom Anbieter auszustellende Bescheinigung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck nachzuweisen. Hat der Anbieter eine materiell unzutreffende Bescheinigung erteilt und wurde aufgrund dieser falschen Bescheinigung bereits eine bestandskräftige Steuerfestsetzung durchgeführt, ist nach Korrektur der Bescheinigung eine Änderung der Steuerfestsetzung nach den Vorschriften der Abgabenordnung nicht möglich, denn nach § 175 Abs. 2 Satz 2 AO gilt die nachträgliche Erteilung oder Vorlage einer Bescheinigung oder Bestätigung aufgrund einer ausdrücklichen Regelung im Gesetz seit dem 16. 12. 2004 nicht mehr als rückwirkendes Ereignis.

Vor diesem Hintergrund ist in § 10a Abs. 5 Satz 3 EStG mit Wirkung ab dem 1. 1. 2008 für die nachträgliche Berücksichtigung zugunsten oder zuungunsten des Steuerpflichtigen korrigierter Bescheinigungen eine spezialgesetzliche Berichtigungs- bzw. Änderungsnorm geschaffen worden. Wird die ursprüngliche Bescheinigung erst nach bestandskräftiger Veranlagung vorgelegt, besteht allerdings nach wie vor keine verfahrensrechtliche Möglichkeit, die Steuerfestsetzung noch zu ändern.

Für Veranlagungszeiträume vor 2008 bleibt es zudem dabei, dass aufgrund der Änderung in § 175 Abs. 2 Satz 2 AO zuungunsten des Steuerpflichtigen korrigierte Bescheinigungen bei bestandskräftiger Veranlagung, die auch nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) steht, nicht mehr berücksichtigt werden können. Eine Rückwirkung der spezialgesetzlichen Änderungsnorm in § 10 Abs. 5 Satz 3 EStG wäre in diesen Fällen verfassungsrechtlich auch nur schwer zu rechtfertigen gewesen. Wirkt sich die geänderte Bescheinigung hingegen zugunsten des Steuerpflichtigen aus, kann gemäß § 52 Abs. 24a EStG auch für Veranlagungszeiträume vor 2008 eine Änderung erfolgen. Die Finanzverwaltung hat diese geänderte Rechtslage in Rz. 69 ff. übernommen.

a.) 5. Durchführung der Günstigerprüfung, wenn beide Ehegatten unmittelbar förderberechtigt sind

Gehören beide Ehegatten zum unmittelbar begünstigten Personenkreis, stehen jedem Ehegatten die Abzugsbeträge nach § 10a Abs. 1 Satz 1 EStG gesondert zu (§ 10a Abs. 3 Satz 1 EStG). Mit Wirkung ab dem 1. 1. 2007 hat der Gesetzgeber im Rahmen des Gesetzes ausdrücklich klargestellt, dass bei der Veranlagung von Ehegatten, die beide Anspruch auf eine Altersvorsorgezulage haben, unmittelbar zulageberechtigt sind und Altersvorsorgebeiträge i. S. des § 82 EStG geleistet haben, die den beiden Ehegatten zustehenden Ansprüche auf Altersvorsorgezulage bei der Günstigerprüfung nach § 10a Abs. 2 EStG zu berücksichtigen sind.

Der vorherige Gesetzeswortlaut ließ zumindest Zweifel, ob dies bei der getrennten Veranlagung möglich war und bot damit Gestaltungspotential. Aufgrund der Ergänzung in § 10a Abs. 3 Satz 3 EStG wonach nunmehr unabhängig davon, ob beide Ehegatten den Sonderausgabenabzug beantragen oder nicht und unabhängig davon, ob eine Zusammenveranlagung, eine getrennte Veranlagung oder eine besondere Veranlagung gewählt wird, beide Zulageansprüche beim antragstellenden Ehegatten berücksichtigt werden, sollte

diese Gestaltungsmöglichkeit beseitigt werden. Dies sieht die Finanzverwaltung nicht so. Sie vertritt die Auffassung, dass in den Fällen der getrennten bzw. besonderen Veranlagung, in denen beide Ehegatten unmittelbar förderberechtigt sind, die Günstigerprüfung wie bei einer Einzelveranlagung durchzuführen ist.

Bei einer Einzelveranlagung ist es jedoch nicht möglich, die Zulageansprüche des anderen Ehegatten gegen zu rechnen. Damit ist die dargestellte „Gestaltungsmöglichkeit“ trotz umfangreicher Bemühungen des Gesetzgebers und der Verwaltung bestehen geblieben.

a.) 6. Flankierung der gesetzlichen Neuformulierung des § 22 Nr. 5 EStG

In Rz. 94 ff. hat die Finanzverwaltung der Neuformulierung des § 22 Nr. 5 EStG durch das Gesetz Rechnung getragen.

Es wird ausdrücklich klargestellt, dass § 22 Nr. 5 EStG für Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen i. S. des § 82 Abs. 1 EStG sowie für Leistungen aus Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen gegenüber anderen Vorschriften des EStG und des InvStG eine vorrangige Spezialvorschrift darstellt.

Korrespondierend mit der Freistellung der Beiträge, Zahlungen, Erträge und Wertsteigerungen von steuerlichen Belastungen in der Ansparphase werden die Leistungen erst in der Auszahlungsphase besteuert.

Der Umfang der Besteuerung der Leistungen in der Auszahlungsphase auch der Leistungen aus einer ergänzenden Absicherung der verminderten Erwerbsfähigkeit oder Dienstunfähigkeit und einer zusätzlichen Absicherung der Hinterbliebenen richtet sich danach, inwieweit die Beiträge in der Ansparphase steuerfrei gestellt (§ 3 Nr. 63 und 66 EStG), nach § 10a oder Abschnitt XI EStG (Sonderausgabenabzug und Altersvorsorgezulage) gefördert worden sind oder durch steuerfreie Zuwendungen nach § 3 Nr. 56 EStG erworben wurden, wobei von einer einheitlichen Behandlung der Beitragskomponenten für Alter und Zusatzrisiken auszugehen ist.

Soweit die Leistungen in der Auszahlungsphase aus zertifizierten Altersvorsorgeverträgen, aus Pensionsfonds, aus Pensionskassen oder Direktversicherungen ausschließlich auf geförderten Beiträgen beruhen, erfolgt die Besteuerung voll nachgelagert nach § 22 Nr. 5 Satz 1 EStG.

Die Besteuerung von Leistungen, soweit diese auf nicht geförderten Beiträgen beruhen, richtet sich nach der Art der Leistung. Es werden insoweit drei Gruppen unterschieden:

- Leistungen in Form einer lebenslangen Rente oder einer Berufsunfähigkeits-, Erwerbsminderungs- und Hinterbliebenenrente (§ 22 Nr. 5 Satz 2 Buchst. a EStG)
- andere Leistungen aus zertifizierten Altersvorsorgeverträgen, Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen (§ 22 Nr. 5 Satz 2 Buchst. b EStG)
- übrige Leistungen (§ 22 Nr. 5 Satz 2 Buchst. c EStG).



Soweit es sich um eine lebenslange Rente oder eine Berufsunfähigkeits-, Erwerbsminderungs- und Hinterbliebenenrente handelt, die auf nicht geförderten Beiträgen beruht, erfolgt die Besteuerung nach § 22 Nr. 5 Satz 2 Buchst. a i. V. m. 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchstabe bb EStG mit dem entsprechenden Ertragsanteil.

Wird auf nicht geförderten Beiträgen beruhendes Kapital aus einem zertifizierten Versicherungsvertrag ausgezahlt, ist nach § 22 Nr. 5 Satz 2 Buchst. b EStG die Regelung des § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG in der für den zugrunde liegenden Vertrag geltenden Fassung entsprechend anzuwenden (ggf. Kapitallebensversicherungsprivileg, Besteuerung des ggf. hälftigen Unterschiedsbetrags).

Erhält der Steuerpflichtige in der Auszahlungsphase gleich bleibende oder steigende monatliche (Teil-)Raten, variable Teilraten oder eine Kapitalauszahlung, auf die § 22 Nr. 5 Satz 2 Buchst. b EStG nicht anzuwenden ist (z. B. Teilkapitalauszahlungen aus einem Altersvorsorgevertrag in der Form eines zertifizierten Bank- oder Fondssparplans), erfolgt die Besteuerung nach § 22 Nr. 5 Satz 2 Buchst. c EStG mit dem ggf. hälftigen Unterschiedsbetrag zwischen der ausgezahlten Leistung und den auf sie entrichteten Beiträgen.

#### a.) 6.1. Vollständige Erfassung der Leistungen aus der betrieblichen Altersversorgung externer Versorgungsträger ab 2007

Seit dem Veranlagungszeitraum 2002 unterfielen grundsätzlich auch Leistungen aus den betrieblichen Durchführungswegen Pensionskasse, Pensionsfonds und Direktversicherung der Besteuerung nach § 22 Nr. 5 EStG, soweit es sich um kapitalgedeckte Altersversorgung handelte.

Bei Kapitalauszahlungen aus kapitalgedeckten Versorgungssystemen der betrieblichen Altersversorgung, die auf nicht geförderten Beiträgen beruhten, ist die Finanzverwaltung allerdings bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2006 von Einkünften i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG ausgegangen, da § 22 Nr. 5 EStG aufgrund der Differenzierung zwischen Leistungen aus Versicherungsverträgen (§ 22 Nr. 5 Satz 2 a. F.) und aus anderen Verträgen (§ 22 Nr. 5 Satz 3 a. F.) insoweit ins Leere lief..

Ab 2007 unterliegen „nicht geförderte“ Kapitalauszahlungen aus zertifizierten Lebensversicherungsverträgen, aus Direktversicherungsverträgen, aus Pensionsfonds und aus Pensionskassen der Besteuerung nach § 22 Nr. 5 Satz 2 Buchst. b EStG. Dies hat zur Folge, dass in Fällen, in denen das Kapitallebensversicherungsprivileg nicht greift, bzw. der Unterschiedsbetrag steuerpflichtig ist, mit Wirkung ab dem 1. 1. 2007 der Kapitalertragsteuerabzug entfallen ist.

Stattdessen unterliegen die entsprechenden Leistungen der Mitteilungspflicht nach § 22 Nr. 5 Satz 5 EStG. Dies bedeutet jedoch, dass insbesondere der Arbeitnehmer den Bruttobetrag zunächst ausgezahlt bekommt und die darauf entfallende Einkommensteuer erst im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung festgesetzt wird.

Rentenleistungen aus umlagefinanzierten Versorgungskassen unterlagen bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2006 nicht der Besteuerung nach § 22 Nr. 5 EStG, sondern originär nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchstabe bb EStG, weil die Regelung des § 22 Nr. 5 EStG als *lex specialis* sich zunächst nur auf kapitalgedeckte Systeme bezog.

Mit Wirkung ab 2007 ist diese Einschränkung entfallen. Durch die klarstellende Regelung des Besteuerungsvorrangs des § 22 Nr. 5 EStG ist für die Leistungen aus den umlagefinanzierten Versorgungskassen allerdings keine Änderung im Hinblick auf den Besteuerungsumfang eingetreten. Die bislang im Regelfall auf ungeförderten Beiträgen beruhenden Rentenleistungen unterliegen über § 22 Nr. 5 Satz 2 Buchst. a i. V. m. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchstabe bb EStG weiterhin der Ertragsanteilsbesteuerung.

#### a.) 7. Schädliche Verwendung von Altersvorsorgevermögen

Nach den Regelungen des AltZertG darf Altersvorsorgevermögen nur unter bestimmten Voraussetzungen zur Auszahlung gelangen. Wird gegen diese Regelungen verstoßen kommt es unter den Voraussetzungen des § 93 EStG zu einer sog. schädlichen Verwendung, die zur Folge hat, dass die gewährten Förderungen zurückgezahlt werden müssen. Außerdem sieht § 22 Nr. 5 Satz 3 EStG für diese Fälle eine Besteuerung der Auszahlungsleistung vor.

In den Rz. 116 ff. hat die Finanzverwaltung die bereits bestehenden Regelungen, wann genau eine schädliche Verwendung vorliegt, bzw. wie in diesen Fällen zu verfahren ist, weiter ergänzt. Die Rz. 151 ff. enthalten entsprechende Aussagen für den Fall der schädlichen Verwendung durch Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht.

#### b.) Betriebliche Altersversorgung

##### b.) 1. Absicherung biometrischer Risiken

Betriebliche Altersversorgung liegt nur dann vor, wenn dem Arbeitnehmer aus Anlass seines Arbeitsverhältnisses vom Arbeitgeber Leistungen zur Absicherung mindestens eines biometrischen Risikos (Invalidität, Alter, Tod) zugesagt werden und Ansprüche auf diese Leistungen erst mit dem Eintritt des biologischen Ereignisses fällig werden (§ 1 BetrAVG).

In diesem Zusammenhang hat die Finanzverwaltung in Rz. 183 noch einmal ausdrücklich klargestellt, dass keine betriebliche Altersversorgung in diesem Sinne vorliegt, wenn vereinbart ist, dass ohne Eintritt eines biometrischen Risikos die Auszahlung an beliebige Dritte (z. B. die Erben) erfolgt.

In Umsetzung der gesetzlichen Verpflichtung wurde in Rz. 185 auch für betriebliche Versorgungszusagen, die nach dem 31. 12. 2011 erteilt werden, der früheste Auszahlungsbeginn für Altersversorgungsleistungen auf die Vollendung des 62. Lebensjahres angehoben.

Hinsichtlich der Begünstigung von Hinterbliebenen hat die Finanzverwaltung in Rz. 186 klargestellt, dass der Arbeitgeber bei Erteilung oder Änderung der Versorgungszusage zu prüfen hat, ob die Versorgungsvereinbarung insoweit generell die geforderten Voraussetzungen erfüllt;

ob im Einzelfall Hinterbliebene in diesem Sinne vorhanden sind, ist letztlich vom Arbeitgeber/ Versorgungsträger erst im Zeitpunkt der Auszahlung der Hinterbliebenenleistung zu prüfen.

Insoweit ist bei hinterbliebenen nichtehelichen Lebensgefährten, die keine eingetragene Partnerschaft begründet haben, regelmäßig ausreichend, dass spätestens zu Beginn der Auszahlungsphase für die Hinterbliebenenleistung eine schriftliche Versicherung des Arbeitnehmers vorliegt, in der neben der geforderten namentlichen Benennung des/der Lebensgefährten/in bestätigt wird, dass eine gemeinsame Haushaltsführung besteht. Damit soll erreicht werden, dass ein Arbeitnehmer mit häufigeren Partnerwechseln nicht verpflichtet ist, seinen Arbeitgeber jeweils davon in Kenntnis zu setzen. Es reicht vielmehr aus, wenn er eine entsprechende Versicherung privat aufbewahrt und der tatsächlich begünstigte hinterbliebene Lebenspartner bei Tod des Arbeitnehmers dem Arbeitgeber die erforderliche Vereinbarung aushändigen kann.

Als Kind kann auch ein im Haushalt des Arbeitnehmers auf Dauer aufgenommenes Kind begünstigt werden, welches in einem Obhuts- und Pflegeverhältnis zu ihm steht und in der Versorgungsvereinbarung namentlich genannt ist, selbst wenn die Voraussetzungen des § 32 EStG für dieses Kind nur beim ebenfalls im Haushalt des Arbeitnehmers lebenden Ehegatten oder Lebenspartners erfüllt sind (Pflegekind/Stiefkind und faktisches Stiefkind). Entsprechendes gilt, wenn ein Enkelkind auf Dauer im Haushalt der Großeltern aufgenommen und versorgt wird.

Eine Rentengarantiezeit ist so die ergänzende Aussage der Finanzverwaltung in Rz. 187 — unschädlich, wenn die Auszahlung der garantierten Leistungen nach dem Tod des Berechtigten ausschließlich an begünstigte Hinterbliebene möglich ist und zwar wenn die garantierte Rente in unveränderter Höhe (ein- schließlich Dynamisierungen) an die begünstigten Hinterbliebenen weiter gezahlt wird. Die Zusammenfassung von bis zu 12 Monatsleistungen in einer Auszahlung sowie die gesonderte Auszahlung der zukünftig in der Auszahlungsphase anfallenden Zinsen und Erträge sind dabei möglich. Im Fall der/des Witwe(rs) oder der Lebensgefährtin/des Lebensgefährten wird seitens der Finanzverwaltung darüber hinaus nicht beanstandet, wenn anstelle der Zahlung der garantierten Rentenleistung in unveränderter Höhe das im Zeitpunkt des Todes des Berechtigten noch vorhandene „Restkapital“ ausnahmsweise lebenslang verrentet wird.

#### b.) 2. Behandlung von Sonderzahlungen und Sanierungsgeldern bei umlagefinanzierten Pensionskassen

In den Rz. 197 ff. hat die Finanzverwaltung zur gesetzlichen Neuregelung des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG Stellung genommen. Auf eine detaillierte Darstellung wird an dieser Stelle verzichtet, da die Ausführungen nur für umlagefinanzierte Pensionskassen von Bedeutung sind, die überwiegend im Bereich der Zusatzversorgung des öffentlichen Dienstes anzutreffen sind.

#### b.) 3. Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 66 EStG

Mit § 3 Nr. 66 EStG hat der Gesetzgeber die Möglichkeit geschaffen, unter bestimmten Voraussetzungen Verpflichtungen des Arbeitgebers aus einer Direktzusage oder einer Unterstützungskassenzusage steuerfrei auf einen Pensionsfonds zu übertragen. Ohne entsprechende gesetzliche Regelung würde eine solche Übertragung beim Arbeitnehmer zumindest teilweise zu steuerpflichtigem Arbeitslohn führen, weil dieser im Zeitpunkt der Übertragung einen Rechtsanspruch gegenüber dem Pensionsfonds auf die spätere Versorgungsleistung erwirbt.

Der Steuerfreistellungsrahmen des § 3 Nr. 63 EStG reicht in solchen Fällen aufgrund der Höhe der für die Übertragung zu zahlenden Beiträge regelmäßig nicht aus.

Sind nach der Übertragung der Direktzusage oder der Unterstützungskassenzusage auf den Pensionsfonds weitere Beitragsleistungen erforderlich, weil sich betroffene Arbeitnehmer noch in der Anwartschaftsphase befinden, wurde immer wieder die Frage gestellt, ob auch diese Beiträge nach § 3 Nr. 66 EStG steuerfrei sind.

Vor diesem Hintergrund hat die Finanzverwaltung nunmehr in Rz. 220 klargestellt, dass, bei einer entgeltlichen Übertragung von Versorgungsanwartschaften aktiver Beschäftigter die Anwendung von § 3 Nr. 66 EStG nur für Zahlungen an den Pensionsfonds in Betracht kommt, die für die bis zum Zeitpunkt der Übertragung bereits erdienten Versorgungsanwartschaften geleistet werden. Zahlungen an den Pensionsfonds für zukünftig noch zu erdienende Anwartschaften sind ausschließlich in dem begrenzten Rahmen des § 3 Nr. 63 EStG lohnsteuerfrei.

Der Gesetzgeber hat arbeitsrechtlich im BetrAVG die Mitnahmemöglichkeiten für erworbene Betriebsrentenanwartschaften bei einem Arbeitgeberwechsel verbessert. Kommt es in diesem Zusammenhang zur Übertragung des Übertragungswerts auf den neuen Arbeitgeber, liegt ein Lohnzufluss beim Arbeitnehmer vor. Allerdings hat der Gesetzgeber diesen um die arbeitsrechtlichen Möglichkeiten steuerlich zu flankieren über § 3 Nr. 55 EStG in bestimmten Fällen steuerfrei gestellt. Da es sich dabei um die Flankierung einer arbeitsrechtlichen Regelung des BetrAVG handelt, die nur für sozialversicherungspflichtige Arbeitnehmer Anwendung findet, war unklar, ob § 3 Nr. 55 EStG auch für nicht pflichtversicherte Arbeitnehmer gilt. Aus diesem Grund hat die Finanzverwaltung nunmehr in Rz. 222 klargestellt, dass die Vorschrift entsprechend für Arbeitnehmer gilt, die nicht in der gesetzlichen Rentenversicherung pflichtversichert sind (z. B. beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer oder geringfügig Beschäftigte).

#### b.) 4. Übernahme von Pensionsverpflichtungen gegen Entgelt

Im Zusammenhang mit der Absicherung von Direktzusagen erfolgt häufig die Auslagerung der Pensionsverpflichtungen auf eine möglicherweise konzerneigene Pensionsgesellschaft. Rechtlich erfolgt dies durch einen entgeltlichen Schuldbeitritt mit im Innenverhältnis vereinbarter Erfüllungsübernahme und bei Pensionären durch eine Ausgliederung der Pensionsverpflichtungen. Um die laufenden und künftigen Pensionsverpflichtungen bedienen zu können, wird die Pensionsgesellschaft von der auslagernden Gesellschaft mit ausreichenden Deckungsmitteln ausgestattet.

Es war fraglich, ob die Auslagerung für die betroffenen Arbeitnehmer lohnsteuerrechtliche Konsequenzen hat, da sie gegenüber der Pensionsgesellschaft einen eigenen Anspruch auf Versorgungsleistungen erhalten. Vor diesem Hintergrund ließe sich die Auffassung vertreten, dass die Auslagerung der Durchführung betrieblicher Altersversorgung über eine Pensionskasse, einen Pensionsfonds oder eine Direktversicherung gleichzustellen ist und damit bereits in der Ansparphase zu steuerpflichtigem Lohnzufluss führt.

Die Bundesregierung ist dem Anliegen einer Gesetzesklarstellung allerdings nicht gefolgt, da es sich nach ihrer Einschätzung um einen aus der Sicht des Arbeitnehmers steuerlich nicht relevanten Vorgang handelt. Weder beim Schuldbeitritt noch bei der Ausgliederung liege ein Schuldnerwechsel i. S. des § 4 BetrAVG vor.

Es komme in diesen Fällen nicht zu einem Wechsel des Durchführungsweges und damit auch nicht zu einem Wechsel im System der Besteuerung der späteren Versorgungsleistungen". Um Rechtssicherheit zu bieten, hat die Finanzverwaltung nunmehr in Rz. 227 eine entsprechende Klarstellung vorgenommen.

Aus lohnsteuerlicher Sicht bleibt es folglich bei den für eine Direktzusage geltenden steuerlichen Regelungen, d. h. es liegen erst bei Auszahlung der Versorgungsleistungen durch den Dritten bzw. durch die Pensionsgesellschaft anstelle des Arbeitgebers Einkünfte i. S. des § 19 EStG vor. Der Lohnsteuerabzug kann in diesem Fall mit Zustimmung des Finanzamts statt vorn Arbeitgeber auch vom Dritten bzw. der Pensionsgesellschaft vorgenommen werden (§ 38 Abs. 3a Satz 2 EStG).

#### b.) 5. Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 56 EStG

Mit § 3 Nr. 56 EStG hat der Gesetzgeber für Zuwendungen, die nach dem 31. 12. 2007 zum Aufbau einer nicht kapitalgedeckten betrieblichen Altersversorgung an eine Pensionskasse geleistet werden, unter vergleichbaren Voraussetzungen wie bei § 3 Nr. 63 EStG ebenfalls eine Steuerfreistellungsmöglichkeit geschaffen.

Allerdings beträgt die Steuerfreiheit zunächst maximal 1 % der Beitragsbemessungsgrenze in der allgemeinen Rentenversicherung (West) und wird bis zum Jahr 2025 stufenweise auf maximal 4 % angehoben (zum 1. 1.2014 auf 2 %, zum 1. 1. 2020 auf 3 % und zum 1. 1. 2025 auf 4 %). Außerdem kommt die Anwendung des § 3 Nr. 56 EStG nur in Betracht, soweit die entsprechenden Beträge nicht bereits nach § 3 Nr. 63 EStG ausgeschöpft werden. Ein zusätzlicher Erhöhungsbetrag i. H. von 1 800 € wurde nicht vorgesehen, da für mögliche übersteigende Zuwendungen des Arbeitgebers, anders als bei der kapitalgedeckten betrieblichen Altersversorgung an einen Pensionsfonds, eine Pensionskasse oder eine Direktversicherung weiterhin die Pauschalversteuerung nach § 40b Abs. 1 und 2 EStG möglich ist.

Die durch steuerfreie Zuwendungen nach § 3 Nr. 56 EStG erworbenen Versorgungsleistungen aus insoweit umlagefinanzierten Pensionskassen werden wie bei der kapitalgedeckten betrieblichen Altersversorgung gemäß § 22 Nr. 5 Satz 1 EStG vollständig besteuert.

In den Rz. 236 ff. hat die Finanzverwaltung zur Anwendung des § 3 Nr. 56 EStG Stellung genommen, insbesondere zum Verhältnis zu § 3 Nr. 63 EStG und § 40b EStG n. F.

b.) 6. Abgrenzung von Alt- und Neuzusage

Nachdem der Gesetzgeber die Pauschalversteuerung nach § 40b EStG für kapitalgedeckte Versorgungszusagen, die nach dem 31. 12. 2004 erteilt worden sind, abgeschafft hat, kommt der Abgrenzung von Altzusage und Neuzusage erhebliche Bedeutung zu.

Die Regelungen der Finanzverwaltung zu dieser Abgrenzung waren bereits bislang recht großzügig, so dass im Ergebnis durch entsprechende Vereinbarungen (fast) jedes gewünschte Ergebnis (noch Altzusage oder Neuzusage) erreicht werden konnte. Diese Regelungen hat die Finanzverwaltung in den Rzrn. 250 ff. weiter ausgebaut.

b.) 7. Anwendung der Vervielfältigungsregelung des § 40b EStG a. F.

Mit der Einführung des § 3 Nr. 63 Satz 4 EStG im Rahmen des AltEinkG zum 1. 1. 2005 sieht das Gesetz für den Fall des Ausscheidens des Arbeitnehmers aus dem Arbeitsverhältnis neben § 40b Abs. 2 Satz 3 und 4 EStG a. F. eine weitere Vervielfältigungsmöglichkeit vor.

Hinsichtlich des Rangverhältnisses zwischen diesen beiden Vorschriften hat die Finanzverwaltung in Rz. 261 ergänzend klargestellt, dass die Vervielfältigungsregelung des § 40b EStG a. F. bei einer Altzusage auch dann in Anspruch genommen werden kann, wenn der Arbeitnehmer erst nach dem 1. 1. 2005 aus dem Dienstverhältnis ausscheidet, da allein die Erhöhung der Beiträge und/oder Leistungen bei einer ansonsten unveränderten Versorgungszusage noch nicht zu einer Neuzusage führt; die Höhe der begünstigten Beiträge muss nicht bereits bei Erteilung der Zusage bestimmt worden sein.

b.) 8. Anwendung der Tarifiermäßigung des § 34 EStG bei betrieblichen Versorgungsleistungen

Erhält der Arbeitnehmer im Alter Versorgungsleistungen aus einer Direktzusage oder einer Unterstützungskassenzusage, führen diese bei ihm zu Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit (§ 19 EStG).

Leistungen aus einem Pensionsfonds, einer Pensionskasse oder einer Direktversicherung führen hingegen zu Einkünften i. S. des § 22 Nr. 5 EStG. Fraglich war bislang, ob im Fall einer Kapitalauszahlung außerordentliche Einkünfte i. S. des § 34 Abs. 2 EStG vorliegen, die tarifiermäßig zu besteuern sind.

Mit Urteil vom 12. 4. 2007, VI R 6/02 hat der BFH entschieden, dass die Zahlung zur Ablösung einer Direktzusage der Tarifiermäßigung des § 34 EStG unterliegt. Die Finanzverwaltung hat sich der Auffassung des BFH für Versorgungsleistungen, die zu Einkünften i. S. des § 19 EStG führen, in Rz. 267 angeschlossen.

Werden solche Versorgungsleistungen nicht fortlaufend, sondern in einer Summe gezahlt, handelt es sich um Vergütungen (Arbeitslohn) für mehrjährige Tätigkeiten i. S. des § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG, die bei Zusammenballung als außerordentliche Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG zu besteuern sind. Die Gründe für eine Kapitalisierung von Versorgungsbezügen sind dabei unerheblich.

Im Fall von Teilkapitalauszahlungen ist dagegen der Tatbestand der Zusammenballung nicht erfüllt; eine Anwendung des § 34 EStG kommt daher für diese Zahlungen nicht in Betracht.

Für Teil- und Einmalkapitalauszahlungen eines Pensionsfonds, einer Pensionskasse und einer Direktversicherung hat sie hingegen in Rz. 269 geregelt, dass es sich nicht um außerordentliche Einkünfte i. S. des § 34 Abs. 2 EStG handelt.

Es liege weder eine Entschädigung noch eine Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit vor. Daher kommt eine Anwendung der Fünftelungsregelung des § 34 EStG auf diese Zahlungen nicht in Betracht.

Die Differenzierung ist schwer nachvollziehbar.

#### b.) 9. Leistungen aus einem Pensionsfonds aufgrund der Übergangsregelung nach

##### § 52 Abs. 34c EStG

Seit dem 1. 1. 2002 wird die Übertragung einer Versorgungsanwartschaft oder -verpflichtung auf einen Pensionsfonds unter bestimmten Voraussetzungen steuer- (§ 3 Nr. 66 EStG) und sozialversicherungsfrei gestellt. Korrespondierend damit unterliegen die Versorgungsleistungen, die der Pensionsfonds dem Arbeitnehmer zahlt als sonstige Einkünfte der vollen nachgelagerten Besteuerung nach § 22 Nr. 5 Satz 1 EStG.

Da die Übertragung auf den Pensionsfonds auch in den Fällen zugelassen wird, in denen der Arbeitnehmer bereits Versorgungsleistungen erhält, hatte der Gesetzgeber zunächst geregelt, dass bei den Einkünften nach § 22 Nr. 5 Satz 1 EStG weiterhin der Versorgungs-Freibetrag nach § 19 Abs. 2 EStG und der Arbeitnehmer-Pauschbetrag abgezogen werden kann, wenn die Auszahlung der Versorgungsleistungen vor dem 1. 1. 2002 begonnen hatte.

Für Arbeitnehmer, bei denen der Versorgungsfall erst nach dem 31. 12. 2001 eintrat bzw. eintritt, war die Übertragung jedoch mit dem Verlust dieser Freibeträge verbunden. Mit Wirkung zum 1. 1. 2007 hat der Gesetzgeber die zeitliche Beschränkung aufgehoben. Der Versorgungs-Freibetrag und der Arbeitnehmer-Pauschbetrag kommen nunmehr in Betracht, wenn im Zeitpunkt der Übertragung auf den Pensionsfonds bereits Versorgungsleistungen bezogen werden.

Die Finanzverwaltung hat in Rz. 279 eine Anpassung an die geänderte Rechtslage vorgenommen.

#### b.) 10. Berechnung des Versorgungsfreibetrags in Fällen des § 16 BetrAVG

Nach § 16 Abs. 1 BetrAVG hat der Arbeitgeber grundsätzlich alle drei Jahre eine Anpassung der laufenden Leistungen der betrieblichen Altersversorgung zu prüfen und hierüber nach billigem Ermessen zu entscheiden. Dabei sind insbesondere die Belange des Versorgungsempfängers und die wirtschaftliche Lage des Arbeitgebers zu berücksichtigen.

Dies gilt auch, wenn die betriebliche Altersversorgung über externe Versorgungsträger durchgeführt wird. In diesen Fällen kann es sich daher ergeben, dass der Arbeitgeber die Leistungen des externen Versorgungsträgers ergänzen muss.

Die Finanzverwaltung hat in Rz. 281 ff. Ausführungen dazu gemacht, wie sich diese Ergänzungszahlungen auf die Ermittlung des Versorgungsfreibetrags auswirken.

b.) 11. Beendigung der betrieblichen Altersversorgung

Bei Beendigung einer nach § 3 Nr. 63 EStG geförderten betrieblichen Altersversorgung gilt nach Rz. 285 Folgendes:

- Liegt eine betriebliche Altersversorgung nach BetrAVG vor und wird diese lediglich mit Wirkung für die Zukunft beendet, z. B. durch eine Abfindung (ggf. auch in Form der Beitragsrückerstattung), dann handelt es sich bei der Zahlung der Versorgungseinrichtung an den Arbeitnehmer und sonstige Einkünfte i. S. des § 22 Nr. 5 EStG und nicht um Einkünfte nach § 19 EStG.
- Im Fall einer kompletten Rückabwicklung des Vertragsverhältnisses mit Wirkung für die Vergangenheit, handelt es sich bei der Zahlung der Versorgungseinrichtung an den Arbeitnehmer um eine Arbeitslohnzahlung i. S. des § 19 Abs. 1 EStG, die im Zeitpunkt des Zuflusses nach den allgemeinen lohnsteuerlichen Grundsätzen behandelt wird.
- Wird eine betriebliche Anwartschaft abgefunden, die nach Abschnitt XI/ § 10a EStG gefördert worden ist, liegt keine schädliche Verwendung vor, wenn das geförderte Altersvorsorgevermögen zugunsten eines auf den Namen des Zulage- berechtigten lautenden zertifizierten privaten Altersvorsorgevertrags geleistet wird.

(Quelle: Aufsatz Anne Risthaus in Deutsches Steuerrecht 2008 S. 845 – 851)

2. Steuerrechtliche Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen nach dem Alterseinkünftegesetz (BMF-Schreibens vom 24.2. 2005)

Mit BMF-Schreiben vom 30. 1. 2008 hat die Finanzverwaltung erneut zur steuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen Stellung genommen. Die Aussagen des BMF-Schreibens vom 24. 2. 2005 wurden an zwischenzeitlich vorgenommene Gesetzesänderungen angepasst. Außerdem wurden Aussagen zu zwischenzeitlich erörterten Praxisfragen aufgenommen.

Zum 1. 1. 2005 hat der Gesetzgeber die einkommensteuerrechtliche Behandlung der Altersvorsorgeaufwendungen und der Altersbezüge neu geregelt. Die gesetzlichen Neuregelungen haben aufgrund ihrer Komplexität in der Praxis zu großer Verunsicherung geführt. Vor diesem Hintergrund hatte die Finanzverwaltung mit BMF- Schreiben vom 24. 2. 2005 zu den Neuregelungen Stellung genommen. In zwischenzeitlichen Gesetzgebungsverfahren sind die gesetzlichen Rahmenbedingungen zum Teil bereits wieder geändert worden.

Hierauf hat die Finanzverwaltung nunmehr mit einer Überarbeitung des BMF-Schreibens vom 24. 2. 2005 reagiert. Es wurde am 30. 1. 2008 neu herausgegeben. Neben den gesetzlichen Änderungen wurden weitere Ergänzungen eingearbeitet, die sich aus Anfragen aus der Praxis an die Finanzverwaltung seit 2005 ergeben haben.



Im Nachfolgenden werden die wesentlichen Änderungen des BMF-Schreibens vom 30. 1..2008 dargestellt:

a.) 1.. Abzug von Altersvorsorgeaufwendungen

a.) 1.1. Beiträge zu berufsständischen Versorgungseinrichtungen

Beiträge zu berufsständischen Versorgungseinrichtungen sind wie Beiträge zu gesetzlichen Rentenversicherungen und landwirtschaftlichen Alterskassen nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG als Sonderausgaben abziehbar.

In der Praxis stellte sich immer wieder die Frage, welche Versorgungseinrichtung als berufsständische Versorgungseinrichtung i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG gilt. Aus diesem Grund hat die Finanzverwaltung in Rz. 6 klargestellt, dass es sich bei berufsständischen Versorgungseinrichtungen im steuerlichen Sinne um öffentlichrechtliche Versicherungs- oder Versorgungseinrichtungen für Beschäftigte und selbständig tätige Angehörige der kammerfähigen freien Berufe handelt, die den gesetzlichen Rentenversicherungen vergleichbare Leistungen erbringen. Die Mitgliedschaft in der berufsständischen Versorgungseinrichtung tritt aufgrund einer gesetzlichen Verpflichtung bei Aufnahme der betreffenden Berufstätigkeit ein. Die Mitgliedschaft in einer berufsständischen Versorgungseinrichtung führt in den in § 6 Abs. 1 SGB VI genannten Fallgestaltungen auf Antrag zu einer Befreiung von der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht.

a.) 2. Beiträge

Beiträge i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG liegen nur dann vor, wenn der Steuerpflichtige diese zum Aufbau einer kapitalgedeckten Altersversorgung erbringt und der Vertrag nur die Zahlung einer monatlichen auf das Leben des Steuerpflichtigen bezogenen lebenslangen Leibrente nicht vor Vollendung des 60. Lebensjahres' oder die ergänzende Absicherung des Eintritts der Berufsunfähigkeit, der verminderten Erwerbsfähigkeit oder von Hinterbliebenen vorsieht, die genannten Ansprüche nicht vererblich, nicht übertragbar, nicht beleihbar, nicht veräußerbar und nicht kapitalisierbar sind und darüber hinaus kein Anspruch auf Auszahlungen besteht.

In der Praxis sind immer wieder Fragen an die Finanzverwaltung herangetragen worden, wie diese Voraussetzungen im Einzelnen auszulegen sind. Aus diesem Grund hat die Finanzverwaltung in Rz. 10 ff. ergänzende Ausführungen gemacht:

- Ein Auszahlungsplan i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 4 AltZertG erfüllt nicht die Voraussetzungen an eine lebenslange Leibrente i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG. Bei einem Auszahlungsplan wird nur ein bestimmtes zu Beginn der Auszahlungsphase vorhandenes Kapital über eine gewisse Laufzeit verteilt. Nach Laufzeitende ist das Kapital aufgebraucht, so dass die Zahlungen dann enden. Insoweit ist eine lebenslange Auszahlung nicht gewährleistet. Eine andere Wertung ergibt sich auch nicht durch eine Kombination eines Auszahlungsplans mit einer sich anschließenden Teilkapitalverrentung. Begrifflich ist die „Teilverrentung“ zwar eine Leibrente, allerdings wird der Auszahlungsplan durch die Verknüpfung mit einer Rente nicht selbst zu einer Leibrente.

Damit sind die begünstigten Auszahlungsformen von Riester- Verträgen und Rürup-Verträgen nicht identisch.

- Ein planmäßiges Sinken der Rentenhöhe ist nicht zulässig. Geringfügige Schwankungen in der Rentenhöhe, sofern diese Schwankungen auf in einzelnen Jahren unterschiedlich hohen Überschussanteilen in der Auszahlungsphase beruhen, die für die ab Beginn der Auszahlung garantierten Rentenleistungen gewährt werden, sind unschädlich. D. h. der auf Basis des zu Beginn der Auszahlungsphase garantierten Kapitals zuzüglich der unwiderruflich zugeteilten Überschüsse zu errechnende Rentenbetrag darf während der gesamten Auszahlungsphase nicht unterschritten werden. Ein Anlageprodukt, bei dem dem Anleger lediglich eine Rente zugesichert wird, die unter diesen Rentenbetrag sinken kann, erfüllt demnach nicht die an eine Leibrente i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG zu stellenden steuerlichen Voraussetzungen.

In der Praxis werden z. T. Verträge angeboten, deren Vertragsbedingungen vorsehen, dass die Rente im Verlauf der Auszahlungsphase durch eine bestimmte Verwendung der Überschüsse unter den Betrag der ursprünglichen Rente zu Beginn der Auszahlungsphase absinken kann. Diese Vertragsgestaltungen erfüllen nur dann die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG, wenn die Rente nicht unter den Betrag sinken kann, der sich ergeben würde, wenn das zu Beginn der Auszahlungsphase vorhandene Kapital auf die Dauer der Lebenserwartung verrentet würde (ggf. einschließlich zugesagter Garantieverzinsung für die Auszahlungsphase).

- Eine Auszahlung durch die regelmäßige Gutschrift einer gleich bleibenden oder steigenden Anzahl von Investmentanteilen ist keine lebenslange Leibrente i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG.

Auch bei einer gleich bleibenden Anzahl von Investmentanteilen ist die Bezugsgröße schwankend, da der Wert des einzelnen Investmentanteils extrem differieren kann. Vor diesem Hintergrund handelt es sich begrifflich um einen abänderbaren wiederkehrenden Bezug, aber nicht um eine Leibrente.

- Die ergänzende Absicherung des Eintritts der Berufsunfähigkeit, der verminderten Erwerbsfähigkeit und von Hinterbliebenen ist nur dann unschädlich, wenn mehr als 50 % der Beiträge auf die eigene Altersversorgung des Steuerpflichtigen entfallen. Für das Verhältnis der Beitragsanteile zueinander ist regelmäßig auf den konkret vom Steuerpflichtigen zu zahlenden (Gesamt-)Beitrag abzustellen. Dabei dürfen die Überschussanteile aus den entsprechenden Risiken die darauf entfallenden Beiträge mindern.
- Sieht der Basisrentenvertrag vor, dass der Steuerpflichtige bei Eintritt der Berufsunfähigkeit oder einer verminderten Erwerbsfähigkeit von der Verpflichtung zur Beitragszahlung für diesen Vertrag vollständig oder teilweise freigestellt wird, sind die insoweit auf die Absicherung dieses Risikos entfallenden Beitragsanteile der Altersvorsorge zuzuordnen. Das gilt jedoch nur, wenn sie der Finanzierung der vertraglich vereinbarten lebenslangen Leibrente i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG dienen und aus diesen Beitragsanteilen keine Leistungen wegen Berufsunfähigkeit oder verminderter Erwerbsfähigkeit gezahlt werden, d. h. es darf lediglich

der Anspruch auf eine Altersversorgung weiter aufgebaut werden. Eine Zuordnung zur Altersvorsorge kann nicht vorgenommen werden, wenn der Steuerpflichtige vertragsgemäß wählen kann, ob er eine Rente wegen Berufsunfähigkeit oder verminderter Erwerbsfähigkeit erhält oder die Beitragsfreistellung in Anspruch nimmt.

- Sieht der Basisrentenvertrag vor, dass der Steuerpflichtige eine Altersrente und nach seinem Tode der überlebende Ehepartner seinerseits eine lebenslange Leibrente i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG (insbesondere nicht vor Vollendung seines 60. bzw. 62. Lebensjahres) erhält, handelt es sich nicht um eine ergänzende Hinterbliebenenabsicherung, sondern insgesamt um eine Altersvorsorge. Erfüllt dagegen die zugesagte Rente für den hinterbliebenen Ehegatten nicht die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG (insbesondere im Hinblick auf das Mindestalter für den Beginn der Rentenzahlung), liegt eine ergänzende Hinterbliebenenabsicherung vor. Die Beitragsanteile, die nach versicherungs- mathematischen Grundsätzen auf das Risiko der Rentenzahlung an den hinterbliebenen Ehegatten entfallen, sind in diesem Fall der ergänzenden Hinterbliebenenabsicherung zuzuordnen.
- Wird die Hinterbliebenenversorgung ausschließlich aus dem bei Tod des Steuerpflichtigen vorhandenen Altersvorsorge- Restkapital finanziert, handelt es sich bei der Hinterbliebenenabsicherung nicht um eine Risikoabsicherung und der Beitrag ist insoweit der Altersvorsorge zuzurechnen. Das gilt auch, wenn der Steuerpflichtige eine entsprechend gestaltete Absicherung des Ehegatten als besondere Komponente im Rahmen seines (einheitlichen) Basisrentenvertrages hinzu- oder später wieder abwählen kann (z. B. bei Scheidung, Wiederheirat etc.).

Die in den vier vorstehenden Punkten wiedergegebenen Aussagen der Finanzverwaltung haben Auswirkung auf die Prüfung, ob eine unschädliche ergänzende Risikoabsicherung vorliegt. Soweit die Festlegung getroffen wurde, dass es sich nicht um Risikoabsicherung, sondern um Altersabsicherung handelt, ist der gesamte Beitrag als Sonderausgaben i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG abziehbar. Nur für den Fall, dass ein Risikobeitrag angenommen wird, ist das Verhältnis der unterschiedlichen Beitragsanteile von Bedeutung und ein Abzug nach § 10 Abs. 3 EStG kommt nur in Betracht, wenn der Anteil für die Altersabsicherung am Gesamtbeitrag mehr als 50 % ausmacht.

- Sowohl die Altersversorgung als auch die ergänzenden Absicherungen müssen in einem einheitlichen Vertrag geregelt sein. Andernfalls handelt es sich nicht um ergänzende Absicherungen zu einem Basisrentenvertrag, sondern um eigenständige Versicherungen. In diesem Fall sind die Aufwendungen für die ergänzende Absicherung unter den Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG als sonstige Vorsorgeaufwendungen zu berücksichtigen.

- Bei einem Basisrentenvertrag auf Grundlage von Investmentfonds kann der Einschluss einer ergänzenden Absicherung des Eintritts der Berufsunfähigkeit, der verminderten Erwerbsfähigkeit oder einer zusätzlichen Hinterbliebenenrente im Wege eines einheitlichen Vertrags zugunsten Dritter gemäß §§ 328 ff. BGB erfolgen. Hierbei ist die Kapitalanlagegesellschaft Versicherungsnehmer, während der Steuerpflichtige die versicherte Person ist und den eigentlichen (Renten-)Anspruch gegen das entsprechende Versicherungsunternehmen erhält. Dies wird im Fall der Vereinbarung einer Berufsunfähigkeits- bzw. Erwerbsunfähigkeitsrente in den Vertragsbedingungen durch Abtretung des Bezugsrechts an den Steuerpflichtigen ermöglicht. Im Falle der Vereinbarung einer zusätzlichen Hinterbliebenenrente erfolgt die Abtretung des Bezugsrechts an den privilegierten Hinterbliebenen. Die Kapitalanlagegesellschaft leitet die Beiträge des Steuerpflichtigen, soweit sie für die ergänzende Absicherung bestimmt sind, an den Versicherer weiter.
- Im Rahmen von Fondsprodukten (Publikumsfonds) kann die Nichtvererblichkeit dadurch sichergestellt werden, dass keine erbrechtlich relevanten Vermögenswerte aufgrund des Basisrentenvertrages beim Steuerpflichtigen vorhanden sind. Diese Voraussetzung kann entweder über eine auflösend bedingte Ausgestaltung des schuldrechtlichen Leistungsanspruchs („Treuhandlösung“) oder im Wege spezieller Sondervermögen erfüllt werden, deren Vertragsbedingungen vorsehen, dass im Falle des Todes des Anlegers dessen Anteile zugunsten des Sondervermögens eingezogen werden („Fondslösung“). Ebenso kann diese Voraussetzung durch eine vertragliche Vereinbarung zwischen dem Anbieter und dem Steuerpflichtigen erfüllt werden, nach der im Falle des Todes des Steuerpflichtigen der Gegenwert seiner Fondsanteile der Sparergemeinschaft zugute kommt („vertragliche Lösung“). Für die bei einem fondsbasierten Basis-/Rürup- Rentenprodukt im Rahmen der „vertraglichen Lösung“ anfallenden „Sterblichkeitsgewinne“ sowie für den Einzug der Anteile am Sondervermögen und die anschließende Verteilung bei der „Treuhandlösung“ fällt mit Blick auf die persönlichen Freibeträge der Erwerber keine Erbschaftsteuer an.

Die Aussagen in den letzten beiden Punkten stehen im Zusammenhang mit der Ergänzung des § 10 Abs. 2 Nr. 2 EStG durch das Steuergesetz. Rückwirkend zum 1. 1. 2006 hat der Gesetzgeber alle „Anbieter i. S. des § 80 EStG“ in den Kreis der begünstigten Anbieter von Rürup- Verträgen aufgenommen. Damit können nunmehr auch Beiträge für ein Altersvorsorgeprodukt i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG, das von einer Fondsgesellschaft angeboten wird, steuermindernd berücksichtigt werden. Da sich durch die Erweiterung des Anbieterkreises jedoch die vom Gesetzgeber aufgestellten Voraussetzungen für das Vorliegen einer Basis-/ „Rürup“- Rente nicht geändert haben, gestaltete sich die Frage der Nichtvererblichkeit schwierig.

Hierfür hat die Finanzverwaltung jetzt eine „abgesegnete“ Lösung angeboten.

- Die Möglichkeit, eine Kleinbetragsrente unschädlich abzufinden, besteht — wie bei Riester-Verträgen — erst mit dem Beginn der Auszahlungsphase, also frühestens mit der Vollendung des 60./62. Lebensjahres.

a.) 3. Kürzung des Höchstbetrags nach § 10 Abs. 3 Satz 3 EStG

§ 10 Abs. 3 EStG sieht vor, dass Beiträge i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und b EStG ab 2025 insgesamt bis zu 20 000 € als Sonderausgaben abziehbar sind. Bei Ehegatten verdoppelt sich der Betrag im Rahmen der Zusammenveranlagung unabhängig davon, wer von beiden Ehegatten die Beiträge entrichtet hat.

Mit Einführung des Sonderausgabenabzugs nach § 10 Abs. 3 EStG zum 1. 1. 2005 ist die Abziehbarkeit zunächst auf 60 % der Aufwendungen, höchstens 60 % des Höchstbetrags eingeschränkt worden. Beide Prozentsätze steigen bis zum Jahr 2025 jährlich um 2 %-Punkte bis auf 100 % an.

Bei Steuerpflichtigen, die zum Personenkreis des § 10c Abs. 3 Nr. 1 und 2 EStG gehören oder die Einkünfte i. S. des § 22 Nr. 4 EStG erzielen und die ganz oder teilweise ohne eigene Beitragsleistungen einen Anspruch auf Altersversorgung erwerben, ist der Höchstbetrag von 20 000 € bis einschließlich 2007 um den Betrag zu kürzen, der, bezogen auf die Einnahmen aus der Tätigkeit, die die Zugehörigkeit zum genannten Personenkreis begründen, dem Gesamtbeitrag (Arbeitgeber- und Arbeitnehmeranteil) zur allgemeinen Rentenversicherung entspricht.

Ab dem Veranlagungszeitraum 2008 greift die Kürzung aufgrund einer Änderung der Vorschrift im Rahmen des JStG 2008 allein aufgrund der Zugehörigkeit zum Personenkreis des § 10c Abs. 3 Nr. 1 und 2 EStG. Nur noch bei Steuerpflichtigen mit Einkünften i. S. des § 22 Nr. 4 EStG bedarf es dann der weiteren Voraussetzungen, dass ein Anspruch auf Altersversorgung ganz oder teilweise ohne eigene Beitragsleistungen erworben wird.

Ergänzend wurde die Zugehörigkeit zum Personenkreis des § 10c Abs. 3 Nr. 2 EStG neu geregelt. Hierzu gehören mit Wirkung ab 2008 Personen, die nicht der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht unterliegen, eine Berufstätigkeit ausüben und im Zusammenhang damit auf Grund vertraglicher Vereinbarungen Anwartschaftsrechte auf eine Altersversorgung erworben haben. Der Hinweis, dass diese Anwartschaft „ganz oder teilweise ohne eigene Beitragsleistung oder durch Beiträge, die nach § 3 Nr. 63 steuerfrei waren“ finanziert sein muss, ist entfallen.

Die Änderungen führen dazu, dass bei diesen Personen nach § 10c Abs. 3 Nr. 2 EStG nur Anspruch auf eine gekürzte Vorsorgepauschale besteht und das Abzugsvolumen nach § 10 Abs. 3 EStG entsprechend dem von ihnen bezogenen Arbeitslohn gekürzt wird. Auf den Durchführungsweg der betrieblichen Altersversorgung kommt es ebenso wenig an, wie auf die Art der Finanzierung (arbeitgeberfinanziert, Entgeltumwandlung oder Gewinnverzicht eines Gesellschafter-Geschäftsführers).

Nicht rentenversicherungspflichtige Arbeitnehmer ohne eine betriebliche Altersversorgung erhalten weiter die ungekürzte Vorsorgepauschale und das ungekürzte Abzugsvolumen nach § 10 Abs. 3 EStG.

Betroffen von der gesetzlichen Neuregelung sind- worauf die Finanzverwaltung in Rz. 34 auch besonders hinweist, insbesondere beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH oder Vorstandsmitglieder von Aktiengesellschaften. Das Abzugsvolumen für Beiträge zu einer Basisversorgung hat sich bei ihnen gegenüber 2007 um 19,9 % ihrer Vergütung, auf höchstens um 19,9 % von 54.000€ vermindert.

Im Rahmen der noch bis 2011 anzuwendenden Günstigerprüfung nach § 10 Abs. 4a EStG bleibt allerdings das alte Recht weiter anwendbar, so dass trotz Kürzung des Höchstbetrags möglicherweise ein ungekürzter Vorwegabzug zu berücksichtigen ist.

a.) 4. Kürzung des Abzugsbetrags bei Arbeitnehmern nach § 10 Abs. 3 Satz 5 EStG

Nach § 10 Abs. 1 Satz 2 EStG wird der nach § 3 Nr. 62 EStG steuerfreie Arbeitgeberanteil zur gesetzlichen Rentenversicherung und ein diesem gleichgestellter steuerfreier Zuschuss des Arbeitgebers den Altersvorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und Buchst. b EStG hinzugerechnet. Von dem nach Anwendung des für das entsprechende Jahr geltenden Prozentsatzes (im Veranlagungszeitraum 2007 gelten 64 %) ermittelten Abzugsbetrag ist der steuerfreie Arbeitgeberanteil zur gesetzlichen Rentenversicherung allerdings wieder in Abzug zu bringen. Bei zusammen veranlagten Ehegatten ist der den Ehegatten insgesamt gewährte steuerfreie Arbeitgeberanteil zur gesetzlichen Rentenversicherung abzuziehen. Eine bezogen auf den einzelnen Ehegatten getrennte Ermittlung sieht das EStG nicht vor.

Da im Gesetz nicht gefordert wird, dass aus den steuerfreien Arbeitgeberanteilen tatsächlich ein (nennenswerter) Anspruch auf Rente begründet wird, bedeutete dies nach Auffassung der Finanzverwaltung, dass auch steuerfreie Arbeitgeberanteile aus einem Mini-Job in Abzug zu bringen waren. Dies konnte bei Ehegatten den Effekt haben, dass in seltenen Fallkonstellationen möglicherweise die getrennte Veranlagung gegenüber der Zusammenveranlagung günstiger war. Hinsichtlich des Vollzugs der vorgesehenen Anrechnung gestaltet sich die Rechtslage jedoch schwierig, denn Mini-Jobs finden grundsätzlich keinen Eingang ins Veranlagungsverfahren.

Vor diesem Hintergrund wurde § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit Wirkung ab dem 1. 1. 2008 um einen weiteren Satz ergänzt, wonach Beiträge nach § 168 Abs. 1 Nr. 1b und 1c (geringfügig versicherungspflichtig Beschäftigte) oder nach § 172 Abs. 3 oder 3a (versicherungsfrei geringfügig Beschäftigte) SGB VI nur auf Antrag des Steuerpflichtigen den begünstigten Altersvorsorgeaufwendungen hinzugerechnet werden. Ergänzend dazu wurde in § 10 Abs. 3 EStG ein Satz angehängt, der bestimmt, dass eine Kürzung des Abzugsbetrags um steuerfreie Arbeitgeberanteile i. S. des § 3 Nr. 62 EStG nur in Betracht kommt, wenn die Hinzurechnung dieser Beiträge zu den Vorsorgeaufwendungen beantragt worden ist.

Die Regelung erscheint sachgerecht und ist mit Sicherheit der Steuervereinfachung dienlich. Außerdem ist sie im Hinblick darauf zu begrüßen, dass die seitens der Finanzverwaltung vor gesehene Regelung in der Praxis gar nicht gleichheitsgerecht umsetzbar war.

Das vorgesehene Wahlrecht kann Bedeutung haben, wenn der Steuerpflichtige sich im Rahmen des geringfügigen Beschäftigungsverhältnisses für die Entrichtung der Regelbeiträge zur Sozialversicherung entschieden hat und somit durch die eigenen entrichteten Beiträge tatsächlich auch die Aufwendungen erhöht, die im Rahmen des Sonderausgabenabzugs steuerwirksam werden können. Die Finanzverwaltung hat die gesetzliche Änderung in Rz. 48 f. nachvollzogen.

a.) 5. Ermittlung des Abzugsbetrags nach § 10 Abs. 4 EStG

Übrige Vorsorgeaufwendungen i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a und b EStG sind gemäß § 10 Abs. 4 EStG grundsätzlich bis zu 2 400 € je Kalenderjahr als Sonderausgaben abziehbar. Bei Steuerpflichtigen, die ganz oder teilweise ohne eigene Aufwendungen einen Anspruch auf vollständige oder teilweise Erstattung oder Übernahme von Krankheitskosten haben oder für deren Krankenversicherung Leistungen i. S. des § 3 Nr. 62 oder § 3 Nr. 14 EStG erbracht werden, verminderte sich der Höchstbetrag jedoch auf 1 500 €. Der Gesetzeswortlaut des § 3 Nr. 14 EStG umfasste bislang nur Zuschüsse eines Trägers der gesetzlichen Rentenversicherung zu den Aufwendungen eines Rentners für seine Krankenversicherung. Damit war nicht ganz klar, ob auch Beiträge, die der Träger der gesetzlichen Rentenversicherung unmittelbar an eine gesetzliche Krankenversicherung zahlt, hiervon erfasst sind. Die Finanzverwaltung hat dies so gesehen.

Vor diesem Hintergrund ist § 3 Nr. 14 EStG um eine Regelung ergänzt worden, die klarstellt, dass auch Beiträge, die der Träger der gesetzlichen Rentenversicherung an eine gesetzliche Krankenversicherung zahlt, steuerfrei sind.

Folge der gesetzlichen Klarstellung ist damit eindeutig, dass bei allen Rentnern unabhängig davon, ob sie gesetzlich, freiwillig gesetzlich oder privat krankenversichert sind, bei der Ermittlung der abziehbaren Sonderausgaben für übrige Vorsorgeaufwendungen i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a und b i. V. m. Abs. 4 EStG entsprechend der bisherigen Verwaltungsauffassung lediglich der Höchstbetrag von 1 500 € berücksichtigt wird.

Außerdem ist in § 10 Abs. 4 Satz 2 EStG eine weitere Klarstellung vorgenommen worden, wonach künftig auch bei Personen, für die steuerfreie Leistungen der Künstlersozialkasse nach § 3 Nr. 57 EStG erbracht werden, der gekürzte Höchstbetrag von 1 500 € maßgebend ist. Dies erscheint systemgerecht, denn es kann keinen Unterschied machen, ob die Leistung nach § 3 Nr. 62 oder nach § 3 Nr. 57 EStG steuerfrei ist. Insoweit enthielt das Gesetz bislang eine systemwidrige Lücke.

Die Finanzverwaltung hat die gesetzlichen Änderungen in Rz. 55 f. nachvollzogen. Darüber hinaus hat sie klargestellt, dass auch Beamte, die freiwillig in der gesetzlichen Krankenversicherung versichert sind und deshalb trotz eines grundsätzlichen Anspruchs keine Beihilfe zu ihren Krankheitskosten erhalten, nur den gekürzten Höchstbetrag i. H. von 1 500 beanspruchen können. Gleiches gilt, wenn nach § 3 Nr. 62 EStG steuerfreie Beiträge gezahlt werden, der maßgebende Arbeitslohn aber aufgrund eines DBA steuerfrei ist.

a.) 6. Günstigerprüfung nach § 10 Abs. 4a EStG

Um Schlechterstellungen durch den neuen Sonderausgabenabzug zu vermeiden, die sich durch die Begrenzung des Sonderausgabenabzugs für die Basisversorgung auf 60 % bis 98 % in der Übergangsphase bzw. aus der Einschränkung der Abzugsmöglichkeiten für übrige Vorsorgeaufwendungen auf höchstens

2 400 €/ 4 800 € bei Ehegatten gegenüber dem bis 2004 geltenden Recht ergeben können, hat der Gesetzgeber in § 10 Abs. 4a EStG eine Günstigerprüfung vorgesehen. Diese soll sicherstellen, dass der Sonderausgabenabzug bis einschließlich 2010 zumindest nicht geringer ausfällt als in 2004.

Diese Günstigerprüfung ist kritisiert worden, dass die Günstigerprüfung bewirke, dass Beiträge für die „Rürup“-Versicherung unter bestimmten Bedingungen ins Leere gingen, d. h. sie könnten ganz oder teilweise nicht steuermindernd abgesetzt werden, obwohl sie dem Gesetz nach abziehbar seien. Jene mangelnde Abziehbarkeit derartiger Beiträge verhindere aber nicht die spätere ungemilderte Besteuerung der Leistung gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG. Dadurch werde insoweit genau das Gegenteil dessen bewirkt, was geplant gewesen sei: Statt durch die nach gelagerte Besteuerung einen Vorteil im Vergleich zur vorgelagerten Besteuerung zu erwirken, trete in zahlreichen Fällen eine Verschlechterung ein. Dies hat der Gesetzgeber zum Anlass genommen, die Günstigerprüfung zu reformieren und für Beiträge zu „Rürup“-Versicherungen innerhalb der Günstigerprüfung eine separate Günstigerprüfung vorgesehen. Wie diese im Einzelnen aussieht hat die Finanzverwaltung nunmehr in Rz. 60 erläutert und in Rz. 61 anhand eines Beispiels dargestellt“.

b.) Besteuerung von Einkünften gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG

b.) 1. Steuerfreie Leistungen aus der Basisversorgung

Nach § 3 Nr. 3 EStG a. F. waren bis zum Veranlagungszeitraum 2005 Kapitalabfindungen auf Grund der gesetzlichen Rentenversicherung und auf Grund der Beamten-(Pensions-)Gesetze steuerfrei. Eine nähere Konkretisierung enthielt die Vorschrift nicht. Im Rahmen des Gesetzes wurde der Anwendungsbereich der Vorschrift präzisiert. Außerdem erfolgte „aus Gleichbehandlungsgründen“ eine Ausdehnung des Anwendungsbereiches auf berufsständische Versorgungseinrichtungen.

In Rz. 92 hat die Finanzverwaltung klargestellt, welche Leistungen aus der gesetzlichen Rentenversicherung nicht der Besteuerung nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG unterliegen, da sie gemäß § 3 EStG steuerfrei sind. Es handelt sich hierbei insbesondere um:

- Leistungen aus der gesetzlichen Unfallversicherung wie z. B. Berufsunfähigkeits- oder Erwerbsminderungsrenten der Berufsgenossenschaft (§ 3 Nr. 1 Buchst. a EStG),
- Sachleistungen und Kinderzuschüsse (§ 3 Nr. 1 Buchst. b EStG),
- Übergangsgelder nach dem Sechsten Buch Sozialgesetzbuch — SGB VI (§ 3 Nr. 1 Buchst. c EStG),



- den Abfindungsbetrag einer Witwen- oder Witwerrente wegen Wiederheirat des Berechtigten nach § 107 SGB VI (§ 3 Nr. 3 Buchst. a EStG),
- die Erstattung von Versichertenbeiträgen in den Fällen der gg 210 und 286d SGB VI, §§ 204, 205 und 207 des SGB VI sowie § 26 SGB IV (§ 3 Nr. 3 Buchst. b EStG),
- Zuschüsse zur freiwilligen oder privaten Krankenversicherung (§ 3 Nr. 14 EStG),
- Leistungen nach den §§ 294 bis 299 SGB VI für Kindererziehung an Mütter der Geburtsjahrgänge vor 1921 (§ 3 Nr. 67 EStG); aus Billigkeitsgründen gehören dazu auch Leistungen nach § 294a Satz 2 SGB VI für Kinderziehung an Mütter der Geburtsjahrgänge vor 1927, die am 18. 5. 1990 ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Beitrittsgebiet und am 31. 12. 1991 keinen eigenen Anspruch auf Rente aus eigener Versicherung hatten.

Rz. 99 enthält Regelungen, welche Leistungen aus den berufsständischen Versorgungseinrichtungen aufgrund der gesetzlichen Neuregelung in § 3 Nr. 3 Buchst. c EStG steuerfrei sind und zwar:

- Witwen- und Witwerrentenabfindungen (§ 3 Nr. 3 Buchst. c EStG i. V. m. § 3 Nr. 3 Buchst. a EStG) bei der ersten Wiederheirat, wenn der Abfindungsbetrag das 60-fache der abzufindenden Monatsrente nicht übersteigt. Übersteigt die Abfindung den genannten Betrag, dann handelt es sich bei der Zahlung insgesamt nicht um eine dem § 3 Nr. 3 Buchst. a EStG entsprechende Abfindung.
- Beitragserstattungen (§ 3 Nr. 3 Buchst. c EStG i. V. m. § 3 Nr. 3 Buchst. b EStG), wenn nicht mehr als 59 Beitragsmonate und die Beiträge abzüglich des steuerfreien Arbeitgeberanteils bzw. -zuschusses (§ 3 Nr. 62 EStG) nominal erstattet werden. Werden bis zu 60 % der für den Versicherten geleisteten Beiträge erstattet, handelt es sich aus Vereinfachungsgründen insgesamt um eine steuerfreie Beitragserstattung. Die Möglichkeit der steuerfreien Erstattung von Beiträgen, die nicht Pflichtbeiträge sind, besteht für den Versicherten insgesamt nur einmal. Eine bestimmte Wartefrist ist insoweit nicht zu beachten. Damit die berufsständische Versorgungseinrichtung erkennen kann, ob es sich um eine steuerfreie Beitragserstattung oder steuerpflichtige Leistung handelt, hat derjenige, der die Beitragserstattung beantragt, gegenüber der berufsständischen Versorgungseinrichtung zu versichern, dass er eine entsprechende Beitragserstattung bisher noch nicht beantragt hat.

Wird die Erstattung von Pflichtbeiträgen beantragt, ist eine steuerfreie Beitragserstattung erst möglich, wenn nach dem Ausscheiden aus der Versicherungspflicht mindestens 24 Monate vergangen sind und nicht erneut eine Versicherungspflicht eingetreten ist. Unter diesen Voraussetzungen kann eine steuerfreie Beitragserstattung auch mehrmals in Betracht kommen, wenn nach einer Beitragserstattung für den Steuerpflichtigen erneut eine Versicherungspflicht in einer berufsständischen Versorgungseinrichtung begründet wird und diese zu einem späteren Zeitpunkt wieder erlischt. Beantragt der Steuerpflichtige somit aufgrund seines Ausscheidens aus der Versicherungspflicht erneut eine Beitragserstattung, dann handelt es sich nur dann um eine

steuerfreie Beitragserstattung, wenn lediglich die geleisteten Pflichtbeiträge erstattet werden. Erfolgt eine darüber hinausgehende Erstattung, handelt es sich insgesamt um eine nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG steuerpflichtige Leistung. Damit die berufsständische Versorgungseinrichtung die Leistungen zutreffend zuordnen kann, hat derjenige, der die Beitragserstattung beantragt, in den Fällen des Ausscheidens aus der Versicherungspflicht auch im Falle der Erstattung von Pflichtbeiträgen gegenüber der berufsständischen Versorgungseinrichtung zu erklären, ob er bereits eine Beitragserstattung aus einer berufsständischen Versorgungseinrichtung in Anspruch genommen hat.

Nach § 3 Nr. 3 Buchst. b EStG sind auch Beitragserstattungen nach den §§, 204, 205, 207, 286d SGB VI, 26 SGB IV steuerfrei. Liegen die in den Vorschriften genannten Voraussetzungen auch bei der von einer berufsständischen Versorgungseinrichtung durchgeführten Beitragserstattung vor, handelt es sich insoweit um eine steuerfreie Leistung.

Für die Abfindung einer monatlichen Kleinbetragsrente — in Anlehnung an § 93 Abs. 2 Satz 3 EStG — oder für ein auf maximal 3 Monatsrenten begrenztes Sterbegeld kommt die Anwendung des § 3 Nr. 3 EStG nicht in Betracht. Diese Leistungen sind, soweit nicht die Anwendung der Öffnungsklausel in Betracht kommt, nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG nachgelagert zu versteuern.

Anders als Kinderzuschüsse aus der gesetzlichen Rentenversicherung unterliegen Kinderzuschüsse aus berufsständischen Versorgungseinrichtungen der Besteuerung nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG, da sich die Steuerbefreiung in § 3 Nr. 1 Buchst. b EStG insoweit ausdrücklich nur auf die gesetzlichen Rentenversicherungen bezieht.

#### b.) 2. Umwandlung eines Versicherungsvertrags

Bislang hatte die Finanzverwaltung in Rz. 93 des BMF- Schreibens vom 24. 2. 2005 geregelt, dass bei Umwandlung eines Versicherungsvertrags mit Versicherungsbeginn vor dem 1. 1. 2005 in einen Vertrag, der die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG erfüllt, für die steuerliche Beurteilung der Versicherungsbeginn des ursprünglichen Vertrages maßgebend ist. Beiträge zu dem umgewandelten Vertrag waren daher nicht nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG als Sonderausgaben abziehbar und die Rente aus dem umgewandelten Vertrag unterlag der Besteuerung mit dem Ertragsanteil (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a [Doppelbuchst. bb](#) EStG).

Da der Gesetzgeber mit dem Gesetz zum Pfändungsschutz der Altersvorsorge vom 26. 3. 2007' den Pfändungsschutz von Lebensversicherungen erheblich verbessert. Nach § 851c ZPO dürfen Leistungen, die aufgrund bestimmt ausgestalteter Verträge gewährt werden, nur wie Arbeitseinkommen gepfändet werden.

In diesem Zusammenhang wurde die Auffassung geäußert, dass die steuerrechtlichen Folgen einer Vertragsänderung möglicherweise die Umwandlung in einen Vertrag i. S. des § 851c ZPO erschweren könnten, obwohl dem Versicherungsnehmer über den neu geschaffenen § 173 VVG ausdrücklich ein zivilrechtlicher Anspruch auf Umwandlung seiner Versicherung in eine Versicherung, die die Voraussetzungen des § 851c Abs. 1 ZPO erfüllt, zusteht, um auch bestehende Verträge in den Pfändungsschutz einbeziehen zu können.

Vor diesem Hintergrund hat die Finanzverwaltung die bestehende Regelung in Ra. 102 ff. wie folgt angepasst:

- Wird ein Rentenversicherungsvertrag mit Versicherungsbeginn vor dem 1. 1. 2005 in einen Vertrag umgewandelt, der die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG erfüllt, ist für die steuerliche Beurteilung der Versicherungsbeginn des ursprünglichen Vertrages maßgebend. Beiträge zu dem umgewandelten Vertrag sind daher nicht nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG als Sonderausgaben abziehbar und die Rente aus dem umgewandelten Vertrag unterliegt der Besteuerung mit dem Ertragsanteil (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppel**buchst. bb** EStG).
- Wird ein Rentenversicherungsvertrag mit Versicherungsbeginn nach dem 31. 12. 2004 (Neuvertrag), der die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG nicht erfüllt, in einen Vertrag umgewandelt, der die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG erfüllt, führt dies zur Beendigung des bestehenden Vertrages mit den entsprechenden steuerlichen Konsequenzen und zum Abschluss eines neuen Basisrentenvertrages im Zeitpunkt der Umstellung. Die Beiträge einschließlich des aus dem Altvertrag übertragenen Kapitals können im Rahmen des Sonderausgabenabzugs nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG berücksichtigt werden. Die sich aus dem Basisrentenvertrag ergebenden Leistungen unterliegen insgesamt der Besteuerung nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG.
- Wird ein Kapitallebensversicherungsvertrag (Alt- und Neuvertrag) in einen Rentenversicherungsvertrag i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG umgewandelt, führt auch dies zur Beendigung des bestehenden Vertrages mit den entsprechenden steuerlichen Konsequenzen und zum Abschluss eines neuen Basisrentenvertrages im Zeitpunkt der Umstellung. Die Beiträge einschließlich des aus dem Altvertrag übertragenen Kapitals können im Rahmen des Sonderausgabenabzugs nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG berücksichtigt werden. Die sich aus dem Basisrentenvertrag ergebenden Leistungen unterliegen insgesamt der Besteuerung nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG. D

Dass Rentenversicherungsverträge mit Versicherungsbeginn vor dem 1. 1. 2005 (Altverträge) danach weiterhin von der Umwandlung zugunsten eines begünstigten Basisrentenvertrags ausgeschlossen sind, nicht hingegen Kapitallebens-versicherungsverträge, ist auf den ersten Blick nicht nachvollziehbar.

Auch das ursprüngliche Argument für den Ausschluss der Umwandlung trägt nicht mehr, wenn das aus dem Altvertrag übertragene Kapital zu den Beiträgen i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG gehört. Die Regelung ist nur damit zu erklären, dass die Finanzverwaltung die Vorteile der bisher in Rz. 93 enthaltenen Regelung für die Umwandlung von „alten“ Rentenversicherungsverträgen erhalten wollte. Denn diese nunmehr in Rz. 102 enthaltene Regelung führt dazu, dass die Rente aus einem solchen Vertrag später nur mit dem Ertragsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a [Doppelbuchst. bb](#) EStG steuerpflichtig ist und ein Zufluss im Zeitpunkt der Umwandlung wohl nicht anzunehmen ist. Möchte der Steuerpflichtige die Förderfähigkeit eines „alten“ Rentenversicherungsvertrags herstellen, um den Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b i. V. m. Abs. 3 EStG in Anspruch nehmen zu können, bleibt ihm folglich nur die Möglichkeit, den „alten“ Vertrag zu kündigen und den Rückkaufswert in einen Basisversorgungsvertrag einzuzahlen.

### b.) 3. Neuregelungen und Klarstellungen zur Öffnungsklausel

§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a [Doppelbuchst. bb](#) Satz 2 EStG regelt, dass auf Antrag auf Leibrenten und andere Leistungen, soweit diese auf bis zum 31. 12. 2004 geleisteten Beiträgen beruhen, welche oberhalb des Betrags des Höchstbeitrags zur gesetzlichen Rentenversicherung gezahlt wurden, die Ertragsanteilsbesteuerung anzuwenden ist. Damit bezieht sich die Regelung auf bestimmte Leistungen aus der Basisversorgung, die grundsätzlich ab dem Veranlagungszeitraum 2005 der nach gelagerten Besteuerung unterliegen. Dem Gesetzgeber waren im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens Zweifel gekommen, ob es gerechtfertigt ist, sämtliche Renten aus den gesetzlichen Rentenversicherungen und den berufsständischen Versorgungswerken einheitlich in die Übergangsregelung zur nach gelagerten Besteuerung zu überführen oder ob dies zu einer verfassungswidrigen Zweifachbesteuerung führt.

Hintergrund ist, dass der Gesetzgeber in der Übergangsphase zur vollständigen nach gelagerten Besteuerung bei Arbeitnehmern und Selbständigen grundsätzlich von gleichen Vomhundertsätzen zur Ermittlung der Besteuerungsanteile ausgeht, obwohl die steuerliche Behandlung der Beiträge in der Erwerbsphase in der Vergangenheit völlig unterschiedlich ausgestaltet war.

Die Inanspruchnahme der Öffnungsklausel ist von diversen Voraussetzungen abhängig, zu denen die Finanzverwaltung in Rz. 121 ff. des BMF-Schreibens vom 24. 2. 2005 ausführlich Stellung genommen hatte. Da in der Zwischenzeit immer wieder Fragen im Zusammenhang mit der Inanspruchnahme der Öffnungsklausel aufgetreten sind, hat die Finanzverwaltung ihre Aussagen zur Anwendung der Öffnungsklausel weiter ergänzt. Die Aussagen hierzu finden sich nunmehr in Rz. 133 ff. des BMF-Schreibens vom 30. 1.2008.

Die Aussagen sind zunächst von besonderem Interesse für die berufsständischen Versorgungseinrichtungen, da diese dem Versicherten für die Anwendung der Öffnungsklausel im Besteuerungsverfahren notwendige Bescheinigungen erteilen müssen.

Besonders hingewiesen werden soll an dieser Stelle nur auf die Ausführungen in den Rz.. 153 ff. des BMF-Schreibens vom 30. 1. 2008, wo die Finanzverwaltung in intellektuell herausfordernder Weise zur Anwendung der Öffnungsklausel bei durchgeführtem Versorgungsausgleich Stellung genommen hat.

In schlichten Worten können diese Grundsätze wie folgt zusammengefasst werden:

- Die Öffnungsklausel kann auf Antrag sowohl beim Ausgleichsverpflichteten als auch beim Ausgleichsberechtigten zur Anwendung kommen, wenn die Ehe bzw. die Lebenspartnerschaft vor dem 1. 1.2005 geschlossen wurde.
- Die Voraussetzungen für die Anwendung der Öffnungsklausel sind beim Ausgleichsverpflichteten zu prüfen und zwar unabhängig von der Ehe- oder Lebenspartnerschaftszeit.
- Der Teil der Leistungen, auf den die Öffnungsklausel beim Ausgleichsberechtigten tatsächlich zur Anwendung kommt, ist ehe- bzw. lebenspartnerschaftszeitbezogen zu ermitteln.
- Hat der Ausgleichsberechtigte eine eigene Anwartschaft, ist die Anwendung der Öffnungsklausel für diese Anwartschaft gesondert zu prüfen. Die im Rahmen des Versorgungsausgleichs übertragenen oder begründeten Anwartschaften bleiben dabei unberücksichtigt.
- Die Anwendung der Öffnungsklausel muss nicht von beiden beantragt werden und ist unabhängig vom Rentenbeginn des jeweils anderen. Ausgleichsberechtigter und Ausgleichsverpflichteter können hierüber eigenständig entscheiden. Allerdings führt die Möglichkeit der Beantragung der Öffnungsklausel für den Ausgleichsberechtigten beim. Ausgleichsverpflichteten zu einer Kürzung der Leistung, auf die die Öffnungsklausel anwendbar ist.

Die konkreten Auswirkungen der Regelungen werden anhand des in Rz. 158 dargestellten Beispiels deutlich.

(Quelle: Aufsatz Anne Risthaus in Deutsches Steuerrecht 2008 S. 797 – 803)

### 3. Überlassung von Dienstwagen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (§ 8 Abs. 2 Satz 3 EStG);

Zu den Urteilen des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 4. April 2008 - VI R 85/04 - und - VI R 68/05 - gilt im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder Folgendes:

Die Rechtsgrundsätze der Urteile werden von den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder nicht geteilt. Das BFH-Urteil - VI R 85/04 - ist nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus anzuwenden. Das BFH-Urteil - VI R 68/05 - ist im Ergebnis im Wege der nachfolgenden Billigkeitsregelung anzuwenden.

Wird der geldwerte Vorteil aus der privaten Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs zu privaten Fahrten typisierend nach der 1%-Regelung besteuert, so ist der geldwerte Vorteil um monatlich 0,03 % des Listenpreises für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu erhöhen, wenn das Kraftfahrzeug auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt werden kann (§ 8 Abs. 2 Satz 3 EStG).

Der BFH vertritt in seinen Urteilen vom 4. April 2008 - VI R 85/04 - und - VI R 68/05 - die Auffassung, dass der Zuschlag nach § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG nur zur Anwendung kommt, wenn der Arbeitnehmer den Dienstwagen tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nutzt. Wird dem Arbeitnehmer ein Dienstwagen auch für diese Fahrten überlassen, so besteht laut BFH ein Anscheinsbeweis für eine entsprechende Nutzung. Wird der Dienstwagen auf dem Weg zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nur auf einer Teilstrecke eingesetzt, beschränkt sich der Zuschlag nach der Auffassung des BFH (Urteil - VI R 68/05 -) auf diese Teilstrecke. Der Anscheinsbeweis, dass der Arbeitnehmer den Dienstwagen für die Gesamtstrecke nutze, sei entkräftet, wenn für eine Teilstrecke eine auf den Arbeitnehmer ausgestellte Jahres-Bahnfahrkarte vorgelegt werde.

Wird der Dienstwagen einmal wöchentlich für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt, so hängt der Zuschlag nach § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG laut BFH (Urteil - VI R 85/04 -) von der Anzahl der tatsächlich durchgeführten Fahrten ab. Zur Ermittlung des Zuschlags sei eine Einzelbewertung der Fahrten mit 0,002 % des Listenpreises i. S. d. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG je Entfernungskilometer vorzunehmen.

Eine solche auf den Umfang der tatsächlichen Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abstellende Auslegung der Vorschrift § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG entspricht weder dem Wortlaut noch dem Zweck des Gesetzes.

§ 8 Abs. 2 Satz 3 und 4 EStG lassen zur Ermittlung des geldwerten Vorteils aus der Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nur zwei Methoden zu: Die pauschale Nutzungswertermittlung (1%-Regelung) und die individuelle Nutzungswertermittlung (Fahrtenbuchmethode).

Der Umfang der tatsächlichen Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ist für die Anwendung des § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG unerheblich, denn nach dem Gesetzeswortlaut („kann genutzt werden“) und dem Zweck des Gesetzes, kommt es allein darauf an, ob der Arbeitnehmer die objektive Möglichkeit hat, das betriebliche Kraftfahrzeug auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu nutzen. Bereits die Verfügbarkeit des Kraftfahrzeugs für diese Fahrten führt zu dem geldwerten Vorteil. Es entspricht nicht dem gesetzgeberischen Willen, entgegen dem Wortlaut des § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG eine Einzelbewertung der Fahrten entsprechend § 8 Abs. 2 Satz 5 EStG vorzunehmen. Die Regelung des § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG ist eine Typisierung, die der Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens dient. Mit einer über die Fahrtenbuchmethode hinausgehenden Einzelbewertung der Fahrten würde der typisierende und vereinfachende Charakter der Regelung zunichte gemacht und der Gesetzesvollzug erschwert.

Zu dem BFH-Urteil vom 4. April 2008 - VI R 68/05 - gilt im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder Folgendes:

Setzt der Arbeitnehmer ein ihm überlassenes Kraftfahrzeug bei den Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte oder bei Familienheimfahrten nur für eine Teilstrecke ein, weil er regelmäßig die andere Teilstrecke mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurücklegt, so ist der Ermittlung des pauschalen Nutzungswerts die gesamte Entfernung zugrunde zu legen. Ein Nutzungswert auf der Grundlage der Entfernung, die mit dem Kraftfahrzeug tatsächlich zurückgelegt worden ist, kommt in Betracht, wenn das Kraftfahrzeug vom Arbeitgeber nur für diese Teilstrecke zur Verfügung gestellt worden ist. Der Arbeitgeber hat die Einhaltung seines Verbots zu überwachen (BMF-Schreiben vom 28. Mai 1996 - BStBI I S. 654).

Aus Billigkeitsgründen kann der pauschale Nutzungswert auch dann auf der Grundlage der Entfernung, die mit dem Kraftfahrzeug tatsächlich zurückgelegt worden ist, ermittelt werden, wenn für die restliche Teilstrecke z. B. eine auf den Arbeitnehmer ausgestellte Jahres-Bahnfahrkarte vorgelegt wird.

#### 4 . Steuerliche Behandlung von Arbeitgeberdarlehen

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt zur steuerlichen Behandlung von Arbeitgeberdarlehen Folgendes:

Arbeitgeberdarlehen ist die Überlassung von Geld durch den Arbeitgeber oder auf Grund des Dienstverhältnisses durch einen Dritten an den Arbeitnehmer, die auf dem Rechtsgrund eines Darlehensvertrags beruht. Nicht unter den Anwendungsbereich "Arbeitgeberdarlehen" fallen insbesondere Reisekostenvorschüsse, ein vorschüssiger Auslagenersatz, als Arbeitslohn zufließende Lohnabschläge und als Arbeitslohn zufließende Lohnvorschüsse, sofern es sich bei letzteren nur um eine abweichende Vereinbarung über die Bedingungen der Zahlung des Arbeitslohns handelt. Diese Voraussetzung ist beispielsweise bei Gehaltsvorschüssen im öffentlichen Dienst nach den Vorschussrichtlinien des Bundes oder entsprechenden Richtlinien der Länder nicht erfüllt, so dass entsprechende Gehaltsvorschüsse unter den Anwendungsbereich „Arbeitgeberdarlehen" fallen.

##### a.) Ermittlung des geldwerten Vorteils

Für die Ermittlung des geldwerten Vorteils aus der Überlassung eines zinslosen oder zinsverbilligten Arbeitgeberdarlehens ist zwischen einer Bewertung nach § 8 Abs. 2 EStG (z. B. Arbeitnehmer eines Einzelhändlers erhält ein zinsverbilligtes Arbeitgeberdarlehen) und einer Bewertung nach § 8 Abs. 3 EStG (z. B. Sparkassenangestellter erhält ein zinsverbilligtes Arbeitgeberdarlehen) zu unterscheiden. Zinsvorteile sind als Sachbezüge zu versteuern, wenn die Summe der noch nicht getilgten Darlehen am Ende des Lohnzahlungszeitraums 2.600 € übersteigt.

##### a.) 1. Bewertung nach § 8 Abs. 2 EStG

Der Arbeitnehmer erlangt keinen lohnsteuerlich zu erfassenden Vorteil, wenn der Arbeitgeber ihm ein Darlehen zu einem marktüblichen Zinssatz (Maßstabszinssatz) gewährt (BFH-Urteil vom 4. Mai 2006 - VI R 28/05 -, BStBl. II S. 781). Marktüblich in diesem Sinne ist auch die nachgewiesene günstigste Marktkondition für Darlehen mit vergleichbaren Bedingungen am Abgabeort unter Einbeziehung allgemein zugänglicher Internetangebote (z. B. von Direktbanken).

Bei Zinsvorteilen, die nach § 8 Abs. 2 EStG zu bewerten sind, bemisst sich der geldwerte Vorteil nach dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Maßstabszinssatz für vergleichbare Darlehen am Abgabeort und dem Zinssatz, der im konkreten Einzelfall vereinbart ist. Vergleichbar in diesem Sinne ist ein Darlehen, das dem Arbeitgeberdarlehen insbesondere hinsichtlich der Kreditart (z. B. Wohnungsbaukredit, Konsumentenkredit/Ratenkredit, Überziehungskredit), der Laufzeit des Darlehens und der Dauer der Zinsfestlegung im Wesentlichen entspricht. Bei Arbeitgeberdarlehen mit Zinsfestlegung ist grundsätzlich für die gesamte Vertragslaufzeit der Maßstabszinssatz bei Vertragsabschluss maßgeblich.

Werden nach Ablauf der Zinsfestlegung die Zinskonditionen desselben Darlehensvertrages neu vereinbart (Prolongation), ist der Zinsvorteil neu zu ermitteln. Dabei ist der neu vereinbarte Zinssatz mit dem Maßstabszinssatz im Zeitpunkt der Prolongationsvereinbarung zu vergleichen.



Bei Arbeitgeberdarlehen mit variablem Zinssatz ist für die Ermittlung des geldwerten Vorteils im Zeitpunkt der vertraglichen Zinssatzanpassung der neu vereinbarte Zinssatz mit dem jeweils aktuellen Maßstabszinssatz zu vergleichen. Der Arbeitgeber hat die Grundlagen für den ermittelten Zinsvorteil als Belege zum Lohnkonto aufzubewahren.

Bei der Feststellung, ob die 44 € Freigrenze (§ 8 Abs. 2 Satz 9 EStG) überschritten wird, sind geldwerte Vorteile aus der Überlassung eines zinslosen oder zinsverbilligten Arbeitgeberdarlehens einzubeziehen.

Ein ermittelter steuerpflichtiger geldwerter Vorteil aus der Überlassung eines zinslosen oder zinsverbilligten Arbeitgeberdarlehens i. S. d. § 8 Abs. 2 EStG kann nach § 37b EStG pauschal besteuert werden (vgl. hierzu BMF Schreiben vom 29. April 2008, BStBl S. 566).

Aus Vereinfachungsgründen wird es nicht beanstandet, wenn bei einer Bewertung nach § 8 Abs. 2 EStG für die Feststellung des Maßstabszinssatzes 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 Zinssatz, der im konkreten Einzelfall vereinbart ist, sind die Zinsverbilligung und der geldwerte Vorteil zu ermitteln, wobei die Zahlungsweise der Zinsen (z. B. monatlich, jährlich) unmaßgeblich ist. Zwischen den einzelnen Arten von Krediten (z.B. Wohnungs-baukredit, Konsumentenkredit/Ratenkredit, Überziehungskredit) ist zu unterscheiden.

#### Beispiel:

Ein Arbeitnehmer erhält im Juni 2008 ein Arbeitgeberdarlehen von 16.000 € zu einem Effektivzinssatz von 2 % jährlich (Laufzeit 4 Jahre mit monatlicher Tilgung und monatlicher Fälligkeit der Zinsen). Der bei Vertragsabschluss im Juni 2008 von der Deutschen Bundesbank für Konsumentenkredite mit anfänglicher Zinsbindung von über 1 Jahr bis 5 Jahre veröffentlichte Effektivzinssatz (Erhebungszeitraum April 2008) beträgt 5,68 %. Nach Abzug eines Abschlags von 4 % ergibt sich ein Maßstabszinssatz von 5,45 %.

#### Lösung:

Die Zinsverbilligung beträgt somit 3,45 % (5,45 % abzüglich 2 %), Danach ergibt sich im Juni 2008 ein geldwerter Vorteil von 46 € ( $3,45 \% \text{ von } 16.000 \text{ €} \times 1/12$ ). Dieser Vorteil ist, da die 44 €- Freigrenze überschritten. Ist, lohnsteuerpflichtig.

Der geldwerte Vorteil ist jeweils bei Tilgung des Arbeitgeberdarlehens für die Restschuld neu zu ermitteln.

Für Arbeitgeberdarlehen mit Vertragsabschluss vor dem 1. Januar 2008 (Bestandsdarlehen) gilt Folgendes:

Ermittlung des geldwerten Vorteils

Bei Arbeitgeberdarlehen mit Zinsfestlegung ist der vereinbarte Zinssatz grundsätzlich mit dem Maßstabszinssatz bei Vertragsabschluss (nicht dem Richtlinienzinssatz) zu vergleichen. Im Falle der Prolongation ist der neu vereinbarte Zinssatz mit dem Maßstabszinssatz im Zeitpunkt der Prolongationsvereinbarung zu vergleichen. Der geldwerte Vorteil ist auf dieser Basis für die Restschuld und die verbleibende Vertragslaufzeit des Arbeitgeberdarlehens ab dem Kalenderjahr 2008 zu ermitteln. Bei Arbeitgeberdarlehen mit variablem Zinssatz ist für die Ermittlung des geldwerten Vorteils im Zeitpunkt der vertraglichen Zinssatzanpassung der neu vereinbarte Zinssatz mit dem jeweils aktuellen Maßstabszinssatz zu vergleichen. Auf den historischen marktüblichen Zinssatz bei Vertragsabschluss ist nicht abzustellen.

Vereinfachungsregelung bei Vertragsabschluss ab dem Kalenderjahr 2003

Für Bestandsdarlehen mit Vertragsabschluss ab dem Kalenderjahr 2003 kann dies in allen offenen Fällen angewendet werden.

Vereinfachungsregelung bei Vertragsabschluss vor dem Kalenderjahr 2003

Für Bestandsdarlehen mit Vertragsabschluss vor dem 1. Januar 2003 kann mit der

Maßgabe angewendet werden, dass die frühere Bundesbank-Zinsstatistik „Erhebung über Soll- und Habenzinsen ausgewählter Kredit- und Einlagenarten“ herangezogen wird, die unter

[http://www.bundesbank.de/statistik/statistik\\_zeitreihen.php](http://www.bundesbank.de/statistik/statistik_zeitreihen.php) unter der Rubrik „Zinsen, Renditen“, dort Bundesbank Zinsstatistik, veröffentlicht ist.

Zur Einordnung der Arbeitgeberdarlehen wird auf die Gegenüberstellung der Instrumentenkategorien der EWU-Zinsstatistik und der Erhebungspositionen der früheren Bundesbank-Zinsstatistik verwiesen, die unter

[http://www.bundesbank.de/meldewesen/mw\\_bankenstatistik\\_ewustatistik.php](http://www.bundesbank.de/meldewesen/mw_bankenstatistik_ewustatistik.php)

veröffentlicht ist. Es ist die Untergrenze der Streubreite der statistisch erhobenen Zinssätze (ohne Abschlag von 4 %) zugrunde zu legen. Zwischen den einzelnen Arten von Krediten (z. B. Wohnungsbaukredit, Konsumentenkredit/Ratenkredit, Überziehungskredit) ist zu unterscheiden.

Beispiel:

Der Arbeitnehmer hat von seinem Arbeitgeber im Januar 1999 einen unbesicherten Wohnungsbaukredit über 150.000 € zu einem festen Effektivzinssatz von 2 % mit einer Zinsbindung von 10 Jahren erhalten. Der nach der Bundesbank-Zinsstatistik ermittelte Maßstabszinssatz betrug für einen Hypothekarkredit auf Wohngrundstücke bei Vertragsabschluss im Januar 1999 4,91 % (Zeitreihe SU0047) und beträgt für vergleichbare Wohnungsbaukredite an private Haushalte im Januar 2008 5,04 % (Zeitreihe SUD118). Der Richtlinienzinssatz nach R 31 Abs. 8 Satz 3 LStR 1999 betrug im Kalenderjahr 1999 6 %.

Lösung:

Der geldwerte Vorteil ist ab dem Veranlagungszeitraum 2008 mit 2,91 % (Maßstabszinssatz 4,91 %, abzüglich Zinslast des Arbeitnehmers von 2 %) für die Restschuld und die verbleibende Vertragslaufzeit zu ermitteln.

### Ermittlung des geldwerten Vorteils bis einschließlich Kalenderjahr 2007

Es wird nicht beanstandet, wenn der geldwerte Vorteil nach den Regelungen in R 31 Abs. 11 LStR 2005 (vormals R 31 Abs. 8 Satz 3 LStR 1999), unbeachtlich des BFH-Urteils vom 4. Mai 2006 - VI R 28/05 -, BStBl II S. 781, in allen offenen Fällen bis einschließlich Kalenderjahr 2007 ermittelt wird. Sowohl die Grenze von 2.600 € als auch der für das entsprechende Kalenderjahr maßgebliche Richtlinienzinssatz sind anwendbar.

### Einzelanfragen zur Ermittlung des Maßstabszinssatzes

für vergleichbare Darlehen am Abgabeort sind bei der Deutschen Bundesbank unter [EWU-zinsstatistik@bundesbank.de](mailto:EWU-zinsstatistik@bundesbank.de) möglich.

### Bewertung nach § 8 Abs. 3 EStG

Der geldwerte Vorteil aus der Überlassung eines zinslosen oder zinsverbilligten Darlehens ist nach § 8 Abs. 3 EStG zu ermitteln, wenn der Arbeitgeber Darlehen gleicher Art und mit Ausnahme des Zinssatzes zu gleichen Konditionen (insbesondere Laufzeit des Darlehens, Dauer der Zinsfestlegung) überwiegend an betriebsfremde Dritte vergibt und der geldwerte Vorteil nicht nach § 40 EStG pauschal besteuert wird.

Bei Zinsvorteilen, die nach § 8 Abs. 3 EStG zu bewerten sind, bemisst sich der geldwerte Vorteil nach dem Unterschiedsbetrag zwischen dem im Preisaushang der kontoführenden Zweigstelle des Kreditinstituts oder im Preisverzeichnis des Arbeitgebers, das zur Einsichtnahme bereitgehalten wird, angegebenen um 4 % geminderten Effektivzinssatz, den der Arbeitgeber fremden Endverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr für Darlehen vergleichbarer Kreditart (z. B. Wohnungsbaukredit, Konsumentenkredit) anbietet (Maßstabszinssatz), und dem Zinssatz, der im konkreten Einzelfall vereinbart ist.

Bei Arbeitgeberdarlehen mit Zinsfestlegung ist grundsätzlich für die gesamte Vertragslaufzeit der Maßstabszinssatz bei Vertragsabschluss maßgeblich. Im Falle der Prolongation ist der neu vereinbarte Zinssatz mit dem Maßstabszinssatz im Zeitpunkt der Prolongationsvereinbarung zu vergleichen. Bei Arbeitgeberdarlehen mit variablem Zinssatz ist für die Ermittlung des geldwerten Vorteils im Zeitpunkt der vertraglichen Zinssatzanpassung der neu vereinbarte Zinssatz mit dem jeweils aktuellen Maßstabszinssatz zu vergleichen. Der Arbeitgeber hat die Grundlagen für den ermittelten Zinsvorteil als Belege zum Lohnkonto aufzubewahren.

Wird der geldwerte Vorteil aus der Überlassung eines zinslosen oder zinsverbilligten

Darlehens nach § 40 EStG auf Antrag des Arbeitgebers pauschal versteuert, so ist der Zinsvorteil nach § 8 Abs. 2 EStG zu bewerten, auch wenn der Arbeitgeber Geld darlehensweise überwiegend betriebsfremden Dritten überlässt.

Wenn die Voraussetzungen für die Lohnsteuerpauschalierung erfüllt sind, insbesondere ein Pauschalierungsantrag gestellt worden ist, gilt dies auch dann, wenn keine pauschale Lohnsteuer anfällt.

Zinsvorteile sind als sonstige Bezüge i. S. d. § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG anzusehen, wenn der maßgebende Verzinsungszeitraum den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum überschreitet.

Wird der geldwerte Vorteil aus der Überlassung eines zinslosen oder zinsverbilligten

Darlehens nur zum Teil pauschal versteuert, weil die Pauschalierungsgrenze des § 40 Abs. 1 Satz 3 EStG überschritten ist, so ist bei der Bewertung des individuell zu versteuernden Zinsvorteils der Teilbetrag des Darlehens außer Ansatz zu lassen, für den die Zinsvorteile pauschal versteuert werden.

#### Beispiel:

Ein Kreditinstitut überlässt seinem Arbeitnehmer A am 1. Januar 2008 ein Arbeitgeberdarlehen von 150.000 € zum Effektivzinssatz von 4 % jährlich (Laufzeit 4 Jahre mit jährlicher Tilgung und vierteljährlicher Fälligkeit der Zinsen). Darlehen gleicher Art bietet das Kreditinstitut fremden Kunden im allgemeinen Geschäftsverkehr zu einem Effektivzinssatz von 6,5 % an. Der marktübliche Zinssatz für vergleichbare Darlehen am Abgabeort wurde im Internet bei einer Direktbank mit 6 % ermittelt.

Das Kreditinstitut beantragt die Besteuerung nach § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Der geldwerte Vorteil ist insoweit nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG zu ermitteln. Die ermittelte Zinsverbilligung beträgt 2 % (marktüblicher Zinssatz 6 %, abzüglich Zinslast des Arbeitnehmers von 4 %).

#### Lösung:

Der geldwerte Vorteil beträgt im Kalenderjahr 2008 3.000 € (2 % von 150.000 €) . Mangels anderer pauschal besteuert Leistungen kann der Zinsvorteil des Arbeitnehmers A bis zum Höchstbetrag von 1.000 € pauschal besteuert werden (Pauschalierungsgrenze). Ein Zinsvorteil von 1.000 € ergibt sich unter Berücksichtigung der ermittelten Zinsverbilligung von 2 % für ein Darlehen von 50.000 € (2 % von 50.000 € = 1.000 €). Mithin wird durch die Pauschalbesteuerung nur der Zinsvorteil aus einem Darlehensteilbetrag von 50.000 € abgedeckt. Der Zinsvorteil aus dem restlichen Darlehensteilbetrag von 100.000 € ist individuell zu versteuern. Der zu versteuernde Betrag ist wie folgt zu ermitteln:

Nach Abzug eines Abschlags von 4 % (8 Abs. 3 Satz 1 EStG) vom Angebotspreis des Arbeitgebers von 6,5 % ergibt sich ein Maßstabszinssatz von 6,24 %.

100.000 € Darlehen x Maßstabszinssatz 6,24 %	6.240 €
./. Zinslast des Arbeitnehmers 100.000 € x 4 %	4.000 €
Zinsvorteil	2.240 €
Rabattfreibetrag (§ 8 Abs. 3 Satz 2 EStG)	1.080 €
zu versteuernder geldwerter Vorteil (Jahresbetrag)	1.160 €
vierteljährlich der Lohnsteuer zu unterwerfen	290 €

Der geldwerte Vorteil ist jeweils bei Tilgung des Arbeitgeberdarlehens für die Restschuld neu zu ermitteln.

#### Zufluss von Arbeitslohn

Als Zuflusszeitpunkt ist der Zeitpunkt der Fälligkeit der Zinsen als Nutzungsentgelt für die Überlassung eines zinsverbilligten Darlehens anzusehen.. Bei der Überlassung eines zinslosen Darlehens ist der Zufluss in dem Zeitpunkt anzunehmen, in dem das Entgelt üblicherweise fällig wäre. Es kann davon ausgegangen werden, dass das Entgelt üblicherweise zusammen mit der Tilgungsrate fällig wäre.

## **Versteuerung in Sonderfällen**

### Versteuerung bei fehlender Zahlung von Arbeitslohn

Erhält der Arbeitnehmer keinen laufenden Arbeitslohn (z. B. Beurlaubung, Ableistung des Grundwehr-/Zivildienstes, Elternzeit) ist bei Wiederaufnahme der Arbeitslohnzahlung oder nach Ablauf des Kalenderjahres der Gesamtbetrag der im jeweiligen Zeitraum angefallenen geldwerten Vorteile aus einem noch nicht getilgten Arbeitgeberdarlehen nach § 41 c EStG zu behandeln.

### Versteuerung bei Ausscheiden aus dem Dienstverhältnis

Scheidet der Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis aus und fallen infolge eines noch nicht getilgten zinslosen oder zinsverbilligten Arbeitgeberdarlehens geldwerte Vorteile aus dem beendeten Dienstverhältnis an, so hat der Arbeitgeber dies dem Betriebsstättenfinanzamt anzuzeigen, wenn die Lohnsteuer nicht nachträglich einbehalten werden kann (§ 41c Abs. 4 Nr. 2 EStG).

### Anrufungsauskunft

Für Sachverhalte zur steuerlichen Behandlung von Arbeitgeberdarlehen kann eine Anrufungsauskunft i. S. d. § 42e EStG eingeholt werden.

## **5. Pauschalierung der EST bei Sachzuwendungen nach § 37b EStG** (BMF Schreiben vom IV B 2 - S 2297-b/07/0001 2008/0210802)

Mit dem Jahressteuergesetz 2007 vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I 2006 S. 2878, BStBl I 2007 S. 28) wurde mit § 37b EStG eine Regelung in das Einkommensteuergesetz eingefügt, die es dem zuwendenden Steuerpflichtigen ermöglicht, die Einkommensteuer auf Sachzuwendungen an Arbeitnehmer oder Nichtarbeitnehmer mit einem Steuersatz von 30 Prozent pauschal zu übernehmen und abzuführen. Zur Anwendung dieser Regelung gilt im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder Folgendes:

### a.) Anwendungsbereich des § 37b EStG

Zuwendender i.S.d. § 37b EStG kann jede natürliche und juristische Person sein. Macht der Zuwendende von der Wahlmöglichkeit des § 37b EStG Gebrauch, so ist er Steuerpflichtiger i.S.d. § 33 AO. Ausländische Zuwendende und nicht steuerpflichtige juristische Personen des öffentlichen Rechts werden spätestens mit der Anwendung des § 37b EStG zu Steuerpflichtigen i.S. dieser Vorschrift.

Zuwendungsempfänger können eigene Arbeitnehmer des Zuwendenden sowie Dritte unabhängig von ihrer Rechtsform (z.B. AG's, GmbH's, Aufsichtsräte, Verwaltungsratsmitglieder, sonstige Organmitglieder von Vereinen und Verbänden, Geschäftspartner, deren Familienangehörige, Arbeitnehmer Dritter) sein.

Zuwendungen an eigene Arbeitnehmer sind Sachbezüge i.S.d. § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG, für die keine gesetzliche Bewertungsmöglichkeit nach § 8 Abs. 2 Satz 2 bis 8, Abs. 3 und § 19a EStG sowie keine Pauschalierungsmöglichkeit nach § 40 Abs. 2 EStG besteht. Für sonstige Sachbezüge, die nach § 40 Abs. 1 EStG pauschaliert besteuert werden können, kann der Steuerpflichtige auch die Pauschalierung nach § 37b EStG wählen.

#### b.) Wahlrecht zur Anwendung des § 37b EStG 1. Einheitlichkeit der Wahlrechtsausübung

Das Wahlrecht zur Anwendung der Pauschalierung der Einkommensteuer ist nach

§ 37b Abs. 1 Satz 1 EStG einheitlich für alle innerhalb eines Wirtschaftsjahres gewährten Zuwendungen, mit Ausnahme der die Höchstbeträge nach § 37b Abs. 1 Satz 3 EStG übersteigenden Zuwendungen, auszuüben. Dabei ist es zulässig, für Zuwendungen an Dritte (Absatz 1) und an eigene Arbeitnehmer (Absatz 2) § 37b EStG jeweils gesondert anzuwenden. Die Entscheidung zur Anwendung des § 37b EStG kann nicht zurück genommen werden.

Werden Zuwendungen an Arbeitnehmer verbundener Unternehmen i.S.d. §§ 15 ff. AktG oder § 271 HGB vergeben, fallen diese Zuwendungen in den Anwendungsbereich des § 37b Abs. 1 EStG und sind nach § 37b Abs. 1 Satz 2 EStG mindestens mit dem sich aus § 8 Abs. 3 Satz 1 EStG ergebenden Wert zu bemessen (Rabattgewährung an Konzernmitarbeiter). Es wird nicht beanstandet, wenn diese Zuwendungen an Arbeitnehmer verbundener Unternehmen individuell besteuert werden, auch wenn der Zuwendende für die übrigen Zuwendungen § 37b Abs. 1 EStG anwendet. Für die übrigen Zuwendungen ist das Wahlrecht einheitlich auszuüben.

Übt ein ausländischer Zuwendender das Wahlrecht zur Anwendung des § 37b EStG aus, sind die Zuwendungen, die unbeschränkt oder beschränkt Einkommen- oder Körperschaftsteuerpflichtigen im Inland gewährt werden, einheitlich zu pauschalieren.

#### c.) Zeitpunkt der Wahlrechtsausübung

Die Entscheidung zur Anwendung der Pauschalierung kann für den Anwendungsbereich des § 37b Abs. 1 EStG auch im laufenden Wirtschaftsjahr, spätestens in der letzten Lohnsteuer-Anmeldung des Wirtschaftsjahres der Zuwendung getroffen werden. Eine Berichtigung der vorangegangenen einzelnen Lohnsteuer-Anmeldungen zur zeitgerechten Erfassung ist nicht erforderlich. Für den Anwendungsbereich des § 37b Abs. 2 EStG ist die Entscheidung zur Anwendung der Pauschalierung spätestens bis zu dem für die Übermittlung der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung geltenden Termin (§ 41b Abs. 1 Satz 2 EStG, 28. Februar des Folgejahres) zu treffen. Dieser Endtermin gilt auch, wenn ein Arbeitnehmer während des laufenden Kalenderjahres ausscheidet. Ist eine Änderung des Lohnsteuerabzugs gemäß § 41c EStG zum Zeitpunkt der Ausübung des Wahlrechts nicht mehr möglich, so hat der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer eine Bescheinigung über die Pauschalierung nach § 37b Abs. 2 EStG auszustellen. Die Korrektur des bereits individuell besteuerten Arbeitslohns kann der Arbeitnehmer dann nur noch im Veranlagungsverfahren begehren.

#### d.) Bemessungsgrundlage

##### d.) 1. Begriffsbestimmung

Besteuerungsgegenstand sind Zuwendungen, die zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden, die nicht in Geld bestehen und die nicht gesellschaftsrechtlich veranlasst sind. Verdeckte Gewinnausschüttungen (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG, R 36 KStR) sind von der Pauschalierung nach § 37b EStG ausgenommen. Bei Zuwendungen an Dritte handelt es sich regelmäßig um Geschenke i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG oder Incentives (z.B. Reise oder Sachpreise aufgrund eines ausgeschriebenen Verkaufs- oder Außendienstwettbewerbs).

Geschenke in diesem Sinne sind auch Nutzungsüberlassungen. Zuzahlungen des Zuwendungsempfängers ändern nicht den Charakter als Zuwendung; sie mindern lediglich die Bemessungsgrundlage. Zuzahlungen Dritter (z.B. Beteiligung eines anderen Unternehmers an der Durchführung einer Incentive-Reise) mindern die Bemessungsgrundlage hingegen nicht.

Sachzuwendungen, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten von 10 € nicht übersteigen, sind bei der Anwendung des § 37b EStG als Streuwerbeartikel anzusehen und fallen daher nicht in den Anwendungsbereich der Vorschrift. Die Teilnahme an einer geschäftlich veranlassten Bewirtung i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG ist nicht in den Anwendungsbereich des § 37b EStG einzubeziehen (R 4.7 Abs. 3 EStR, R 8.1 Abs. 8 Nr. 1 LStR 2008).

Zuwendungen, die ein Arbeitnehmer von einem Dritten erhalten hat, können nicht vom Arbeitgeber, der nach § 38 Abs. 1 Satz 3 EStG zum Lohnsteuerabzug verpflichtet ist, nach § 37b EStG pauschal besteuert werden. Die Pauschalierung nach § 37b EStG kann nur der Zuwendende selbst vornehmen.

Gibt ein Steuerpflichtiger eine Zuwendung unmittelbar weiter, die dieser selbst unter Anwendung des § 37b EStG erhalten hat, entfällt eine erneute pauschale Besteuerung nach § 37b EStG, wenn der Steuerpflichtige hierfür keinen Betriebsausgabenabzug vornimmt.

In die Bemessungsgrundlage sind alle Zuwendungen einzubeziehen; es kommt nicht darauf an, dass sie beim Empfänger im Rahmen einer Einkunftsart zufließen.

##### d.) 2. Bewertung der Zuwendungen

Nach § 37b Abs. 1 Satz 2 EStG sind die Zuwendungen mit den Aufwendungen des Steuerpflichtigen einschließlich Umsatzsteuer zu bewerten. Der Bruttobetrag kann aus Vereinfachungsgründen mit dem Faktor 1,19 aus dem Nettobetrag hochgerechnet werden. In die Bemessung sind alle tatsächlich angefallenen Aufwendungen einzubeziehen, die der jeweiligen Zuwendung direkt zugeordnet werden können. Soweit diese nicht direkt ermittelt werden können, weil sie Teil einer Gesamtleistung sind, ist der auf die jeweilige Zuwendung entfallende Anteil an den Gesamtaufwendungen anzusetzen, der ggf. im Wege der Schätzung zu ermitteln ist.

Die bestehenden Vereinfachungsregelungen, die zur Aufteilung der Gesamtaufwendungen für VIP-Logen in Sportstätten und in ähnlichen Sachverhalten ergangen sind, gelten unverändert. Der danach ermittelte, auf Geschenke entfallende pauschale Anteil stellt die Aufwendungen dar, die in die Bemessungsgrundlage nach § 37b EStG einzubeziehen sind. Die Vereinfachungsregelungen zur Übernahme der Besteuerung ist nicht mehr anzuwenden.

Besteht die Zuwendung in der Hingabe eines Wirtschaftsgutes des Betriebsvermögens oder in der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung und sind dem Zuwendenden keine oder nur unverhältnismäßig geringe Aufwendungen entstanden (z.B. zinslose Darlehensgewährung), ist als Bemessungsgrundlage für eine Besteuerung nach § 37b EStG der gemeine Wert anzusetzen.

#### d.) 3. Wirkungen auf bestehende Regelungen

Sachbezüge, die im ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers gewährt werden sowie steuerfreie Sachbezüge, werden von § 37b Abs. 2 EStG nicht erfasst. Im Übrigen gilt Folgendes:

##### Sachbezugsfreigrenze

Wird die Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG in Höhe von 44 Euro nicht überschritten, liegt kein steuerpflichtiger Sachbezug vor. Bei der Prüfung der Freigrenze bleiben die nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG zu bewertenden Vorteile, die nach §§ 37b und 40 EStG pauschal versteuert werden, außer Ansatz.

##### Mahlzeiten aus besonderem Anlass

Mahlzeiten aus besonderem Anlass (R 8.1 Abs. 8 Nr. 2 LStR 2008), die vom oder auf Veranlassung des Steuerpflichtigen anlässlich von Auswärtstätigkeiten an seine Arbeitnehmer abgegeben werden, können nach § 37b EStG pauschal besteuert werden, wenn der Wert der Mahlzeit 40 € übersteigt.

##### Aufmerksamkeiten

Zuwendungen des Steuerpflichtigen an seine Arbeitnehmer, die als bloße Aufmerksamkeiten (R 19.6 LStR 2008) anzusehen sind und deren jeweiliger Wert

40 € nicht übersteigt, gehören nicht zum Arbeitslohn und sind daher nicht in die Pauschalierung nach § 37b EStG einzubeziehen. Bei Überschreitung des Betrags von 40 € ist die Anwendung des § 37b EStG möglich.

#### e.) Zeitpunkt der Zuwendung

Die Zuwendung ist im Zeitpunkt der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht zu erfassen. Das ist bei Geschenken der Zeitpunkt der Hingabe (z.B. Eintrittskarte) und bei Nutzungen der Zeitpunkt der Inanspruchnahme (z.B. bei der Einladung zu einer Veranstaltungen der Zeitpunkt der Teilnahme). Es ist aber nicht zu beanstanden, wenn die Pauschalierung nach § 37b EStG bereits in dem Wirtschaftsjahr vorgenommen wird, in dem der Aufwand zu berücksichtigen ist.



f.) Beträge nach § 37b Abs. 1 Satz 3 EStG

Die Beträge des § 37b Abs. 1 Satz 3 EStG i.H.v. 10.000 € sind auf die Bruttoaufwendungen anzuwenden.

Bei dem Betrag nach § 37b Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 EStG handelt es sich um einen **Höchstbetrag** (z.B. bei drei Zuwendungen im Wert von jeweils 4.000 €, § 37b EStG ist nicht nur für die ersten beiden Zuwendungen anwendbar, sondern auch die Hälfte der Aufwendungen für die dritte Zuwendung muss in die Pauschalbesteuerung einbezogen werden);

bei dem Betrag nach § 37b Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 EStG handelt es sich um eine **Höchstgrenze** (z.B. bei einer Zuwendung im Wert von 15.000 Euro, § 37b EStG ist auf diese Zuwendung nicht anwendbar).

Wird die Höchstgrenze für eine Zuwendung überschritten, ist eine Pauschalierung für andere Zuwendungen an diesen Zuwendungsempfänger im Rahmen des § 37b Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 EStG zulässig (z.B. drei Zuwendungen im Wert von 3.000 Euro, 5.000 Euro und 12.000 Euro, die Aufwendungen für die Einzelzuwendung in Höhe von 12.000 Euro können nicht nach § 37b EStG pauschal besteuert werden, in die Pauschalbesteuerung sind indes die Aufwendungen für die beiden anderen Einzelzuwendungen von insgesamt 8.000 Euro einzubeziehen).

Bei Zuzahlungen durch den Zuwendungsempfänger mindert sich der Wert der Zuwendung, auf den der Höchstbetrag/die Höchstgrenze anzuwenden ist.

g.) . Verhältnis zu anderen Pauschalierungsvorschriften

g.) 1. Lohnsteuerpauschalierung mit Nettosteuersatz

Zum Zeitpunkt der Ausübung des Wahlrechts nach § 37b Abs. 2 EStG bereits nach

§ 40 Abs. 1 Satz 1 EStG durchgeführte Pauschalierungen müssen nicht rückgängig gemacht werden. Eine Änderung ist aber in den Grenzen der allgemeinen Regelungen zulässig; § 37b Abs. 2 EStG kann danach angewandt werden. Die Rückabwicklung eines nach § 40 Abs. 1 Satz 1 EStG pauschalierten Zuwendungsfalls muss für alle Arbeitnehmer einheitlich vorgenommen werden, die diese Zuwendung erhalten haben.

Nach der Entscheidung zur Anwendung des § 37b EStG ist eine Pauschalierung nach § 40 Abs. 1 Satz 1 EStG für alle Zuwendungen, auf die § 37b EStG anwendbar ist, nicht mehr möglich.

g.) 2. Arbeitnehmer verbundener Unternehmen

Die Pauschalierung ist für Sachzuwendungen an Arbeitnehmer verbundener Unternehmen i.S.d. §§ 15 ff. AktG oder § 271 HGB zulässig, wenn die Voraussetzungen des § 37b Abs. 1 EStG erfüllt sind.

## h.) Steuerliche Behandlung beim Zuwendenden

### h.) 1. Zuwendung

Die Aufwendungen für die Zuwendung sind nach allgemeinen steuerlichen Grundsätzen zu beurteilen; sie sind entweder in voller Höhe als Betriebsausgaben abziehbar (Geschenke an eigene Arbeitnehmer und Zuwendungen, die keine Geschenke sind) oder unter der Maßgabe des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG beschränkt abziehbar. Die übrigen Abzugsbeschränkungen des § 4 Abs. 5 EStG, insbesondere des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG sind ebenfalls zu beachten.

Bei der Prüfung der Freigrenze des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG ist aus Vereinfachungsgründen allein auf den Betrag der Zuwendung abzustellen. Die übernommene Steuer ist nicht mit einzubeziehen.

### h.) 2. Pauschalsteuer

Die Abziehbarkeit der Pauschalsteuer als Betriebsausgabe richtet sich danach, ob die Aufwendungen für die Zuwendung als Betriebsausgabe abziehbar sind.

## i.) Steuerliche Behandlung beim Empfänger

Nach § 37b Abs. 3 Satz 1 EStG bleibt eine pauschal besteuerte Sachzuwendung bei der Ermittlung der Einkünfte des Empfängers außer Ansatz. Besteht die Zuwendung in der Hingabe eines einzelnen Wirtschaftsgutes, das beim Empfänger Betriebsvermögen wird, gilt sein gemeiner Wert als Anschaffungskosten (§ 6 Abs. 4 EStG). Rdnr. 12 ist zu beachten.

## j.) Verfahren zur Pauschalierung der Einkommensteuer

### j.) 1. Entstehung der Steuer

Für den Zeitpunkt der Entstehung der Steuer ist grundsätzlich der Zeitpunkt des Zuflusses der Zuwendung maßgeblich. Dabei ist nicht auf den Entstehungszeitpunkt der Einkommen- und Körperschaftsteuer beim Zuwendungsempfänger abzustellen.

### j.) 2. Unterrichtung des Empfängers der Zuwendung

Nach § 37b Abs. 3 Satz 3 EStG hat der Zuwendende den Empfänger der Zuwendung über die Anwendung der Pauschalierung zu unterrichten. Eine besondere Form ist nicht vorgeschrieben.

Arbeitnehmer sind nach § 38 Abs. 4 Satz 3 EStG verpflichtet, ihrem Arbeitgeber die ihnen von Dritten gewährten Bezüge am Ende des Lohnzahlungszeitraumes anzuzeigen. Erhält der Arbeitnehmer erst im Nachhinein eine Mitteilung vom Zuwendenden über die Anwendung des § 37b EStG, kann bei bereits durchgeführter individueller Besteuerung eine Korrektur des Lohnsteuerabzugs vorgenommen werden, wenn die Änderung des Lohnsteuerabzugs beim Arbeitnehmer noch zulässig ist.

### j.) 3. Aufzeichnungspflichten

Die bestehenden Aufzeichnungspflichten für Geschenke nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG bleiben unberührt (§ 4 Abs. 7 EStG, R 4.11 EStR). Besondere Aufzeichnungspflichten für die Ermittlung der Zuwendungen, für die § 37b EStG angewandt wird, bestehen nicht. Aus der Buchführung oder den Aufzeichnungen muss sich ablesen lassen, dass bei Wahlrechtsausübung alle Zuwendungen erfasst wurden und dass die Höchstbeträge nicht überschritten wurden. Nach § 37b EStG pauschal versteuerte Zuwendungen müssen nicht zum Lohnkonto genommen werden (§ 4 Abs. 2 Nr. 8 LStDV i.V.m. § 41 Abs. 1 EStG).

Aus Vereinfachungsgründen kann bei Zuwendungen bis zu einem Wert von jeweils 40 € davon ausgegangen werden, dass der Höchstbetrag nach § 37b Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 EStG auch beim Zusammenfallen mit weiteren Zuwendungen im Wirtschaftsjahr nicht überschritten wird. Eine Aufzeichnung der Empfänger kann insoweit unterbleiben.

§ 37b EStG kann auch angewendet werden, wenn die Aufwendungen beim Zuwendenden ganz oder teilweise unter das Abzugsverbot des § 160 AO fallen. Fallen mehrere Zuwendungen zusammen, bei denen § 160 AO zum Abzugsverbot der Aufwendungen führt, ist die Summe dieser Aufwendungen den Höchstbeträgen gegenüberzustellen.

### j.) 4. Örtliche Zuständigkeit

Für ausländische Zuwendende ergeben sich die für die Verwaltung der Lohnsteuer zuständigen Finanzämter aus analoger Anwendung des H 41.3 LStH 2008 (wie ausländische Bauunternehmer).

### j.) 5. Kirchensteuer

Für die Ermittlung der Kirchensteuer bei Anwendung des § 37b EStG ist in Rheinland-Pfalz nach dem Erlass des rheinland-pfälzischen Finanzministeriums vom 29. Dezember 2006 (BStBl I 2007 S. 79) und in den übrigen Ländern nach den gleichlautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden dieser Länder vom 28. Dezember 2006 (BStBl I 2007 S. 76) zu verfahren.

### j.) 6. Anrufungsauskunft

Für Sachverhalte zur Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen nach § 37b EStG kann eine Anrufungsauskunft i.S.d. § 42e EStG eingeholt werden.

### k.) Anwendungszeitpunkt

Nach Artikel 20 Abs. 6 des Jahressteuergesetzes 2007 tritt Artikel 1 Nr. 28 (§ 37b EStG) zum 1. Januar 2007 in Kraft. § 37b EStG ist daher erstmals auf Zuwendungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2006 gewährt werden.

Für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Juli 2008 enden, kann das Wahlrecht zur Anwendung des § 37b EStG für diesen Zeitraum abweichend von Rdnr. 7 und 8 ausgeübt werden.

## 6. Tatsächliche Verständigung über den der Steuerfestsetzung zugrunde liegenden Sachverhalt

BMF Schreiben vom 30 Juli 2008 IV A 3 – S0223/07/1002

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt Folgendes:

### 6.1. Einleitung

Der Untersuchungsgrundsatz in § 88 Abs. 1 Satz 1 AO bestimmt, dass die Finanzbehörde den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln hat. Nach § 88 Abs. 1 Satz 2 AO bestimmt sie Art und Umfang der Ermittlungen. Die Finanzbehörde ist an das Vorbringen und an die Beweisanträge der Beteiligten nicht gebunden. Der Umfang dieser Pflichten richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls.

Unter Zugrundelegung des Prinzips der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sind Vergleiche über Steueransprüche nicht möglich. Jedoch ist in Fällen erschwerter Sachverhaltsermittlung unter bestimmten Voraussetzungen zur Förderung der Effektivität der Besteuerung als auch zur Sicherung des Rechtsfriedens eine die Beteiligten bindende Einigung über die Annahme eines bestimmten Sachverhalts und über eine bestimmte Sachbehandlung (AEAO, Nr. 1 zu § 88 AO) möglich. Derartige Vereinbarungen zwischen dem Steuerpflichtigen und der Finanzbehörde werden als „tatsächliche Verständigung“ bezeichnet.

Diese tatsächliche Verständigung kann nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes in jedem Stadium des Veranlagungsverfahrens, insbesondere auch anlässlich einer Außenprüfung und während eines anhängigen Rechtsbehelfs- bzw. Rechtsmittelverfahrens (z. B. im Rahmen einer Erörterung nach § 364a AO) getroffen werden. Von ihr kann auch bei Steuerfahndungsprüfungen bzw. nach Einleitung eines Steuerstrafverfahrens Gebrauch gemacht werden. In solchen Fällen ist frühzeitig die für Straf- und Bußgeldverfahren zuständige Stelle bzw. die Staatsanwaltschaft einzubeziehen. Beabsichtigen die Beteiligten, sich auf diese Weise über eine bestimmte Sachbehandlung zu verständigen, sind die folgenden Grundsätze zu beachten.

### 6.2. Zulässigkeit

Die tatsächliche Verständigung ist ausschließlich im Bereich der Sachverhaltsermittlung zulässig.

Die tatsächliche Verständigung ist nicht zulässig:

- zur Klärung zweifelhafter Rechtsfragen,
- über den Eintritt bestimmter Rechtsfolgen,
- über die Anwendung bestimmter Rechtsvorschriften und
- wenn sie zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führt.

Eine tatsächliche Verständigung ist aber insoweit möglich, als im Rahmen einer rechtlichen Beurteilung über eine Vorfrage zum Sachverhalt zu entscheiden ist.

### 6.3. Voraussetzungen

Voraussetzung für eine tatsächliche Verständigung ist das Vorliegen eines Sachverhalts, der nur unter erschwerten Umständen ermittelt werden kann. Das ist z. B. der Fall, wenn sich einzelne Sachverhalte nur mit einem nicht mehr vertretbaren Arbeits- oder Zeitaufwand ermitteln lassen (vgl. AEAO zu § 88 AO, Nr. 1 Abs. 2). Allein die Kompliziertheit eines Sachverhalts begründet für sich noch nicht die Annahme einer erschwerten Sachverhaltsermittlung.

Bei der Frage, ob eine erschwerte Sachverhaltsermittlung vorliegt, kann auch auf das Verhältnis zwischen voraussichtlichem Arbeitsaufwand und steuerlichem Erfolg abgestellt und ferner berücksichtigt werden, in welchem Maß das Finanzamt durch ein zu erwartendes finanzgerichtliches Verfahren belastet wird, sofern es bei vorhandenen tatsächlichen Zweifeln dem Begehren des Steuerpflichtigen nicht entspricht und zu seinem Nachteil entscheidet.

### 6.4. Anwendungsbereich

Die tatsächliche Verständigung kommt insbesondere in Fällen in Betracht, in denen ein

- Schätzungsspielraum,
- Bewertungsspielraum,
- Beurteilungsspielraum oder
- Beweiswürdigungsspielraum besteht.

Im Gegensatz zur verbindlichen Auskunft (§ 89 Abs. 2 AO) bezieht sich die tatsächliche Verständigung ausschließlich auf abgeschlossene Sachverhalte. Wirkt sich der in der tatsächlichen Verständigung festgelegte Sachverhalt auch in die Zukunft aus und sollte sie sich nach dem Willen der Beteiligten auch hierauf erstrecken, tritt, gleich bleibende tatsächliche Verhältnisse vorausgesetzt, insoweit ebenfalls eine Bindung ein. Das ist z. B. der Fall bei der Festlegung der Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes oder der Abgrenzung von Erhaltungs- und Herstellungsaufwendungen.

Hinsichtlich der Besteuerungsgrundlagen, die von der tatsächlichen Verständigung nicht umfasst sind, bestehen die gesetzlich festgelegten Pflichten des Finanzamts zur Ermittlung des Sachverhalts von Amts wegen (§§ 85, 88 AO), des Steuerpflichtigen zur Mitwirkung (§ 90 AO) sowie des Finanzamts und des Finanzgerichts zur Schätzung nicht ermittelbarer Besteuerungsgrundlagen (§ 162 AO, § 96 Abs. 1 FGO) fort.

### 6.5. Durchführung

Die tatsächliche Verständigung dient der Herstellung des Rechtsfriedens und der Vermeidung von Rechtsbehelfen, indem der Arbeits- und Zeitaufwand für die Ermittlung des maßgeblichen Sachverhalts auf ein vertretbares Maß beschränkt werden soll. In Fällen, denen keine wesentliche Bedeutung zukommt, soll eine Einigung außerhalb einer tatsächlichen Verständigung angestrebt werden. Es kann z. B. eine (ggf. auch fernmündliche) Einigung in Form einer Absprache für die Behandlung im Besteuerungsverfahren mit anschließendem Aktenvermerk getroffen werden.

Die Abgrenzung hat sich an der Bedeutung des Gesamtsteuerfalles zu orientieren; hierbei ist nicht kleinlich zu verfahren.  
In anderen Fällen ist bei der Durchführung der tatsächlichen Verständigung Folgendes zu beachten:

Die Beteiligten müssen zu einer abschließenden Regelung befugt sein. Wird der Steuerpflichtige durch einen Bevollmächtigten (§ 80 Abs. 1 Satz 1 AO) vertreten, muss eine entsprechende Vollmacht vorliegen. Eine uneingeschränkte Vollmacht gemäß § 80 Abs. 1 Satz 2 AO umfasst auch die Befugnis zu einer tatsächlichen Verständigung.

Auf Seiten des Finanzamts muss mindestens der für die Entscheidung über die Steuerfestsetzung zuständige, d. h. der zur abschließenden Zeichnung berechtigte Amtsträger beteiligt sein. War an dem Abschluss einer tatsächlichen Verständigung ein für die Entscheidung über die Steuerfestsetzung zuständiger Amtsträger nicht beteiligt, kann dieser Mangel durch ausdrückliche nachträgliche Zustimmung gegenüber allen Beteiligten geheilt werden.

Eine tatsächliche Verständigung soll sich grundsätzlich nur auf einen einzelnen Sachverhalt beziehen. Sollen tatsächliche Verständigungen über mehrere Sachverhalte herbeigeführt werden, sind in der Regel auch mehrere, voneinander unabhängige tatsächliche Verständigungen anzustreben. Im Hinblick auf den denkbaren Einwand des Wegfalls der Geschäftsgrundlage sollten „Paketlösungen“ (Einzelregelungen, die in ihrem Bestand voneinander abhängig gemacht werden) nur dann in Erwägung gezogen werden, wenn eine Klärung der offenen Sachverhaltsfragen nur auf diesem Wege erreichbar erscheint.

Der Inhalt der tatsächlichen Verständigung ist in einfacher, aber beweissicherer Form unter Darstellung der Sachlage schriftlich festzuhalten und von den Beteiligten aus Beweisgründen zu unterschreiben. Es genügt, wenn die Ergebnisse der tatsächlichen Verständigung in dieser Form festgehalten werden. Ausführungen zu den Rechtsfolgen einer tatsächlichen Verständigung sind in der Regel nicht aufzunehmen. In dieser Niederschrift sind die Beteiligten in eindeutiger und zweifelsfreier Form auf die Bindungswirkung der tatsächlichen Verständigung hinzuweisen. Dies dient der Vermeidung von Irrtümern und den sich daraus unter Umständen ergebenden Anfechtungsmöglichkeiten. Den Beteiligten ist eine Ausfertigung der Vereinbarung auszuhändigen.

#### Beispiel einer Niederschrift:

Nach Erörterung der Sachlage erklären das Finanzamt ..., vertreten durch ..., - und der Steuerpflichtige ..., vertreten durch ..., übereinstimmend und verbindlich, dass [Sachverhalt]... Die tatsächliche Verständigung ist für alle Beteiligten bindend. Die Beteiligten bzw. ihre durch Vollmacht ausgewiesenen Vertreter haben am [Datum einsetzen] eine Ausfertigung der Niederschrift erhalten.  
[Unterzeichnung durch die Beteiligten]

#### 6.6. Rechtsfolgen

Die Bindungswirkung ergibt sich nicht erst durch die Berücksichtigung der tatsächlichen Verständigung im Steuerbescheid. Mit Abschluss der tatsächlichen Verständigung sind die Beteiligten an die vereinbarte Tatsachenbehandlung nach dem Grundsatz von Treu und Glauben gebunden, wenn sie wirksam und unanfechtbar zustande gekommen ist. Eine tatsächliche Verständigung bindet nur die an ihrem Zustandekommen Beteiligten, nicht jedoch Dritte (Ausnahme: Gesamtrechtsnachfolger).

Nachträglich bekannt gewordene Tatsachen, die die tatsächliche Verständigung hätten beeinflussen können, wenn sie vorher bekannt geworden wären, beseitigen die Bindungswirkung der tatsächlichen Verständigung regelmäßig nicht. Insoweit ist das Rechtsschutzbedürfnis für einen Rechtsbehelf bzw. ein Rechtsmittel gegen die entsprechende Steuerfestsetzung entfallen. Eine im Rahmen einer Außenprüfung getroffene zulässige und wirksame tatsächliche Verständigung über eine bestimmte Behandlung eines Sachverhalts bindet die Finanzbehörde bereits vor Erlass der darauf beruhenden Bescheide.

Die Vereinbarung ist dem Verwaltungsakt zugrunde zu legen, für den die tatsächliche Verständigung bestimmt ist. Eine Änderung des die tatsächliche Verständigung enthaltenden Verwaltungsaktes lässt die Bindungswirkung der Vereinbarung grundsätzlich unberührt.

#### 6.7. Aufhebung/Änderung der tatsächlichen Verständigung

Die tatsächliche Verständigung kann von den Beteiligten einvernehmlich aufgehoben oder geändert werden. Im Hinblick auf den Zweck dieses Rechtsinstituts sollte dies jedoch auf Ausnahmefälle beschränkt bleiben.

Die Aufhebung oder Änderung des Verwaltungsaktes, dessen Bestandteil die tatsächliche Verständigung ist, kommt nur dann in Betracht, wenn dies nach den verfahrens-rechtlichen Bestimmungen zulässig ist.

#### 6.8. Unwirksamkeit der tatsächlichen Verständigung

Die tatsächliche Verständigung ist dann unwirksam, wenn sie unter Ausübung unzulässigen Drucks auf den Steuerpflichtigen oder durch dessen unzulässige Beeinflussung zustande gekommen ist.

Andererseits kann eine Willenserklärung des Steuerpflichtigen, die zu einer tatsächlichen Verständigung mit dem Finanzamt geführt hat, nicht deshalb angefochten werden, weil die Erklärung nur aus Sorge vor weiteren lästigen Ermittlungen und unter dem Druck eines laufenden Steuerstrafverfahrens abgegeben worden ist.

Eine tatsächliche Verständigung ist außerdem unwirksam, wenn sie zu einem offen-sichtlich unzutreffenden Ergebnis führt, d. h., wenn die Vereinbarung gegen die Regeln der Logik oder gegen allgemeine Erfahrungssätze verstößt.

Als weitere Gründe für die Unwirksamkeit der tatsächlichen Verständigung kommen die im BGB über die Willenserklärung aufgeführten Gründe zum Tragen:

- Scheingeschäft, § 117 BGB,
- Anfechtung, §§ 119, 120, 123 BGB,
- offener Einigungsmangel, § 154 BGB,
- Vertretungsmängel, z. B. nach §§ 164 ff. BGB,
- Störung der Geschäftsgrundlage, § 313 BGB.

Unwirksamkeit kann auch bei Vorliegen der Tatbestände des § 130 Abs. 2 AO gegeben sein.

Beispiel:

Wird von einem Steuerpflichtigen bei den zugrunde liegenden Erörterungen bewusst der Sachverhalt verfälscht oder verschleiert und werden für die Besteuerung wesentliche Tatsachen gegenüber der Finanzbehörde verschwiegen, so kann die tatsächliche Verständigung keine Bindungswirkung entfalten. Werden derartige Gründe von einem der Beteiligten geltend gemacht, so ist für die weitere Behandlung der tatsächlichen Verständigung von Bedeutung, ob diese bereits in einem Verwaltungsakt berücksichtigt worden sind oder nicht.

Fall 1 :Die tatsächliche Verständigung ist noch nicht in einem Verwaltungsakt berücksichtigt worden:

Variante 1:

Macht der Steuerpflichtige die Unwirksamkeit der tatsächlichen Verständigung mit zutreffenden Gründen geltend, so teilt ihm das Finanzamt mit, dass sie einvernehmlich als aufgehoben anzusehen ist.

Geht das Finanzamt weiterhin vom Bestehen und der Bindungswirkung der tatsächlichen Verständigung aus, so teilt es dem Steuerpflichtigen mit, dass dessen Rechtsauffassung nicht geteilt wird und berücksichtigt die Vereinbarung bei der entsprechenden Steuerfestsetzung. Der Steuerpflichtige kann seine Rechtsauffassung in einem sich anschließenden Rechtsbehelfsverfahren gegen den Steuerbescheid weiterverfolgen.

Variante 2:

Hält das Finanzamt die tatsächliche Verständigung für unwirksam, teilt es dies dem Steuerpflichtigen mit und gibt ihm Gelegenheit zur Stellungnahme. Geht das Finanzamt entgegen der Rechtsauffassung des Steuerpflichtigen weiterhin von der Unwirksamkeit der tatsächlichen Verständigung aus, ist sie bei der Steuerfestsetzung nicht zu berücksichtigen. Der Steuerpflichtige kann seine Rechtsauffassung in einem sich anschließenden Rechtsbehelfsverfahren gegen den Steuerbescheid weiterverfolgen.

Fall 2 :Die tatsächliche Verständigung ist bereits in einem Verwaltungsakt berücksichtigt worden:

Die Unwirksamkeit der tatsächlichen Verständigung kann sich nur dann steuerlich auswirken, wenn die betreffende Steuerfestsetzung verfahrensrechtlich noch geändert werden kann (z. B. gemäß §§ 164, 172 ff., 367 Abs. 2 Satz 2 AO).



Verschweigt z. B. der Steuerpflichtige dem Finanzamt steuererhebliche Tatsachen bei Abschluss der tatsächlichen Verständigung, kann der daraus erwachsene Steuerbescheid gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geändert werden. Eine Änderung kann auch bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 172 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe c AO erfolgen.

Nach Wegfall der tatsächlichen Verständigung sind jedoch regelmäßig weitere Ermittlungen zur Feststellung der Besteuerungsgrundlagen erforderlich. Die hierbei erstmalig bekannt gewordenen Tatsachen oder Beweismittel können z. B. eine Änderung der Steuerfestsetzung nach § 173 AO zur Folge haben.

## B. Sozialversicherung

### I. Neue Sozialversicherungsgrößen

Nach einem Beschluss der Bundesregierung soll mit Wirkung ab dem 1.1.2009:

- der Beitragssatz zur Arbeitslosenversicherung von 3,3 % auf **2,8 %** gesenkt werden (zunächst begrenzt bis zum 30.6.2010).
- ein einheitlicher Beitragssatz zur Krankenversicherung von **15,5 %** eingeführt werden, (vgl. Handelsblatt v. 6.10.2008)

Die Beitragsbemessungsgrenze zur gesetzlichen Renten- und Arbeitslosenversicherung sollen angehoben werden. Sie soll nach dem Referentenentwurf einer Verordnung über maßgebende Rechengrößen der Sozialversicherung für 2009 v. 19.9.2008

- in den westlichen Bundesländern von 5.300 € auf 5.400 € monatlich und
- Osten von 4.500 € auf 4.550 € monatlich steigen.

Die Beitragsbemessungsgrenze zur Krankenversicherung soll einheitlich im Bundesgebiet

- von 3.600 € auf 3.675 € erhöht werden.

Ebenso soll im ganzen Bundesgebiet ein Wechsel zur privaten Krankenversicherung nur noch zulässig sein, wenn das jährliche Gehalt 48.600 € (monatlich 4.050 €) überschreitet (bislang: 48.150 €, 4.012,50€).

Der Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Förderung von Familien und haushaltsnahen Dienstleistungen vgl. BR-Drucks. 753/08 v. 16.10.2008, sieht vor, dass ab dem 1.1.2009 das **Kindergeld** für

- das erste und zweite Kind von 154 € auf 164 € monatlich,
- für ein drittes Kind von 154 € auf 170 € monatlich und
- für jedes weitere Kind von 179 € auf 195 € monatlich angehoben wird.

Der **Kinderfreibetrag** soll von 1.824 € auf 1.920 € erhöht werden (Verdoppelung bei zusammen veranlagten Ehegatten).

## Rechengrößen der Sozialversicherung 2009 (vorbehaltlich Zustimmung Bundesrat):

	West		Ost	
	Monat	Jahr	Monat	Jahr
Beitragsbemessungsgrenze (allgemeine Rentenversicherung)	5400 EUR	64800 EUR	4550 EUR	54600 EUR
Beitragsbemessungsgrenze (Knappschaft)	6650 EUR	79800 EUR	5600 EUR	67200 EUR
Beitragsbemessungsgrenze (Arbeitslosenversicherung)	5400 EUR	64800 EUR	4550 EUR	54600 EUR
Versicherungspflichtgrenze (Kranken- u. Pflegeversicherung)	4050 EUR	48600 EUR	4050 EUR	48600 EUR
Beitragsbemessungsgrenze (Kranken- u. Pflegeversicherung)	3675 EUR	44100 EUR	3675 EUR	44100 EUR
Bezugsgröße der Sozialversicherung	2520 EUR	30240 EUR	2135 EUR	25620 EUR

vorläufiges Durchschnittsentgelt/Jahr                      30879 EUR  
in der Rentenversicherung

Die Verordnung bedarf noch der Zustimmung des Bundesrats.

## II. Rechtsprechung Sozialversicherung

### 1. Keine Haftung des Firmenübernehmers für „vergessene“ SV-Beiträge des Vorgängers

Übernimmt ein Unternehmer eine Firma, haftet er nicht für rückständige Sozialversicherungsbeiträge (SV-Beiträge) seines Vorgängers.

LSG Rheinland-Pfalz (Urteil vom 11.9.2007, Az: S 10 R 337/05 in Löhne und Gehälter professionell 2008 S. 180.) LSG hat Revision zugelassen.

#### Begründung:

Der Sohn hatte das Einzelhandelsgeschäft seiner Mutter übernommen. Mit der Gewerbeneuanmeldung wurden eine neue Betriebsnummer durch die zuständige AOK eine neue Arbeitgeberkontonummer vergeben. Bei einer Betriebsprüfung ergab sich noch offene SV-Beiträge aus dem Geschäft der Mutter Diese Beiträge fordert die AOK jetzt von dem Sohn.

Das LSG Rheinland-Pfalz hat die Entscheidung des SG aufgehoben. Es gebe keine gesetzliche Grundlage, wonach der Firmennachfolger für zu vor dem LSG niedrig oder nicht entrichtete SV-Beiträge des früheren Firmeninhabers hafte.

Rechtsgrundlage sei insbesondere nicht § 25 HGB, der nur für Geschäftsverbindlichkeiten gilt. Das sind Verbindlichkeiten, die mit dem Betrieb des früheren Firmen- Geschäfts in innerem Zusammenhang stehen. Anders als für Steuern und Abgaben, die nach einer ausdrücklichen Regelung (§ 75 AO) zu den Geschäftsverbindlichkeiten nach § 25 HGB zählen, gibt es für Beiträge zur Sozialversicherung keine entsprechende Regelung zum Forderungsübergang. Die AOK kann ihre Ansprüche deshalb nur gegenüber dem früheren Firmeninhaber geltend machen.

### 2. Sozialversicherungsbeiträge für GmbH-Gesellschaftergeschäftsführer

Hat der für die Lohnbuchhaltung zuständige Steuerberater einen nicht versicherungspflichtigen Geschäftsführer einer GmbH der Einzugsstelle zu Unrecht als versicherungspflichtigen Arbeitnehmer gemeldet und in der Folgezeit für ihn die monatliche Abführung von Sozialversicherungsbeiträgen veranlasst, beginnt die Verjährung spätestens mit der Bezahlung des ersten Sozialversicherungsbeitrages.

BGH Urteil vom 29.05.2008 — IX ZR 222/06 Beilage zu BFH NV 2008 S.317  
Vorinstanz: Brandenburgisches OLG, Urteil v. 7.11.2006, 6 U 23/06 Vorinstanz:  
LG Frankfurt (Oder) v. 3.2.2006,12 O 449/05

### 3. Wahl der Lohnsteuerklasse bei Pfändung verschleierte Arbeitseinkommens

Hat der Schuldner vor der Pfändung eine ungünstigere Steuerklasse in Gläubigerbenachteiligungsabsicht gewählt, so kann er bei der Berechnung des pfändungsfreien Betrags schon im Jahr der Pfändung so behandelt werden, als sei sein Arbeitseinkommen gemäß der günstigeren Steuerklasse zu versteuern. Wählt der Schuldner nach der Pfändung eine ungünstigere Steuerklasse oder behält er diese für das folgende Kalenderjahr bei, so gilt dies auch ohne Gläubigerbenachteiligungsabsicht schon dann, wenn für die Wahl objektiv kein sachlich rechtfertigender Grund gegeben ist. Der Gläubigerschutz erfordert, dass Schuldnerereinkommen dem Gläubigerzugriff nicht durch unlautere Manipulationen entzogen und das der Pfändung unterliegende Nettoarbeitseinkommen nicht ohne sachlichen Grund durch die Wahl einer dem ungünstigen Steuerklasse zum Nachteil des Gläubigers verkürzt wird.

Im Streitfall war die Lohnsteuerklasse IV während der Arbeitnehmertätigkeit der Ehefrau gerechtfertigt.

BAG Urteil vom 23.04.2008 –10 AZR 168/07

Vorinstanz: LAG Niedersachsen, Urteil v. 23.1.2007,13 Sa 953/06 Vorinstanz: ArbG Hameln, Urteil v. 4.5.2006,1 Ca 663/05 Beilage zu BFH NV 2008 S.317

### 4. Zinsen auf Guthaben aus Arbeitszeitkonten als lohnsteuerpflichtige Einkünfte

Die Abführung von Steuern und Sozialversicherungsbeiträgen begründet einen besonderen Erfüllungseinwand, den der Arbeitgeber einem Vergütungsanspruch des Arbeitnehmers entgegenhalten kann.

BAG Urteil vom 30.04.2008 – 5 AZR 725/07 Beilage zu BFH NV 2008 S. 325

Vorinstanz: LAG Sachsen-Anhalt, Urteil v.14.3.2007, 3 (9) Sa 476/06

Vorinstanz: ArbG Magdeburg, Urteil v.19.7.2006, 7 Ca 2401/05

#### Begründung:

Legt der Arbeitgeber nachvollziehbar dar, dass er bestimmte Abzüge für Steuern oder Sozialversicherungsbeiträge einbehalten und abgeführt hat (hier für Zinsen auf Guthaben aus Arbeitszeitkonten), kann der Arbeitnehmer die nach seiner Auffassung unberechtigt einbehaltenen und abgeführten Beträge nicht mit einer Vergütungsklage gegen den Arbeitgeber geltend machen, sondern ist auf die steuer- und sozialrechtlichen Rechtsbehelfe beschränkt.

Etwas anderes gilt, wenn für den Arbeitgeber es auf Grund der für ihn zum Zeitpunkt des Abzugs bekannten Umstände eindeutig erkennbar gewesen wäre, dass eine Verpflichtung zum Abzug nicht bestand.

Allerdings haftet der Arbeitgeber nach §280 BGB dem Arbeitnehmer auf Schadensersatz, wenn er bei der Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuern und Sozialversicherungsbeiträge schuldhaft Nebenpflichten verletzt, dadurch Schäden des Arbeitnehmers verursacht und dem Arbeitnehmer kein Mitverschulden zur Last gelegt werden kann. Dabei hat der Arbeitgeber für die verkehrsbliche Sorgfalt einzustehen (§276 BGB). Dies zieht bei unklarer Rechtslage regelmäßig die Notwendigkeit nach sich, eine Anrufungsauskunft beim Betriebsstättenfinanzamt einzuholen.

### III. Hinweise zum Sozialversicherungsrecht

#### 1. Entgeltumwandlung zur betrieblichen Altersversorgung

Arbeitsentgelt kann auch über den 31. Dezember 2008 hinaus beitragsfrei zum Aufbau betrieblicher Altersversorgung umgewandelt werden. Das Gesetz zur Förderung der zusätzlichen Altersvorsorge und zur Änderung des Dritten Buches Sozialgesetzbuch vom 10. Dezember 2007 (BGBl I S. 2838) hebt die bisherige Befristung der Beitragsfreiheit auf. Damit soll ein Anreiz zum Aufbau einer zusätzlichen Altersversorgung erhalten bleiben.

Die betriebliche Altersversorgung kann nach dem Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung (Betriebsrentengesetz – BetrAVG) durch kapitalgedeckte oder umlagefinanzierte Altersversorgungssysteme in fünf verschiedenen Durchführungswegen erfolgen.

Neben der reinen Arbeitgeber finanzierten betrieblichen Altersversorgung besteht die Möglichkeit der Arbeitnehmer- und Mischfinanzierung. Insbesondere bei der Arbeitnehmer finanzierten kapitalgedeckten Altersversorgung wird regelmäßig die Möglichkeit der beitragsfreien Entgeltumwandlung genutzt.

Dabei können Arbeitnehmerbeiträge bis zu 4% der Beitragsbemessungsgrenze der allgemeinen Rentenversicherung (BBG) – 2008 demzufolge 212 € monatlich bzw. 2544 € jährlich – beitragsfrei umgewandelt werden. Dies gilt für alle kapitalgedeckten Altersversorgungssysteme der Durchführungswege:

- Pensionskasse
- Pensionsfonds
- Direktversicherung
- Direktzusage
- Unterstützungskasse

Für die Beiträge zu Pensionskassen, Pensionsfonds und Direktversicherungen gilt dies allerdings nur bei gleichzeitiger Steuerfreiheit nach §3 Nr.63 Satz1 EStG. Entgeltumwandlung und Nettoentgeltverwendung

Soll in einem laufenden Arbeitsverhältnis eine Entgeltumwandlung erfolgen, so kann diese beispielsweise in einer ausdrücklichen Änderungsvereinbarung zum bisherigen Arbeitsvertrag geregelt werden. Darin muss vereinbart werden, dass künftig der Arbeitgeber einen Teil des vertraglichen Entgeltanspruchs für eine Versorgungszusage verwendet. Der Arbeitsentgeltanspruch wird dadurch entsprechend gemindert.

#### Beispiel 1

Arbeitgeber und Arbeitnehmer vereinbaren, dass der Arbeitgeber vom 1. 8. 2008 an den Bruttoentgeltanspruch des Arbeitnehmers in Höhe von 3 500 € um 210 € mindert und in diesem Umfang eine Versorgungszusage abgibt.

#### Lösung:

Das beitragspflichtige Bruttoentgelt des Arbeitnehmers beträgt vom 1. 8. 2008 an 3 290 €.

Von der (beitragsfreien) Entgeltumwandlung zu unterscheiden sind die so genannten Eigenbeiträge des Arbeitnehmers, bei denen aus dem bereits zugeflossenen und versteuerten Arbeitsentgelt Beiträge zur Finanzierung der betrieblichen Altersversorgung geleistet werden (Nettoentgeltverwendung).

#### Beispiel 2

Arbeitgeber und Arbeitnehmer verabreden, dass der Arbeitgeber vom 1. 8. 2008 an berechtigt ist, von dem aus dem Bruttoentgeltanspruch des Arbeitnehmers in Höhe von 3 500 € auszuzahlenden Nettoentgelt einen Betrag in Höhe von 210 € unmittelbar an einen externen Versorgungsträger abzuführen.

#### Lösung:

Das beitragspflichtige Bruttoentgelt des Arbeitnehmers beträgt vom 1. 8. 2008 an weiterhin 3 500 €.

#### Anspruch auf Entgeltumwandlung

Der Arbeitnehmer kann von seinem Arbeitgeber verlangen, dass von seinen künftigen Arbeitsentgeltansprüchen bis zu 4% der BBG durch Entgeltumwandlung für seine betriebliche Altersversorgung verwendet werden. Dies gilt grundsätzlich nur für rentenversicherungspflichtige Arbeitnehmer. Allerdings wird eine Entgeltumwandlung auch in einer versicherungsfrei ausgeübten geringfügig entlohnten Beschäftigung akzeptiert.

Auf tarifvertraglich geregelte Arbeitsentgelte kann ein Entgeltumwandlungsanspruch nur erhoben werden, wenn und soweit der Tarifvertrag dies vorsieht oder eine Öffnungsklausel enthält, die über Einzelverträge oder Betriebsvereinbarungen die Entgeltumwandlung zulässt. Das Arbeitsentgelt beruht allerdings nur dann auf einer tarifvertraglichen Grundlage, wenn sowohl Arbeitgeber als auch Arbeitnehmer tarifgebunden sind. Für nicht tarifgebundene Arbeitnehmer (keine Gewerkschaftsmitgliedschaft) beruht das Arbeitsentgelt im rechtlichen Sinne auch dann nicht auf tariflicher Grundlage, wenn es „nach Tarif“ gezahlt wird. Ausgenommen ist es, wenn im Arbeitsvertrag auf den Tarifvertrag Bezug genommen wird. Für allgemein verbindlich erklärte Tarifverträge gelten hingegen für alle Arbeitnehmer als tarifvertragliche Grundlage.

#### Pensionskasse und Pensionsfonds

Die nach §3 Nr.63 Satz1 EStG steuerfreien Zuwendungen an Pensionskassen und Pensionsfonds sind im Kalenderjahr bis zu 4% der BBG nicht dem Arbeitsentgelt zuzurechnen und somit beitragsfrei. Dies gilt auch für darin enthaltene Beträge, die aus einer Entgeltumwandlung stammen. Die Aufwendungen können sowohl aus laufendem Arbeitsentgelt als auch aus Einmalzahlungen finanziert werden.

#### Direktversicherungen – Altzusagen

Beiträge zu Direktversicherungen, die vor dem 1. Januar 2005 abgeschlossen wurden (Altzusagen) und die Voraussetzungen der Steuerfreiheit nach §3 Nr.63 Satz1 EStG nicht erfüllen (keine Rentenleistung vorgesehen), sind sozialversicherungsrechtlich dann kein Arbeitsentgelt, wenn sie nach §40b EStG (a.F.) pauschal versteuert werden und es sich um zusätzliche Leistungen des Arbeitgebers handelt, die neben dem laufenden Arbeitsentgelt gezahlt werden.

Pauschal versteuerte Einmalzahlungen können ebenfalls als dem Arbeitsentgelt nicht zuzurechnende Beiträge für die Direktversicherungen verwendet werden, da auch diese zusätzlich zum laufenden Arbeitsentgelt erbracht werden. Einmalzahlungen, die in jedem Kalendermonat zu einem Zwölftel zur Auszahlung gelangen, sind als laufendes Arbeitsentgelt zu qualifizieren. Die Umwandlung von laufendem Arbeitsentgelt in Beitragsleistungen für die Direktversicherung führt daher auch bei einer vorgenommenen Pauschalversteuerung nicht zu einer Minderung des beitragspflichtigen Arbeitsentgelts (Nettoentgeltverwendung).

Bei Direktversicherungsverträgen, die die Voraussetzungen des § 3 Nr.63 Satz1 EStG erfüllen (Rentenleistung vorgesehen), sind die Beiträge zu der Direktversicherung vorrangig steuerfrei zu behandeln. Die Beiträge sind daher bis zu 4% der BBG (zzt. 2544 € jährlich) dem Arbeitsentgelt nicht hinzuzurechnen und damit beitragsfrei. Dies gilt auch für Entgeltumwandlungen, allerdings un-abhängig davon, ob sie aus laufendem oder einmalig gezahltem Arbeitsentgelt finanziert werden.

Soweit Arbeitnehmer von der Möglichkeit Gebrauch gemacht haben bzw. machen, auf die Steuerfreiheit zugunsten der nach §40b Abs.2 EStG (a.F.) weiterhin zulässigen Pauschalversteuerung zu verzichten, ist die Pauschalversteuerung über den 31.Dezember 2004 hinaus weiterhin möglich. Bei einer Entgeltumwandlung ist dann jedoch nur der Teil der Direktversicherungs-beiträge nicht dem Arbeitsentgelt hinzuzurechnen, der aus einmalig gezahltem Arbeitsentgelt finanziert wird.

#### Direktversicherungen – Neuzusagen

Beiträge für Direktversicherungen, die nach dem 31.Dezember 2004 abgeschlossen werden (Neuzusagen), können nicht mehr pauschal versteuert werden. Sie sind aber steuerfrei nach § 3 Nr.63 Satz1 EStG und bis zu 4% der BBG nicht dem Arbeitsentgelt hinzuzurechnen und somit beitragsfrei. Die Aufwendungen können durch Entgeltumwandlung sowohl aus laufendem Arbeitsentgelt als auch aus Einmalzahlungen finanziert werden. Voraussetzung für die Steuer- und somit für die Beitragsfreiheit ist jedoch, dass anders als bei den Altzusagen im Versicherungsfall nicht ausschließlich eine Kapitalauszahlung, sondern zumindest als Wahl-recht eine Rentenzahlung vorgesehen ist.

#### Direktzusage und Unterstützungskasse

Rückstellungen zu Direktzusagen und Beiträge zu Unterstützungskassen des Arbeitgebers sind beitragsfrei, da sie keine Einnahmen im steuerrechtlichen Sinne sind. Sie werden daher dem Arbeitsentgelt nicht zugerechnet. Arbeitnehmerbeiträge aus Entgeltumwandlungen gelten bis zu 4% der BBG nicht als Arbeitsentgelt, unabhängig davon, ob sie aus laufendem Arbeitsentgelt oder aus Einmalzahlungen finanziert werden.

#### **Steuerfreibetrag**

Wird ein über den Steuerfreibetrag nach §3 Nr.63 Satz1 EStG von 4% der BBG hinausgehendes Arbeitsentgelt umgewandelt, ist nur der übersteigende Betrag sozialversicherungspflichtig.

#### Beispiel 3

Beschäftigung vom 1. 1. 2008 mit Arbeitsentgelt von 3 500 €. Es wird eine Entgeltumwandlung in einen Pensionsfonds vorgenommen mit monatlich 250 €. Laufendes Arbeitsentgelt nach Entgeltumwandlung 3250 €.



Lösung:

Monatlicher Freibetrag (4 % von 63 600 € =)  $2\,544\text{ €} : 12 = 212\text{ €}$

Sozialversicherungspflichtiger Betrag der Entgeltumwandlung:  $250\text{ €} - 212\text{ € EUR} = 38\text{ €}$ . Sozialversicherungspflichtiges Arbeitsentgelt = 3.288€.

Beispiel 4: (Maximale Berücksichtigung des Freibetrages)

Beschäftigung vom 1. 1. 2008 mit Arbeitsentgelt von 3500 €.

Entgeltumwandlung monatlich 220 €.

Lösung:

Maximaler Freibetrag:  $4\% \text{ von } 63\,600\text{ €} = 2\,544\text{ €}$ ,

Sozialversicherungspflichtiges Arbeitsentgelt Januar bis November

Monatlich:  $3\,500\text{ €} - 220\text{ €}$  (Entgeltumwandlung=Freibetragverbrauch) = 3.280€.

Freibetrag:  $220\text{ €} \times 11 = 2\,420\text{ €}$

Verbleibender Freibetrag =  $2\,544\text{ €} - 2\,420\text{ €} = 124\text{ €}$

Sozialversicherungspflichtiges Arbeitsentgelt Dezember

$3\,500\text{ €} - 220\text{ €}$  (Entgeltumwandlung) Sozialversicherungspflichtiges

Arbeitsentgelt aufgrund verbleibenden Freibetrags von 124 € =

$3\,500\text{ €} - 124\text{ €} = 3.376\text{ €}$

Wird die Beschäftigung im laufenden Jahr aufgenommen oder beendet, gilt der Steuerfreibetrag dennoch in voller Höhe. Der noch nicht ausgeschöpfte Rest verteilt sich in diesem Fall nachträglich auf die bisherigen Monate. Dazu muss eine gegebenenfalls bereits vorgenommene Versteuerung (pauschal oder individuell) der Beiträge aufgerollt werden. Diese Übertragung nicht ausgeschöpfter steuerfreier Beträge auf abgelaufene Entgeltabrechnungszeiträume führt aber nicht zu einer nachträglichen (höheren) Beitragsfreiheit, da in abgewickelte Versicherungsverhältnisse nicht mehr rückwirkend eingegriffen werden darf.

Beispiel 5: (Monatlich gleichbleibende Berücksichtigung des Freibetrages, unvorhergesehenes Beschäftigungsende am 30. 9. 2008)

Beschäftigung vom 1. 1. 2008 mit Arbeitsentgelt von 3 200 €,

Entgeltumwandlung (Pensionsfonds) monatlich 250 €, Laufendes Arbeitsentgelt nach Entgeltumwandlung 2 950 €,

Lösung:

Monatlicher Freibetrag:  $(4\% \text{ von } 63\,600\text{ €} =) 2\,544\text{ €} : 12 = 212\text{ €}$

Sozialversicherungspflichtiger Betrag der Entgeltumwandlung  $250\text{ €} - 212\text{ €} = 38\text{ €}$

Sozialversicherungspflichtiges Arbeitsentgelt 2 988 EUR.

Steuerrechtliche Rückrechnung für die Monate Januar bis August 2008,

Sozialversicherungspflichtiges Arbeitsentgelt bleibt unberührt, September 2008

$3\,200\text{ €} - 250\text{ €}$  (Entgeltumwandlung) = 2 950 €

Der Steuerfreibetrag muss vom Bruttoarbeitsentgelt und nicht von dem auf die BBG begrenzten Arbeitsentgelt abgezogen werden. Das heißt, bei einem Arbeitnehmer mit einem monatlichen Bruttoarbeitsentgelt von mindestens 5.512 € würden sich keine Auswirkungen auf die beitragsrechtliche Beurteilung ergeben, wenn er jeweils einen monatlichen Steuerfreibetrag von 212 €

in Anspruch nimmt, da das für die Beitragsberechnung maßgebende Arbeitsentgelt in Höhe von (5512 € – 212 € =) 5300 € die BBG nicht unterschreitet. Etwas anderes gilt, wenn der Steuerfreibetrag zum Beispiel en bloc in Anspruch genommen wird.

Beispiel 6 (Monatlich gleichbleibende Berücksichtigung des Freibetrages)  
Beschäftigung vom 1. 3. 2008 mit Arbeitsentgelt von 7 000 €,  
Entgeltumwandlung (Pensionsfonds) monatlich 600 €, Arbeitsentgelt nach  
Entgeltumwandlung 6 400 €

Lösung:

Maximaler Freibetrag: 4 % von 63 600,00 EUR = 2 544,00 EUR, Anteilig  
berücksichtigungsfähiger Freibetrag 2 544,00 EUR : 10 Beschäftigungsmonate  
des Jahres = 254,40 €, Sozialversicherungspflichtiger Betrag der  
Entgeltumwandlung 600 € – 254,40 € = 345,60 €  
Sozialversicherungsrelevantes Arbeitsentgelt 6 745,60 €, Renten- und  
arbeitslosenversicherungspflichtiges Arbeitsentgelt (BBG) 5 300,00 €

Beispiel 7 (Jeweils maximale Berücksichtigung des möglichen Freibetrages)  
Beschäftigung vom 1. 3. 2008 mit Arbeitsentgelt von 5 500 €  
Entgeltumwandlung (Pensionsfonds) Einmalbetrag im Dezember 2008, 5500 €.

Lösung:

Maximaler Freibetrag: 4 % von 63 600 € = 2 544 €,  
Sozialversicherungsrelevantes Arbeitsentgelt in den Monaten März bis November  
monatlich 5 500 €, Dezember 5500 € – 5500 € (Entgeltumwandlung),

Als Freibetrag stehen nur 2544 € zur Verfügung, 5500 € – 2544 € = 2956 €

Obwohl im Dezember kein Arbeitsentgelt fließt, werden die Beiträge zur Renten-  
und Arbeitslosenversicherung aus 2.956 € berechnet. Die Arbeitnehmeranteile  
am Gesamtsozialversicherungsbeitrag können bei der nächsten  
Entgeltabrechnung einbehalten werden.

Die Steuerfreiheit wird Arbeitgeber bezogen festgestellt, sodass bei einem  
unterjährigen Arbeitgeberwechsel der Steuerfreibetrag bei dem neuen  
Arbeitgeber erneut in voller Höhe genutzt werden kann.  
Diese Regelung gilt ebenfalls für die Sozialversicherung. Dort können bei einem  
mehrfach genutzten Steuerfreibetrag in den Durchführungswegen  
Pensionsfonds, Pensionskasse und Direktversicherung jedoch nur insgesamt 4 %  
der BBG beitragsfrei geleistet werden

(Quelle: SUMMA SUMMARUM 2008/4 Seite 8-15 )

## 2. Angaben ab 2009 im DEÜV-Meldeverfahren

Ab 1. Januar 2009 werden die Informationen, die für die Beitragszahlung zur gesetzlichen Unfallversicherung relevant sind, bei Entgeltmeldungen der Arbeitnehmer im DEÜV- Meldeverfahren bezogen und an die Einzugsstellen übermittelt.

Im Gegenzug entfällt nach einer Übergangsphase ab dem Jahr 2012 der bisher gesondert zu erstellende Lohnnachweis zur Unfallversicherung.

Aufgrund des Unfallversicherungsmodernisierungsgesetzes (UVMG), das der Bundestag am 26. Juni 2008 verabschiedet hat (BT-Drs. 16/9154), sind künftig folgende Angaben für die Beitragszahlung zur Unfallversicherung in den Entgeltmeldungen enthalten:

Mitgliedsnummer des Arbeitgebers beim zuständigen Unfallversicherungsträger,  
Betriebsnummer des zuständigen Unfallversicherungsträgers,  
Unfallversicherungspflichtiges Arbeitsentgelt des Beschäftigten,  
Gefahrtarifestelle(n), der/denen das Arbeitsentgelt zugeordnet wird.

Damit die Hersteller der zertifizierten Lohn- und Gehaltsprogramme rechtzeitig die erforderlichen Programmanpassungen vornehmen können, werden die Spitzenorganisationen der Sozialversicherung die Gemeinsamen Grundsätze zum Meldeverfahren rechtzeitig überarbeiten und veröffentlichen.

(Quelle: SUMMA SUMMARUM 2008/4 Seite 16 )

## 3. Reisekosten bei auswärtiger Tätigkeit: Abrechnungsgrundsätze neu geregelt

Um Reisekosten steuerlich geltend zu machen, müssen sie bei einer Auswärtstätigkeit entstanden sein. Diese und andere grundlegende Änderungen im steuerlichen Reisekostenrecht hat der Gesetzgeber zum 1. Januar 2008 in den Lohnsteuerrichtlinien 2008 (LStR 2008) geregelt. Bisher wurde für die Steuerfreiheit von Reisekosten nach Dienstreisen, Einsatzwechseltätigkeit und Fahrtätigkeit unterschieden. Diese Differenzierung wurde aufgegeben, sodass die Finanzbehörden nunmehr einheitlich von einer „Auswärtstätigkeit“ ausgehen.

Reisekosten im Sinne der Lohnsteuer-Richtlinien sind:

- Fahrtkosten
- Verpflegungsmehraufwendungen
- Übernachtungskosten
- Reisenebenkosten

### Auswärtstätigkeit

Reisekosten können nur dann steuerfrei abgerechnet werden, wenn eine beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit vorliegt. Eine gesetzliche Definition des Begriffs „Auswärtstätigkeit“ existiert nicht, jedoch wird auf Grundlage der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) die Auswärtstätigkeit in den Lohnsteuer-Richtlinien beschrieben.

Hiernach liegt eine beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit dann vor, wenn der Arbeitnehmer vorübergehend außerhalb seiner Wohnung und einer regelmäßigen Arbeitsstätte beruflich tätig wird oder wenn der Arbeitnehmer typischerweise an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten oder auf einem Fahrzeug seine Tätigkeit aufnimmt.

#### Regelmäßige Arbeitsstätte

Mit der Neuausrichtung des Reisekostenrechts wurde der Begriff der „regelmäßigen Arbeitsstätte“ ebenfalls entsprechend der jüngeren BFH-Rechtsprechung neu definiert. So stellt die regelmäßige Arbeitsstätte den ortsgebundenen Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit des Arbeitnehmers dar, unabhängig davon, ob es sich um eine Einrichtung des Arbeitgebers handelt.

Weiterhin fand die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs in der Formulierung Berücksichtigung, dass eine regelmäßige Arbeitsstätte auch jede ortsfeste dauerhafte betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers ist, die der Arbeitnehmer nachhaltig immer wieder aufsucht. Im Gegensatz zu der bisherigen Regelung sind hierbei Art, Umfang und Inhalt der Tätigkeit nicht maßgebend. Vielmehr ist bereits dann von einer regelmäßigen Arbeitsstätte auszugehen, wenn der Arbeitnehmer die betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers im Kalenderjahr durchschnittlich an einem Arbeitstag je Arbeitswoche, unabhängig von der Art der dort ausgeübten Tätigkeit, aufsucht.

Diese Neuregelung kann zur Folge haben, dass ein Arbeitnehmer innerhalb eines Arbeitsverhältnisses mehreren regelmäßigen Arbeitsstätten zuzuordnen ist und für die Fahrten von der Wohnung dorthin ein steuerfreier Reisekostenersatz somit entfällt, weil keine Auswärtstätigkeit vorliegt.

#### Weitere Änderungen im Reisekostenrecht

Bei beruflich veranlassten Auswärtstätigkeiten ist die zeitliche Begrenzung der Steuerfreiheit von Fahrt-, Übernachtungs- und Reisenebenkosten auf drei Monate entfallen. Dies gilt nicht für Verpflegungspauschbeträge, bei denen weiterhin die Dreimonatsfrist Anwendung findet.

Auch kann bei auswärtstätigkeitsbedingten Übernachtungen nach Ablauf der Dreimonatsfrist nicht mehr ohne Weiteres von einer doppelten Haushaltsführung ausgegangen werden. Hier ist vielmehr zu prüfen, ob eine nicht nur vorübergehende Auswärtstätigkeit vorliegt.

Die Übernachtungspauschbeträge bei Auslandstätigkeiten finden als Werbungskosten keine Berücksichtigung mehr. Die tatsächlich entstandenen Übernachtungskosten können jedoch weiterhin vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden. Sind in den Übernachtungskosten auch die Kosten für Verpflegung enthalten, ist der Gesamtpreis zur Ermittlung der steuerfrei ersetzbaren Übernachtungskosten zu kürzen. Gekürzt wird auf Basis des für 24 Stunden Abwesenheitsdauer maßgebenden Verpflegungspauschbetrags in Höhe von 24 EUR, und zwar um:

4,80 € (= 20% von 24 €) für ein Frühstück  
je 9,60 € (= 40% von 24 €) für Mittag- bzw. Abendessen

Die Kürzung gilt einheitlich für das In- und Ausland.

#### Sozialversicherungsrechtliche Bewertung

Nach der Sozialversicherungsentgeltverordnung (SvEV) unterliegen die zusätzlich zum Arbeitsentgelt gezahlten steuerfreien Reisekosten für Auswärtstätigkeiten nicht der Beitragspflicht in der gesetzlichen Sozialversicherung.

(Summa Summarum 2008 /3 Seite 7-9)

#### 4. Änderungen der Betriebsdaten: Arbeitgeber melden an zentrale Stelle

Arbeitgeber müssen alle Änderungen in den Betriebsdaten dem Betriebsnummernservice der Bundesagentur für Arbeit (BNS) in Saarbrücken mitteilen. Der BNS ist seit dem 1. Januar 2008 ausschließlich für die Vergabe von Betriebsnummern verantwortlich. Die bei dem BNS gespeicherten Angaben zur Betriebsnummer werden täglich mit den Beständen der Einzugsstellen und der Deutschen Rentenversicherung abgeglichen, um Änderungen beim Arbeitgeber ohne Zeitverzug auch bei der Kranken- und Rentenversicherung zu berücksichtigen. Aber auch innerhalb der Bundesagentur für Arbeit sind aktuelle Betriebsdaten wichtig, da die Informationen aus der Betriebsnummer für die Arbeitsvermittlung, die Berufsberatung und bei der beruflichen Rehabilitation genutzt werden. Aufgrund des hohen Nutzungsgrades der Betriebsnummern ist § 5 Abs. 5 Datenerfassungs- und -übermittlungsverordnung (DEÜV) mit dem Gesetz zur Änderung des Vierten Buches Sozialgesetzbuch und anderer Gesetze vom 19. Dezember 2007 zum 1. Januar 2008 erweitert worden. Zeitgleich mit der Errichtung des BNS besteht nunmehr für die Arbeitgeber die Verpflichtung, dieser Stelle alle Änderungen der Betriebsdaten zeitnah anzuzeigen.

##### Änderung der Betriebsdaten

Die wesentlichste Änderung ist die neue Anschrift des Betriebes. Veränderungen des Betriebsnamens oder Namensteile sowie die Änderung der Gesellschaftsform sind der zentralen Stelle in Saarbrücken ebenfalls mitzuteilen. Um die Stilllegung einer vergebenen Betriebsnummer zu prüfen, muss der Arbeitgeber den BNS auch über eine Betriebsschließung informieren.

Gleiches gilt, sofern sich die Ausrichtung des Betriebszweckes ändert. Aufgrund der Angaben wird festgestellt, ob die dem Arbeitgeber zugeordnete Wirtschaftsklasse zu ändern ist. Die richtige Zuordnung zur Wirtschaftsklasse ist insbesondere für die von der Bundesagentur für Arbeit in Kombination mit den Tätigkeitsschlüsseln aus den Meldungen ermittelte Beschäftigtenstatistik notwendig. Hieraus leitet das Statistische Bundesamt Aussagen zur Entwicklung der sozialversicherungspflichtig Beschäftigten in regionaler und wirtschaftsfachlicher Hinsicht ab.

##### Adressdaten

Alle notwendigen Änderungen der Betriebsdaten kann der Arbeitgeber dem BNS auf dem postalischen Weg (Betriebsnummernservice der Bundesagentur für Arbeit, Eschberger Weg 68, 66121 Saarbrücken), per Fax (0681 849-499) oder direkt per E-Mail mitteilen ([betriebsnummernservice@arbeitsagentur.de](mailto:betriebsnummernservice@arbeitsagentur.de)).

(Summa Summarum 2008/3 Seite 14-15)

## 5. Neu seit 1. Juli 2008: Freistellung von der Arbeitsleistung wegen Pflege

Das Gesetz über die Pflegezeit (Pflegezeitgesetz – PflegeZG) vom 28. Mai 2008 (BGBl I S. 874) verbessert die Vereinbarkeit von Beruf und familiärer Pflege. Es erweitert seit dem 1. Juli 2008 den Anspruch von Beschäftigten auf Freistellung von der Arbeit wegen der Pflege naher Angehöriger in häuslicher Umgebung und die sozialrechtliche Absicherung.

Für die Freistellung zur Pflege naher Angehöriger sieht das PflegeZG für Beschäftigte zwei Möglichkeiten vor: Bei „kurzzeitiger Arbeitsverhinderung“ kann die Pflegeperson bis zu zehn Arbeitstage der Arbeit fernbleiben.

Bei längerfristiger Pflege kann die Pflegeperson für längstens sechs Monate von der Arbeitsleistung freigestellt werden (Pflegezeit). Die Pflegezeit kann in der Form der vollständigen oder teilweisen Freistellung von der Arbeitsleistung erfolgen.

### Kurzzeitige Arbeitsverhinderung

Die Freistellung wegen kurzzeitiger Arbeitsverhinderung dient dazu, die Pflege naher Angehöriger kurzfristig zu organisieren. Arbeitnehmer müssen die Freistellung nicht separat beantragen. Es reicht aus, wenn sie den Arbeitgeber darüber umgehend informieren. Wenn es der Arbeitgeber wünscht, wird der behandelnde Arzt bescheinigen, dass der Angehörige tatsächlich pflegebedürftig und daher kurzzeitig eine Arbeitsbefreiung nötig ist. Arbeitnehmer, die auf diese Art vorübergehend freigestellt sind, erhalten für diese Tage grundsätzlich keinen Lohn, da das PflegeZG keinen eigenständigen Anspruch auf Entgeltfortzahlung vorsieht.

Der Arbeitgeber muss den Arbeitnehmer in dieser Zeit nur dann bezahlen, wenn er arbeitsrechtlich dazu verpflichtet ist, beispielsweise aufgrund einer Betriebsvereinbarung oder einer Klausel im Arbeits- oder Tarifvertrag. Die Tage zählen als Sozialversicherungstage, der Versicherungsschutz bleibt erhalten.

### Pflegezeit

Ein Rechtsanspruch auf Pflegezeit besteht anders als bei der kurzzeitigen Arbeitsverhinderung erst dann, wenn der Arbeitgeber in der Regel mehr als 15 Arbeitnehmer beschäftigt (§3 Abs.1 PflegeZG).

Die Pflegebedürftigkeit des nahen Angehörigen muss die Pflegeperson gegenüber ihrem Arbeitgeber spätestens zehn Arbeitstage vor Beginn schriftlich ankündigen und mit einer Bescheinigung der Pflegekasse oder des Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung nachweisen. Auch bei privat pflegeversicherten Pflegebedürftigen ist ein entsprechender Nachweis erforderlich.

Die Pflegeperson muss gegenüber dem Arbeitgeber erklären, für welchen Zeitraum und in welchem Umfang die Freistellung von der Arbeitsleistung erfolgen soll. Bei einer teilweisen Freistellung von der Arbeitsleistung ist die Schriftform der Vereinbarung über die Verringerung und die Verteilung der Arbeitszeit zwingend vorgeschrieben. Die Pflegezeit beträgt für jeden nahen Angehörigen längstens sechs Monate (§4 Abs.1 PflegeZG).

#### Vorzeitige Beendigung der Pflegezeit

Die Pflegezeit kann grundsätzlich nicht einseitig beendet werden. Sie endet allerdings ohne Zustimmung des Arbeitgebers, wenn der nahe Angehörige nicht mehr pflegedürftig oder dem Beschäftigten die häusliche Pflege des nahen Angehörigen unmöglich oder unzumutbar ist, vier Wochen nach Eintritt der veränderten Umstände.

#### Auswirkungen in der Sozialversicherung

Bei vollständiger Freistellung von der Arbeitsleistung endet das versicherungspflichtige Beschäftigungsverhältnis mit dem Tag vor Beginn der Pflegezeit. Der Arbeitgeber meldet den Arbeitnehmer in diesem Fall mit dem letzten Tag der Beschäftigung ab (Meldegrund „30“). Mit dem Tag, an dem der Arbeitnehmer die Arbeit nach der Pflegezeit wieder aufnimmt, meldet ihn der Arbeitgeber wieder an (Meldegrund „13“).

Beträgt bei einer nur teilweisen Freistellung das Arbeitsentgelt während der Pflegezeit nicht mehr als 400 € pro Monat, liegt eine versicherungsfreie geringfügig entlohnte Beschäftigung (Mini-job) vor. Der Arbeitgeber zahlt dann nur noch pauschale Beiträge (13% zur Kranken- und 15% zur Rentenversicherung). Diese Arbeitnehmer müssen bei der bisherigen Krankenkasse ab- und bei der Minijob-Zentrale angemeldet werden (Meldegründe „31“ bzw. „11“).

Liegt das Arbeitsentgelt während der Pflegezeit im Bereich von 400,01 bis 800,00 €, werden die Beiträge nach der Gleitzone Regelung berechnet. Eine gesonderte Meldung ist dazu nicht erforderlich.

Krankenversicherungsfreie Arbeitnehmer, die vor der Pflegezeit mit ihrem Entgelt über der Versicherungspflichtgrenze (zzt. 48.150 € bzw. 43.200 € für Arbeitnehmer, die am 31.12.2002 privat krankenversichert waren) lagen und nun den Grenzwert unterschreiten, werden mit Eintritt der Pflegezeit versicherungspflichtig in der Kranken- und Pflegeversicherung.

Privat Krankenversicherte können sich von der Versicherungspflicht befreien lassen. Für freiwillig in der gesetzlichen Krankenversicherung versicherte Arbeitnehmer besteht eine solche Möglichkeit nicht. Anders als die privat Krankenversicherten bleiben sie automatisch in ihrem Krankenversicherungssystem versichert. Bei Eintritt von Versicherungspflicht muss der Arbeitgeber eine Ummeldung der Beitragsgruppe vornehmen (Meldegründe „32“ bzw. „12“).

#### Soziale Absicherung der Pflegepersonen

In der Kranken- und Pflegeversicherung werden Pflegepersonen, deren eigene Einkünfte während der Pflegezeit die Einkommensgrenze von 355 € (bei Minijob 400 €) nicht übersteigen, grundsätzlich über den gesetzlich versicherten Ehe- bzw. Lebenspartner kostenlos familienversichert. Pflegepersonen, die nicht familienversichert werden, gewährt die Pflegekasse auf Antrag seit 1. Juli 2008 einen Zuschuss zur Kranken- und Pflegeversicherung (§44a SGB XI). Das gilt auch, wenn aufgrund der teilweisen Freistellung ein Arbeitsentgelt erzielt wird, das die Geringfügigkeitsgrenze von 400 € monatlich nicht übersteigt.

In der Rentenversicherung werden Personen in der Zeit, in der sie einen Pflegebedürftigen, nicht erwerbsmäßig, wenigstens 14 Stunden wöchentlich in seiner häuslichen Umgebung pflegen (nicht erwerbsmäßig tätige Pflegepersonen), versicherungspflichtig.

Voraussetzung ist, dass der Pflegebedürftige Anspruch auf Leistungen aus der sozialen oder einer privaten Pflegeversicherung hat. Pflegepersonen, die für ihre Tätigkeit von dem Pflegebedürftigen ein Arbeitsentgelt erhalten, das dem Umfang der Pflege Tätigkeit entsprechende Pflegegeld nicht übersteigt, gelten als nichterwerbsmäßig tätig. Keine Rentenversicherungspflicht gilt dagegen für nichterwerbsmäßig tätige Pflegepersonen, die daneben regelmäßig mehr als 30 Stunden wöchentlich beschäftigt oder selbstständig tätig sind.

In der Arbeitslosenversicherung sind Pflegepersonen in der Zeit, in der sie eine Pflegezeit nach §3 Abs.1 Satz 1 PflegeZG in Anspruch nehmen und eine pflegebedürftige Person pflegen, seit 1.Juli 2008 nach §26 Abs.2b SGBIII versicherungspflichtig. Die Versicherungspflicht erfordert, dass die Pflegeperson unmittelbar vor der Pflegezeit nach dem Recht der Arbeitsförderung versicherungspflichtig war oder eine als Arbeitsbeschaffungsmaßnahme geförderte Beschäftigung ausgeübt hat, die ein Versicherungspflichtverhältnis oder den Bezug einer laufenden Entgeltersatzleistung nach dem SGBIII unterbrochen hat.

Für die Versicherungspflicht ist es grundsätzlich unerheblich, ob der Arbeitnehmer im Rahmen der Pflegezeit vollständig oder teilweise von der Arbeitsleistung freigestellt wird. Bei nur teilweiser Freistellung von der Arbeitsleistung verdrängt allerdings die aufgrund des Beschäftigungsverhältnisses fortbestehende Versicherungspflicht in der Arbeitslosenversicherung (dies setzt die Ausübung der Beschäftigung in mehr als geringfügigem Umfang voraus) die Versicherungspflicht als Pflegeperson; zu einer Mehrfachversicherung kommt es also nicht.

Die Versicherungspflicht von Pflegepersonen in der Arbeitslosenversicherung erfordert keinen wöchentlichen Mindestumfang an Pflege Tätigkeiten.

Der Beginn und das Ende der Versicherungspflicht in der Arbeitslosenversicherung sind an den Tatbestand der Inanspruchnahme der Pflegezeit zeitlich geknüpft. Eine Verlängerung der Pflegezeit nach §4 Abs.1 Satz 2 PflegeZG bis zur Höchstdauer von sechs Monaten bzw. eine vorzeitige Beendigung der Pflegezeit nach §4 Abs.2 PflegeZG wirken sich unmittelbar auf die Versicherungspflicht aus. Unterbrechungen der Pflege Tätigkeit unabhängig davon, ob sie in der Person des Pflegebedürftigen oder in der des Pflegenden begründet sind –sind in Anlehnung an die Regelung des §4 Abs.2 PflegeZG bis zu vier Wochen für das Fortbestehen der Versicherungspflicht unbeachtlich. Die Pflegeversicherung des Pflegebedürftigen (gesetzliche Pflegeversicherung bzw. privates Versicherungsunternehmen) entrichtet für die Pflegepersonen die Beiträge zur Arbeitslosenversicherung. Das sind zurzeit monatlich 8,20 EUR (West) bzw. 6,93 EUR (Ost).

Wird eine Pflegezeit in Anspruch genommen und kann wegen der weiter bestehenden Pflege des Angehörigen nach Ablauf von sechs Monaten die Beschäftigung nicht wieder aufgenommen werden, besteht die Möglichkeit der freiwilligen Weiterversicherung nach §28a Abs.1 Nr.1 SGBIII.



#### Weiterführende Informationen

Die Spitzenorganisationen der Sozialversicherung werden gemeinsame Rundschreiben zur sozialen Sicherung der Pflegepersonen während der Pflegezeit in der Arbeitslosenversicherung und zur Reform der Pflegeversicherung herausgeben. Siehe hierzu [www.deutsche-rentenversicherung.de](http://www.deutsche-rentenversicherung.de) [> Formulare und Publikationen > Fachmitteilungen und Rundschreiben] (Summa Summarum 2008/ 4 Seite 4-8)

### 6. Entgeltunterlagen: Seit 2008 elektronisch archivierbar

Arbeitgeber können seit 1. Januar 2008 den Trägern der Rentenversicherung Entgeltunterlagen für die Durchführung einer Betriebsprüfung vollständig auf maschinell verwertbaren Datenträgern zur Verfügung stellen. Diese Möglichkeit wurde durch Artikel 16 des Gesetzes zur Änderung des Vierten Buches Sozialgesetzbuch und anderer Gesetze vom 19. Dezember 2007 (BGBl I 2007 S. 3024) in das Sozialrecht eingeführt. Eine solche Berechtigung gab es bisher nur im Steuerrecht für die Steueraußenprüfung nach § 147 Abs. 5 und 6 Abgabenordnung (AO).

Nutzt der Arbeitgeber die neue Möglichkeit, und führt er die Entgeltunterlagen für Zwecke der Sozialversicherung auf maschinell verwertbaren Datenträgern, muss er diese bei einer Betriebsprüfung jederzeit ohne zeitlichen Verzug zur Verfügung stellen und die Daten lesbar vorhalten. Die Träger der Rentenversicherung dürfen im Gegenzug die auf Datenträgern geführten Unterlagen beitragsrechtlich auswerten. Die Speicherung von Entgeltunterlagen auf Datenträgern entlastet die Archive der Arbeitgeber, da für Entgeltunterlagen nicht mehr ausschließlich die Papierform vorgeschrieben ist.

Die Entgeltunterlagen des Arbeitgebers enthalten Angaben zum Beschäftigungsverhältnis, zur Erstattung von Meldungen und insbesondere zum versicherungsrechtlichen Status des Versicherten (§ 8 BVV). Als Datenträger zur Speicherung von Entgeltunterlagen werden in der Praxis in der Regel CDs oder DVDs verwendet. Bei der Verwendung von Speichermedien muss sichergestellt sein, dass der Inhalt der Entgeltunterlagen richtig und vollständig wiedergegeben wird und eine spätere Änderung ausgeschlossen ist. Werden Entgeltunterlagen mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt, sind die Träger der Rentenversicherung dazu berechtigt, Einsicht in die gespeicherten Daten zu nehmen und Daten zu selektieren. Eine ordnungsgemäße maschinelle Erstellung von Entgeltunterlagen setzt voraus, dass sowohl eine Auswahl einzelner Geschäftsvorfälle (Fallselektion) als auch eine nachvollziehbare Programmdokumentation zur Verfügung steht.

#### Aufbewahrungs- und Mitwirkungspflichten

Arbeitgeber müssen bis zum Ablauf des auf die letzte Betriebsprüfung folgenden Kalenderjahres die Unterlagen aufbewahren, die den Bereich der Entgeltabrechnung und des Rechnungswesens betreffen (§28f Abs.1 SGBIV bzw. §11 Abs.2 BVV). Innerhalb dieser Aufbewahrungsfrist hält der Arbeitgeber die Daten von maschinell geführten Entgeltunterlagen jederzeit verfügbar und unverzüglich lesbar vor (§ 9 Abs. 5 BVV). Damit die Datenträger ausgewertet werden können, muss er den Betriebsprüfern die dafür notwendige technische Ausstattung (PC, Datensichtgerät) zur Verfügung stellen.

Er trägt auch die Kosten, die ihm entstehen, um die maschinell geführten Entgeltunterlagen lesbar bereitzustellen. Die Träger der Rentenversicherung können zu Prüfungszwecken verlangen, dass auf Kosten des Arbeitgebers die Daten von Entgeltunterlagen ausgedruckt bzw. als maschinell verwertbarer Datenträger zur Verfügung gestellt werden.

Die Betriebsprüfer werten aber nicht nur Entgeltunterlagen auf maschinell verwertbaren Datenträgern aus. Grundlage für eine vollständige Betriebsprüfung sind auch die Daten der Finanzbuchhaltung und des Rechnungswesens.

Bei Fragen zu den Anforderungen an maschinell verwertbare Entgeltunterlagen helfen die Mitarbeiter der Betriebsprüfdienste der Deutschen Rentenversicherung gerne weiter (Adressen unter [www.deutsche-rentenversicherung.de](http://www.deutsche-rentenversicherung.de)). (Summa Summarum 2008 / 2 Seite 2-3)

## 7. Hinzuverdienstgrenze bei Vollrentnern

Der Gesetzgeber hat zum 1. Januar 2008 die Grenze für einen zulässigen Hinzuverdienst zu einer Vollrente wegen Alters vor Vollendung des 65. Lebensjahres und zu einer Rente wegen voller Erwerbsminderung auf 400 € im Monat angehoben.

Bis zum 31. Dezember 2007 lag die Grenze für einen rentenunschädlichen Hinzuverdienst nur bei 350 € im Monat. Viele Rentner, die sich noch etwas hinzuverdienen wollten, konnten die Differenzierung zwischen der Entgeltgrenze für eine geringfügige Beschäftigung (Minijob) von 400 € und der Hinzuverdienstgrenze für eine in voller Höhe bezogene Rente nicht nachvollziehen. Dies führte zu unbeabsichtigten Überschreitungen der zulässigen Hinzuverdienstgrenze. In einer nicht unerheblichen Zahl kam es dadurch zu Rentenkürzungen, die häufig höher waren als der zuviel erzielte Verdienst. Mit der jetzigen Angleichung der rentenunschädlichen Hinzuverdienstgrenze an die allgemeine Geringfügigkeitsgrenze von monatlich 400 € entsprach der Gesetzgeber einer Forderung der Rentenversicherungsträger. Sie dient der Rechtsklarheit und bedeutet eine Verwaltungsvereinfachung, weil voraussichtlich künftig aufwendige Prüfungen und Rückforderungen entfallen werden. Im Unterschied zu den Minijobs dürfen die Rentner zweimal pro Kalenderjahr bis zum Doppelten des monatlichen Grenzwertes hinzuverdienen (im Jahr 2008 also zweimal bis zu monatlich 800 €), ohne dass dies Auswirkungen auf die Rente hat. Beim Minijob ist hingegen nur ein plötzliches unvorhergesehenes Überschreiten des Grenzwertes von regelmäßig 400 € pro Monat zulässig.

## 8. Sachzuwendungen: Beitragspflicht trotz pauschaler Versteuerung

Mit dem Jahressteuergesetz 2007 ist durch §37b EStG eine neue Pauschalierungsmöglichkeit der Einkommensteuer für bestimmte Sachzuwendungen geschaffen worden.

Die Beitragspflicht dieser Sachzuwendungen in der Sozialversicherung wird durch die Pauschalversteuerung jedoch nicht berührt.

Seit 1.Januar2007 besteht nach §37b EStG eine Pauschalierungsmöglichkeit der Einkommensteuer für betrieblich veranlasste Sachzuwendungen (z. B. Incentive-Reisen, Besuche sportlicher, kultureller oder musikalischer Veranstaltungen) und Sachgeschenke. Diese gilt für Sachzuwendungen an Arbeitnehmer des Arbeitgebers sowie an Geschäftspartner und deren Arbeitnehmer, soweit keine anders lautenden Bewertungsregelungen für Sondertatbestände Anwendung finden (z.B. Firmenwagenbesteuerung, amtliche Sachbezugswerte und Arbeitgeberberrabatte nach §8 EStG, Sachprämien nach §37a EStG).

Voraussetzung für die Anwendung der Pauschalversteuerung in Höhe von 30 Prozent des Zuwendungswerts an Arbeitnehmer ist, dass die Sachzuwendungen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitsentgelt gewährt werden. Die Pauschalversteuerung ist ausgeschlossen, soweit die Aufwendungen je Arbeitnehmer und Wirtschaftsjahr oder wenn die Aufwendungen für die einzelne Zuwendung den Betrag von 10.000 € übersteigen.

Diese Pauschalierungsmöglichkeit soll das Versteuerungsverfahren vereinfachen und die vorherige Ermittlung des geldwerten Vorteils zur steuerlichen Erfassung, insbesondere die Versteuerung durch den Empfänger der Sachzuwendung, vermeiden. Beitragspflicht

In der Sozialversicherung sind diese pauschal versteuerten Sachzuwendungen für Arbeitnehmer als geldwerter Vorteil jedoch weiterhin Einnahmen aus einer Beschäftigung und somit dem Arbeitsentgelt zuzurechnen.

Die Sozialversicherungsentgeltverordnung regelt zwar, dass bestimmte zusätzlich zum Arbeitsentgelt gezahlte pauschal versteuerte Zuwendungen nicht dem Arbeitsentgelt zugerechnet werden. Dazu gehören unter anderem sonstige Bezüge nach § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, soweit es sich nicht um einmalig gezahltes Arbeitsentgelt handelt, sowie die in §40 Abs.2 und §40b EStG genannten Einnahmen, Beiträge und Zuwendungen wie unentgeltliche oder verbilligte Mahlzeiten, Personalcomputer und Erholungsbeihilfen. Für die von §37b EStG erfassten Sachzuwendungen sieht die Sozialversicherungsentgeltverordnung im Fall der Pauschalversteuerung jedoch keine Beitragsfreiheit vor.

Die nach §37b EStG pauschal versteuerten Sachzuwendungen sind daher grundsätzlich in Höhe ihres geldwerten Vorteils bis zur Beitragsbemessungsgrenze beitragspflichtig. Die Sozialversicherungsträger akzeptieren es aber, wenn die Höhe der Aufwendung für die Sachzuwendung, die als Bemessungsgrundlage für die Pauschalsteuer gilt, auch der Berechnung der Gesamtsozialversicherungsbeiträge zugrunde gelegt wird. Auf die individuelle Zuordnung der beitragspflichtigen Zuwendung zum Arbeitsentgelt der jeweils begünstigten Arbeitnehmer kann jedoch nicht verzichtet werden.

### Beispiel

Die Werbeagentur Banner GmbH lädt 10 Mitarbeiter zu einer Kreuzfahrt ein. Die Kosten betragen aufgrund des Firmenrabatts 20 000 € (2 000 € je Mitarbeiter) statt 30 000 €.

### Lösung:

Die Bemessungsgrundlage für die Pauschalsteuer nach § 37 b EStG beträgt 20.000 € (2 000 € je Mitarbeiter). Obwohl der geldwerte Vorteil für den einzelnen Mitarbeiter 3 000 € beträgt, kann die Werbeagentur Beiträge für die Sachzuwendung je Mitarbeiter auf der Bemessungsgrundlage von nur 2 000 € entrichten.

### Arbeitsentgeltzahlung durch Dritte

Werden die Sachzuwendungen an Arbeitnehmer anderer Unternehmen geleistet, liegt eine Arbeitsentgeltzahlung durch Dritte vor. In diesen Fällen zahlt der Arbeitgeber, bei dem der Arbeitnehmer beschäftigt ist, die aus der Sachzuwendung anfallenden Gesamtsozialversicherungsbeiträge (§28e Abs.1 SGBIV). Es ist dabei unerheblich, dass dieser Arbeitgeber die Sachzuwendung nicht gewährt hat.

Demgegenüber braucht das Unternehmen, das die Sachzuwendung geleistet hat, daraus keine Beiträge abzuführen. Denn, allein die Gewährung der Sachzuwendung begründet kein sozialversicherungspflichtiges Beschäftigungsverhältnis zu dem fremden Unternehmen.

Der Arbeitnehmer muss seinem (zahlungspflichtigen) Arbeitgeber die Höhe der erhaltenen Sachzuwendungen bzw. den beitragspflichtigen Betrag unverzüglich mitteilen (§28o Abs.1 SGBIV). Daraufhin behält der Arbeitgeber die darauf entfallenden Arbeitnehmeranteile vom laufenden Entgelt ein und führt sie zusammen mit den von ihm zu tragenden Arbeitgeberanteilen an die zuständige Einzugsstelle ab.

Teilt der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber die Höhe der Sachzuwendung bzw. den beitragspflichtigen Betrag nicht unmittelbar mit, kann der Arbeitgeber auch später noch den darauf entfallenden Beitragsanteil des Arbeitnehmers am Gesamtsozialversicherungsbeitrag vom laufenden Arbeitsentgelt einbehalten (§28g SGBIV).

Die Spitzenorganisationen der Sozialversicherung empfehlen daher im Interesse des zahlungspflichtigen Arbeitgebers, dass auch das fremde Unternehmen dem Arbeitgeber des die Sachzuwendung erhaltenden Arbeitnehmers die Höhe der Zuwendung mitteilt.

### Ausblick

Das Bundesministerium für Arbeit und Soziales plant zurzeit eine Gesetzesänderung. Für Abrechnungszeiträume ab dem 1. Januar 2009 sollen solche Sachzuwendungen, die von Dritten geleistet werden, beitragsfrei gestellt werden. Folglich bräuchten Arbeitgeber zukünftig keine Beiträge im oben genannten Sinne mehr zu entrichten. (Summa Summarum 2008 /5 Seite 9 – 11)

## 9. Statusfeststellungsverfahren: Betriebsprüfung verschiebt die Versicherungspflicht nicht mehr

Bei einem Statusfeststellungsverfahren im Rahmen einer Betriebsprüfung kann der Beginn der Versicherungspflicht seit Jahresbeginn 2008 nicht mehr hinausgeschoben werden.

Davon nicht betroffen ist das Statusfeststellungsverfahren bei der Clearing-stelle der Deutschen Rentenversicherung Bund.

Stellte ein Rentenversicherungsträger bei der Betriebsprüfung fest, dass eine versicherungspflichtige Beschäftigung vorlag, trat diese bis Ende 2007 bei bestimmten Voraussetzungen (§7b SGB IV) erst mit dem Tag der Bekanntgabe dieser Entscheidung ein. Durch das Gesetz zur Änderung des Vierten Buches Sozialgesetzbuch und anderer Gesetze vom 19.Dezember 2007 (BGBl I S.3024) wurde diese Vorschrift mit Wirkung vom 1.Januar 2008 an aufgehoben.

Wird nun bei Betriebsprüfungen der Rentenversicherungsträger ein Beschäftigungsverhältnis festgestellt, das vom Arbeitgeber als selbstständige Tätigkeit angesehen wurde, erfolgt kein mehrstufiges Verfahren mehr.

Bisher stellte die Rentenversicherung zunächst den Status des Beschäftigten und anschließend den Beginn der Versicherungspflicht fest. Erst im Anschluss hieran forderte sie dann die Beiträge nach.

Nunmehr können die Rentenversicherungsträger, als Ergebnis einer Betriebsprüfung, unmittelbar einen abschließenden Bescheid erteilen. Dieser enthält die ausdrückliche Feststellung des Status als versicherungspflichtiger Beschäftigter.

Außerdem findet sich darin die sich aufgrund der bisher fehlerhaften Behandlung ergebende Beitragsnachforderung, die sofort fällig wird.

Nach der Auslegung der Spitzenorganisationen der Sozialversicherung galt das im Statusfeststellungsverfahren bei der Clearingstelle der Deutschen Rentenversicherung Bund vorgesehene Hinausschieben der Fälligkeit des Gesamtsozialversicherungsbeitrags auf den Zeitpunkt der Unanfechtbarkeit der Statusentscheidung früher auch dann, wenn die Sozialversicherungspflicht aufgrund einer Betriebsprüfung zu einem späteren Zeitpunkt begann.

Nun kommt es aber dabei nicht mehr zu einem späteren Beginn der Versicherungspflicht.

Widersprüche und Klagen gegen Entscheidungen der Prüfdienste, dass eine abhängige Beschäftigung vorliegt, haben, anders als bis 31.Dezember 2007, keine aufschiebende Wirkung mehr. Dies bedeutet, dass die nach erhobenen Beiträge zu dem im Bescheid festgesetzten Termin an die Einzugsstelle gezahlt werden müssen. Stellt sich später, im Widerspruchsverfahren oder vor dem Sozialgericht, heraus, dass die Entscheidung des Rentenversicherungsträgers nicht zutreffend war, werden die Beiträge zurückgezahlt.

Die veränderten Verfahrensweisen gelten für alle Prüfungen, die nach dem 31. Dezember 2007 vor Ort begonnen werden oder wurden. Es kommt also nicht darauf an, wann der Rentenversicherungsträger sich zur Prüfung angemeldet hat oder ersten Kontakt mit dem Arbeitgeber/Steuerberater hatte.

#### Statusentscheidungen der Clearingstelle

Unverändert, auch über den 31. Dezember 2007 hinaus, bleiben die Regelungen über das Statusfeststellungsverfahren bei der Clearingstelle der Deutschen Rentenversicherung Bund.

Wird ein entsprechender Antrag innerhalb eines Monats nach Aufnahme der Tätigkeit gestellt und stellt die Deutsche Rentenversicherung Bund ein versicherungspflichtiges Beschäftigungsverhältnis fest, tritt die Versicherungspflicht erst mit der Bekanntgabe der Entscheidung ein, wenn der Beschäftigte zustimmt und er für den Zeitraum zwischen Aufnahme der Beschäftigung und der Entscheidung eine Absicherung gegen das finanzielle Risiko von Krankheit und zur Altersvorsorge vorgenommen hat, die der Art nach den Leistungen der gesetzlichen Krankenversicherung und der gesetzlichen Rentenversicherung entspricht.

Der Gesamtsozialversicherungsbeitrag wird erst zu dem Zeitpunkt fällig, zu dem die Entscheidung, dass eine Beschäftigung vorliegt, unanfechtbar geworden ist. Widerspruch und Klage gegen Entscheidungen der Clearingstelle, dass eine Beschäftigung vorliegt, haben aufschiebende Wirkung. (Summa Summarum 2008/5 Seite 14-15)

#### 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.