
Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Aktuelles zur Einkommensgrenze für Kindergeld/Kinderfreibeträge
 - 2 Neue Muster für Spendenbescheinigungen
 - 3 Eigenheimzulage war gemeinschaftswidrig
 - 4 Neuregelungen bei der ertragsteuerlichen Behandlung der Geldleistungen in der Kindertagespflege verschoben
 - 5 Aktuelle Hinweise zur Steuerermäßigung bei haushaltsnahen Aufwendungen
 - 6 Neuregelung der steuerlich begünstigten Vermögensübertragung
-

Für Unternehmer und Freiberufler

- 7 Teilwertabschreibung auf börsennotierte Aktien
 - 8 Erstattung ausländischer Mehrwertsteuer - Ausschlussfrist 30.6.2008
 - 9 Aktuelles zur Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen
 - 10 Gewährung des Freibetrags bei Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe wegen Vollendung des 55. Lebensjahres
 - 11 Abzugsbeschränkung für Bewirtungsaufwendungen bei Schulungsveranstaltungen
 - 12 Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen)
 - 13 Umsatzsteuer von Kleinunternehmern mit schwankenden Umsätzen
 - 14 Überlassung von Arbeitskleidung
 - 15 Überzahlungen sind umsatzsteuerpflichtig
 - 16 Voraussetzung der Steuerbefreiung für Unterrichtsleistungen selbständiger Lehrer
 - 17 Übernahme der Kosten für Rückentrainingsprogramm durch den Arbeitgeber kein Arbeitslohn
 - 18 Diebstahl eines betrieblichen PKW während privater Umwegfahrt nicht gewinnmindernd zu erfassen
 - 19 Entwurf eines Anwendungsschreibens zur Begünstigung nicht entnommener Gewinne
 - 20 Laborarzt kann mit seinen Einkünften der Gewerbesteuer unterliegen
-

Für Personengesellschaften

- 21 Aufteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags einer Personengesellschaft bei Vorliegen von gewinnabhängigen Vergütungen
 - 22 Kapitalaufbringung bei der GmbH & Co. KG
-

Für Arbeitnehmer

- 23 Neuregelung der Pendlerpauschale nach Auffassung des Bundesfinanzhofs verfassungswidrig
 - 24 Nutzung eines Dienstwagens für mehrere Dienstverhältnisse
 - 25 Einsatzwechseltätigkeit: Abgrenzung zu Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb
 - 26 Kosten für separates Arbeitszimmer in Mehrfamilienhaus absetzbar
-

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 27 Verfassungsmäßigkeit der Spekulationsgewinnbesteuerung ab 1999 nicht zweifelhaft
 - 28 Im Zusammenhang mit Rentennachzahlungen entrichtete Zinsen unterliegen der Einkommensteuer
-

Für Hauseigentümer

- 29 Renovierungskosten für ein zunächst vermietetes und danach verkaufte Grundstück
 - 30 Abgrenzung zwischen Herstellungs- und Erhaltungskosten bei Gebäuden mit unterschiedlicher Nutzung
 - 31 Grunderwerbsteuer geht nicht in die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ein
-

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 32 Einschränkung der steuerlich begünstigten Vermögensübertragung bei GmbH-Anteilen
 - 33 Pauschaler Betriebsausgabenansatz von 5 % verfassungswidrig?
 - 34 Nutzung des Körperschaftsteuerguthabens aus der sog. Nachsteuer bei periodengleicher Weiterausschüttung
 - 35 Verfassungsmäßigkeit des Halbabzugsverbots gemäß § 3c Abs. 2 Einkommensteuergesetz für Beteiligungsaufwand des Gesellschafters
 - 36 Abziehbarkeit von Schuldzinsen als Werbungskosten im Jahr 2001
 - 37 Keine außerbetriebliche Sphäre einer Kapitalgesellschaft
 - 38 Änderung eines Gewinnabführungsvertrags muss in das Handelsregister eingetragen werden
 - 39 Besteuerung einer in Liquidation befindlichen Kapitalgesellschaft
 - 40 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung
 - 41 Informationsansprüche eines ausgeschiedenen Gesellschafters
-

Für alle Steuerpflichtigen

1 Aktuelles zur Einkommensgrenze für Kindergeld/Kinderfreibeträge

Kindergeld bzw. Kinderfreibeträge werden den Eltern volljähriger Kinder (bis zur Vollendung des 25. Lebensjahres) insbesondere nur dann gewährt, wenn die eigenen Einkünfte des Kindes nicht mehr als 7 680 € im Kalenderjahr betragen. Zu dieser Frage folgende drei aktuelle Urteile bzw. Verwaltungsanweisungen:

- Die Finanzverwaltung (Verfügung der Oberfinanzdirektion Frankfurt vom 21.11.2007, Aktenzeichen S 2282 A – 22 – St 217) stellt nun fest, dass **Elterngeld**, das das Kind für den eigenen Nachwuchs erhält, bei der Prüfung der Einkommensgrenze des Kindes zu berücksichtigen ist. Auszunehmen hiervon ist aber der Mindestbetrag in Höhe von 300 € bzw. 150 € monatlich (bei Mehrlingsgeburten entsprechend vervielfacht), da dieser auch dann gezahlt wird, wenn vorher keine Einkünfte erzielt wurden.

Hinweis: Das frühere Erziehungsgeld war bei der Ermittlung der eigenen Einkünfte und Bezüge des Kindes nicht zu berücksichtigen.

- Führt letztendlich allein die Anwendung der verfassungsrechtlich umstrittenen „**Pendlerpauschale**“ (zur verfassungsrechtlichen Beurteilung siehe unter der Rubrik „Für Arbeitnehmer“ unter der Überschrift „Neuregelung der Pendlerpauschale nach Auffassung des Bundesfinanzhofs verfassungswidrig“) dazu, dass der maßgebliche Grenzbetrag für die eigenen Einkünfte des Kindes bei der Gewährung von Kindergeld bzw. Kinderfreibeträgen an volljährige Kinder überschritten wird, werden Kindergeldfestsetzungen mit einem Vorläufigkeitsvermerk versehen (Verfügung des Bundeszentralamts für Steuern vom 18.1.2008, Aktenzeichen St II 2 – S 2471 – 313/2007). Geschieht dies nicht von Amts wegen, sollten Rechtsbehelfe geprüft werden.
- Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 26.9.2007 (Aktenzeichen III R 4/07) sind bei der Prüfung, ob die Einkünfte und Bezüge des Kindes den Jahresgrenzbetrag überschreiten, die Einkünfte weder um die **einbehaltene Lohn- und Kirchensteuer** noch um die Beiträge zu einer privaten Zusatzkrankenversicherung oder einer Kfz-Haftpflichtversicherung zu kürzen. Beiträge für eine private Rentenversicherung mindern die Einkünfte jedenfalls dann nicht, wenn sich das Kind in Ausbildung befindet und in der gesetzlichen Rentenversicherung pflichtversichert ist.

Hinweis: Dagegen wurde anerkannt, dass der Arbeitnehmeranteil zur Sozialversicherung, die Beiträge eines beihilfeberechtigten Kindes für eine private Kranken- und Pflegeversicherung sowie Beiträge eines Kindes als freiwilliges Mitglied einer gesetzlichen Krankenversicherung zur Kranken- und Pflegeversicherung nicht in die Berechnung des Jahresgrenzbetrags einzubeziehen sind.

2 Neue Muster für Spendenbescheinigungen

Spenden über 200 € können steuerlich nur dann geltend gemacht werden, wenn diese durch nach amtlichen Mustern erstellte Bescheinigungen nachgewiesen werden. Das Bundesministerium der Finanzen hat nun neue Vordruckmuster bekannt gemacht, welche rückwirkend zum 1.1.2007 anzuwenden sind. Die Verwendung der bisherigen Muster bis zum 30.6.2008 wird von der Finanzverwaltung nicht beanstandet.

Hinweis: Steuerbegünstigte Körperschaften (Vereine, Stiftungen usw.) sollten die neuen Muster verwenden. Ansonsten ist der steuerliche Abzug von Zuwendungen bei den Spendern gefährdet. Sofern die Zuwendung den Betrag von 200 € nicht überschreitet, genügt es in der Regel, wenn dem Finanzamt ein Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung eines Kreditinstituts vorgelegt wird.

3 Eigenheimzulage war gemeinschaftswidrig

Der Europäische Gerichtshof hat mit Urteil vom 17.1.2008 (Aktenzeichen C-152/05) entschieden, dass das frühere Eigenheimzulagengesetz insofern gegen Gemeinschaftsrecht verstoßen hat, als es die Gewährung von Eigenheimzulage unbeschränkt einkommensteuerpflichtiger Bürger für eine in einem anderen Mitgliedstaat belegene Wohnung ausgeschlossen hat.

4 Neuregelungen bei der ertragsteuerlichen Behandlung der Geldleistungen in der Kindertagespflege verschoben

Die Finanzverwaltung geht im Bereich der Kindervollzeitpflege grundsätzlich nicht mehr von einer Steuerpflicht der Pflegegelder aus – Ausnahme: Es werden mehr als sechs Kinder in einer Pflegefamilie aufgenommen (Schreiben vom 20.11.2007, Aktenzeichen IV C 3 – S 2342/07/0001). Das Inkrafttreten dieser Neuregelung wurde nun aber mit Schreiben vom 17.12.2007 (Aktenzeichen IV C 3 – S 2342/07/0001) im Bereich der Kindertagespflege auf 2009 verschoben. Grund für die zeitliche Verzögerung sind ungeklärte sozialversicherungsrechtliche Fragen. Diese zeitliche Verschiebung hat für Tagespflegepersonen unterschiedliche Konsequenzen:

- **Tagespflegepersonen, die aus öffentlichen Kassen bezahlt werden:** Tagespflegepersonen, die aus öffentlichen Kassen bezahlt werden, können bis Ende 2008 die Steuerbefreiung der Pflegegelder in Anspruch nehmen. Ob und wie das Problem der eigenen Krankenversicherungspflicht der Pflegeperson nach Auslaufen der Steuerbefreiung gelöst wird, ist noch offen.
- **Tagespflegepersonen, die aus privaten Mitteln bezahlt werden:** Nachteilig ist die Verlängerung der Übergangsfrist dagegen für Tagespflegepersonen, die (ganz oder teilweise) von den Eltern der zu betreuenden Kinder selbst bezahlt werden. Die Einkünfte dieser Tagespflegepersonen waren zwar auch bislang steuerpflichtig, jedoch wurde die vorgesehene Erhöhung der Betriebsausgabenpauschale auf 300 € pro Kind und Monat bei einer Betreuungszeit von mindestens acht Stunden am Tag auf den 1.1.2009 verschoben. Somit gelten für 2008 weiterhin die bisherigen Pauschalsätze für Betriebsausgaben und zwar 246 € bei Tagespflege, 297 € bei Wochenpflege mit fünf Tagen in der Woche bzw. 328 € mit sechs Tagen in der Woche und 384 € bei Dauerpflege.

5 Aktuelle Hinweise zur Steuerermäßigung bei haushaltsnahen Aufwendungen

Seit dem Jahr 2003 können Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse sowie die Inanspruchnahme haushaltsnaher Dienstleistungen, die in einem inländischen Haushalt des Steuerpflichtigen ausgeübt werden, in bestimmten Grenzen von der Steuer abgesetzt werden. Die Finanzverwaltung hat hierzu wichtige aktuelle Hinweise gegeben (Schreiben vom 26.10.2007, Aktenzeichen IV C 4 – S 2296 b/07/003). Hervorzuheben sind folgende Aspekte:

- Für Wohnungseigentümergeinschaften und Vermieter kommt mangels Zulassung zum sog. Haushaltsscheckverfahren die Steuerermäßigung für geringfügige Beschäftigungsverhältnisse nicht in Betracht. Dafür lässt das Bundesfinanzministerium den Abzug als haushaltsnahe Dienstleistung zu. Das führt zu einem Vorteil, denn hier sind 20 % der Aufwendungen, höchstens 600 € abzugsfähig (anstatt 10 % und maximal 510 €).
- Die Finanzverwaltung führt aus, dass für sowohl auf öffentlichem als auch auf privatem Gelände durchgeführte Dienstleistungen (**Straßen- und Gehwegreinigung, Winterdienst**) nur die Dienstleistung auf dem Privatgelände begünstigt ist. Diese Beschränkung betrifft beispielsweise die Schneeräumung von öffentlichen Gehwegen.
- Der Begriff des inländischen Haushalts wird recht weit gefasst. Dieser umfasst auch eine an ein steuerlich zu berücksichtigendes Kind unentgeltlich überlassene Wohnung. Ebenso eine **Zweit-, Wochenend- oder Ferienwohnung**.
- Kosten eines **Au-pairs** können zu 50 % als haushaltsnahe Dienstleistung berücksichtigt werden. Nachgewiesen werden kann aber auch eine andere Veranlassung, z.B. als Kinderbetreuungskosten, wobei dann ebenfalls 50 % der Kosten abzugsfähig sind.
- Grundsätzlich sind nur Lohnkosten begünstigt und **keine Materialkosten**. In Unterscheidung zu Materialkosten sind Verbrauchsmittel (z.B. Schmier-, Reinigungs- oder Spülmittel, Streugut) begünstigt. Entsorgungskosten sind dagegen nicht begünstigt, außer diese sind Nebenleistung der Hauptleistung, wie beispielsweise Fliesenabfuhr bei der Neuverfliesung eines Bades oder Grünschnittabfuhr bei der Gartenpflege.

6 Neuregelung der steuerlich begünstigten Vermögensübertragung

Mit dem Jahressteuergesetz 2008 wurde die Vermögensübergabe gegen Zahlung einer Rente grundlegend neu geregelt. Insbesondere wurde der Anwendungsbereich der steuerlich begünstigten Vermögensübergabe deutlich eingeschränkt.

Diese Neuregelungen haben für die Praxis sehr hohe Bedeutung, da Vermögensübergaben gegen Versorgungsleistungen ein wichtiges Instrument sind, um Vermögen unter Lebenden zu übertragen und gleichzeitig den Übergeber durch regelmäßige Zahlungen auf Lebenszeit zu versorgen. Die **steuerliche Besonderheit** dieser Vermögensübertragungen besteht darin, dass trotz der Vereinbarung der Rentenzahlungen in einkommensteuerlicher Hinsicht ein unentgeltlicher Vorgang gesehen wird, sodass der Übergeber keinen Veräußerungsgewinn zu versteuern braucht. Die laufenden Rentenzahlungen sind beim Zahlenden steuerlich abzugsfähig, müssen beim Empfänger andererseits als sonstige Einkünfte versteuert werden. Dennoch ist dies vielfach vorteilhaft, da der Übergeber oftmals einen niedrigeren Steuersatz hat als der die Renten zahlende Übernehmer des Vermögens.

Nun ist aber ab 2008 der **Anwendungsbereich dieser Regelung deutlich eingeschränkt** worden. Seit dem 1.1.2008 ist eine steuerbegünstigte Versorgungsleistung nur noch möglich bei der Übergabe eines Einzelunternehmens sowie von Anteilen an gewerblichen, freiberuflichen oder land- und forstwirtschaftlich tätigen Personengesellschaften. Die Übergabe von **GmbH-Anteilen** fällt dagegen nunmehr nur dann in den Anwendungsbereich, wenn ein Anteil von mindestens 50 % übergeben wird, der Übergeber Geschäftsführer der GmbH war und der Übernehmer diese Tätigkeit fortsetzt.

Konsequenz der Neuregelung ab 1.1.2008 ist insbesondere, dass aus dem Anwendungsbereich der steuerbegünstigten Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen die **Übergabe von Immobilienvermögen und von Kapitalvermögen** herausgefallen ist. Wird solches Vermögen gegen Vereinbarung einer lebenslänglichen Rentenzahlung übergeben, so sind die Rentenzahlungen nunmehr steuerlich unbeachtliche Unterhaltsleistungen. Möglicherweise führt die Übergabe von nicht begünstigtem Vermögen auch zu einem Veräußerungsgewinn, wenn das Vermögen steuerlich verhaftet ist, so etwa bei nicht selbstgenutzten Immobilien innerhalb von zehn Jahren nach der Anschaffung. Dies ist allerdings noch umstritten.

Hinweis: Als Alternative zur Übergabe gegen lebenslängliche Rentenzahlungen kann die Übertragung gegen Vorbehalt eines Nießbrauchs in Erwägung gezogen werden. Dies führt bei entsprechender Ausgestaltung dazu, dass die laufenden Erträge – z.B. aus der übertragenen Immobilie – weiterhin dem Übergeber zustehen. Somit ist nicht nur die Absicherung des Übergebers gewährleistet, sondern oftmals werden auch positive Steuersatzeffekte erzielt.

Wichtig sind die Regelungen zur **erstmaligen Anwendung** der verschärften Gesetzesfassung:

- Die Neuregelung gilt für alle Vermögensübergabeverträge, die nach dem 31.12.2007 abgeschlossen wurden.
- Anwendung findet die Neuregelung aber auch für bereits früher abgeschlossene Verträge, wenn es sich um die Übergabe einer vom Übernehmer selbst genutzten Immobilie handelt. Ob diese Rückwirkung verfassungsrechtlich haltbar ist, bleibt abzuwarten.
- Bei allen anderen vor dem 1.1.2008 abgeschlossenen Verträgen findet dagegen die Neuregelung keine Anwendung, sondern vielmehr gelten insofern die bisherigen Regelungen fort.

Für Unternehmer und Freiberufler

7 Teilwertabschreibung auf börsennotierte Aktien

Eine steuerwirksame Teilwertabschreibung ist bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens nur dann zulässig, wenn es sich um eine **voraussichtlich dauerhafte Wertminderung** handelt. Umstritten war bislang, was insofern unter einer dauerhaften Wertminderung zu verstehen sei, wenn es sich um die **Bewertung von börsennotierten Wertpapieren** handelt. Die Finanzverwaltung vertritt hierbei eine äußerst restriktive Haltung. Dieser ist nun der Bundesfinanzhof in dem Urteil vom 26.9.2007 (Aktenzeichen I R 58/06) entgegengetreten. Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs ist bei börsennotierten Aktien, die als Finanzanlage im Anlagevermögen gehalten werden, von einer

dauerhaften Wertminderung auszugehen, wenn der Kurswert zum Bilanzstichtag unter die Anschaffungskosten gesunken ist und zum Zeitpunkt der Aufstellung der Bilanz keine Anhaltspunkte für ein alsbaldiges Ansteigen des Kurses vorliegen. Diese dauerhafte Wertminderung rechtfertigt eine Teilwertabschreibung auf den Aktienbestand.

Im Urteilsfall besaß die Klägerin Infineon-Aktien im Anlagevermögen, die sie für 44,50 € je Stück erworben hatte. Der Kurs betrug zum 31.12.2001 22,70 €, bei Bilanzaufstellung 26 €. Sie nahm deshalb in der Bilanz zum 31.12.2001 eine Teilwertabschreibung auf 26 € vor, was nun vom Bundesfinanzhof als richtig gewertet wurde.

8 Erstattung ausländischer Mehrwertsteuer – Ausschlussfrist 30.6.2008

Wurden im Ausland Ausgaben getätigt, so kann die im jeweiligen Land mitbezahlte Mehrwertsteuer unter bestimmten Bedingungen dem Unternehmer erstattet werden. Anwendungsfälle sind beispielsweise Übernachtungskosten im Ausland, Kauf von Wirtschaftsgütern oder Reparaturaufwendungen.

Zu beachten ist, dass diese Rückerstattung nur mittels Einreichung der Originalrechnungen und anhand amtlicher Antragsformulare bei den jeweiligen europäischen Erstattungsbehörden erfolgen kann. Des Weiteren ist eine Erstattung nur bis zum 30.6.2008 für Mehrwertsteuer aus dem Jahr 2007 möglich. Wichtig ist, dass es sich insoweit um eine Ausschlussfrist handelt, d.h. ein später gestellter Antrag führt nicht zu einer Erstattung.

Hinweis: Zu beachten ist, dass landesspezifische Bedingungen für die Erstattung gelten. So sind in vielen Ländern bestimmte Leistungen von der Erstattungsmöglichkeit ausgeschlossen.

9 Aktuelles zur Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen

Sachzuwendungen können unter bestimmten Bedingungen pauschal vom Arbeitgeber besteuert werden. Die Oberfinanzdirektion Rheinland hat mit Verfügung vom 14.12.2007 (Aktenzeichen S 2334 – 1011 – St 211) die innerhalb der Finanzverwaltung unstrittigen Anwendungsfragen behandelt. Danach gilt Folgendes:

- Die Pauschalierungsmöglichkeit gilt für alle Zuwendungen, die **nach dem 31.12.2006** gewährt wurden. Für die Jahre vor 2007 scheidet die Anwendung – auch im Rahmen einer Lohnsteueraußenprüfung – aus.
- Das **Wahlrecht** zur Anwendung der Pauschalierung der Einkommensteuer kann nur einheitlich für alle innerhalb eines Wirtschaftsjahres gewährten Zuwendungen ausgeübt werden. Für zulässig wird erachtet, dass das bestehende Wahlrecht für **Zuwendungen an Dritte** und für **Zuwendungen an Arbeitnehmer** jeweils **gesondert angewandt** wird. Damit existieren zwei voneinander unabhängige Pauschalierungskreise. Das Wahlrecht wird durch die Abgabe der Lohnsteuer-Anmeldung ausgeübt. Die Entscheidung zur Pauschalierung kann nicht zurückgenommen werden. Um die Ausübung des Wahlrechts nachvollziehen zu können, wird innerhalb der Finanzverwaltung erwogen, ab 2009 für die pauschale Lohnsteuer eine eigene Zeile in der Lohnsteuer-Anmeldung aufzunehmen.
- Aus Sicht der Finanzverwaltung wird klargestellt, dass nur der Zuwendende selbst das Wahlrecht zur Anwendung der Pauschalierung ausüben kann. Erhält ein Arbeitnehmer von einem Geschäftsfreund eine Sachzuwendung und wird diese vom Geschäftsfreund nicht pauschal versteuert, muss der Arbeitnehmer den Wert der Sachzuwendung als **Arbeitslohn von dritter Seite** bei seinem Arbeitgeber angeben. Der Arbeitgeber hat seinerseits den Arbeitslohn von dritter Seite nach den allgemeinen Regelungen im Lohnsteuerabzugsverfahren zu berücksichtigen. Der Arbeitgeber hat selbst keine Möglichkeit, für den Arbeitslohn von dritter Seite die Pauschalierung der Einkommensteuer anzuwenden. Diese bleibt ausschließlich dem Zuwendenden vorbehalten.
- 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 (einschließlich Umsatzsteuer) ist die Bemessungsgrundlage für die Pauschalierung.

Hinweis: Empfänger von Zuwendungen hatten bereits bislang Vorteile aus Einladungen in eine sog. VIP-Loge eigenständig zu versteuern. Der Zuwendende konnte bei Geschäftsfreunden eine Besteuerung verhindern, wenn 60 % der auf die Geschäftsfreunde entfallenden Aufwendungen als zusätzliche

Betriebseinnahmen der Besteuerung unterworfen wurden. Diese Möglichkeit existiert ab 2007 nicht mehr; nunmehr kann nur noch eine Pauschalierung der Einkommensteuer mit 30 % zur Anwendung kommen. Eine Pauschalierungsentscheidung ist nicht für jede Einzelzuwendung möglich; sie ist vielmehr für alle erfassten Sachzuwendungen innerhalb eines Wirtschaftsjahres einheitlich zu treffen.

- Die Pauschalierung ist auch bei lohnsteuerbaren und lohnsteuerpflichtigen **Sachzuwendungen an eigene Arbeitnehmer** anwendbar. Allerdings gelten insoweit Ausnahmen.

Hinweis: Einzelnen mit dem Marktpreis bewertete Sachbezüge bleiben lohnsteuerrechtlich außer Ansatz, wenn die Vorteile insgesamt 44 € im Kalendermonat nicht übersteigen. Solche Sachbezüge müssen mangels Lohnsteuerbarkeit nicht der Pauschalierung der Einkommensteuer mit 30 % unterworfen werden. Gleiches gilt für nicht lohnsteuerbare Aufmerksamkeiten wie z.B. Sachgeschenke aus Anlass eines besonderen persönlichen Ereignisses (z.B. Geburtstagsgeschenke), deren Wert 40 € inklusive Umsatzsteuer nicht übersteigt.

10 Gewährung des Freibetrags bei Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe wegen Vollendung des 55. Lebensjahres

Gewinne aus der Veräußerung des ganzen Gewerbebetriebs oder eines Anteils an einer Personengesellschaft werden auf Antrag durch einen Freibetrag in Höhe von 45 000 € begünstigt. Voraussetzung ist insoweit, dass der Steuerpflichtige das 55. Lebensjahr vollendet hat oder im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig ist. Bislang war höchstrichterlich nicht geklärt, ob der Steuerpflichtige das 55. Lebensjahr bereits zum Zeitpunkt der Betriebsveräußerung oder aber erst bis zum Ende des Jahres, in das die Betriebsveräußerung fällt, vollendet haben muss. Der Bundesfinanzhof leitet nun aus dem Wortlaut der Vorschrift her, dass diese Voraussetzung **zum Zeitpunkt der Betriebsveräußerung** erfüllt sein muss (Urteil vom 28.11.2007, Aktenzeichen X R 12/07). Hierbei ist darauf hinzuweisen, dass als Veräußerungszeitpunkt nicht der Abschluss des Kaufvertrags gilt, sondern vielmehr der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den wesentlichen Betriebsgrundlagen maßgebend ist.

Hinweis: In Veräußerungsfällen ist diese Rechtsprechung dringend zu beachten und gegebenenfalls durch ein zeitliches Hinausschieben des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums die Voraussetzung für die Freibetragsgewährung zu schaffen.

11 Abzugsbeschränkung für Bewirtungsaufwendungen bei Schulungsveranstaltungen

Betriebliche Bewirtungsaufwendungen dürfen steuerlich nur zu 70 % mindernd angesetzt werden. Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 18.9.2007 (Aktenzeichen I R 75/06) entschieden, dass diese Abzugsbeschränkung auch gilt, wenn im Rahmen einer Schulungsveranstaltung die Teilnehmer (freie Mitarbeiter, nicht Arbeitnehmer) mit Speisen und Getränken versorgt werden.

Hinweis: Der Bundesfinanzhof stellt klar, dass nur derjenige Bewirtungsaufwand als nicht „geschäftlich veranlasst“ betrachtet und damit unbeschränkt abgezogen werden kann, der einerseits betrieblich veranlasst ist und andererseits auf die Bewirtung der eigenen Arbeitnehmer entfällt. Daher erfasse die Abzugsbeschränkung auch wie vorliegend die Bewirtung der freien Mitarbeiter im Rahmen einer Schulungsveranstaltung.

12 Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen)

Entnimmt der Steuerpflichtige aus dem Unternehmen **Waren für seinen privaten Verbrauch**, so ist diese Entnahme bei der Gewinnermittlung zu berücksichtigen und der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Für **Einzelhandelsgeschäfte und Gaststätten** hat die Finanzverwaltung **Pauschalbeträge** festgesetzt, welche vom Steuerpflichtigen angesetzt werden können, sodass Einzelaufzeichnungen entbehrlich werden. Diese Pauschalsätze beruhen auf Erfahrungssätzen und bieten dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, die Warenentnahmen monatlich pauschal zu verbuchen. Im Einzelnen sind folgende Besonderheiten zu beachten:

- Diese Regelung dient der Vereinfachung und lässt keine Zu- und Abschläge wegen individueller persönlicher Ess- oder Trinkgewohnheiten zu. Auch Krankheit oder Urlaub rechtfertigt keine Änderungen der Pauschbeträge.
- Die Pauschbeträge sind Jahreswerte für eine Person. Für **Kinder** bis zum vollendeten 2. Lebensjahr entfällt der Ansatz eines Pauschbetrags. Bis zum vollendeten 12. Lebensjahr ist die Hälfte des jeweiligen Wertes anzusetzen. Tabakwaren sind in den Pauschbeträgen nicht

enthalten. Soweit diese entnommen werden, sind die Pauschbeträge entsprechend zu erhöhen (Schätzung).

- Bei **gemischten Betrieben** (Metzgerei oder Bäckerei mit Lebensmittelangebot oder Gastwirtschaft) ist nur der jeweils höhere Pauschbetrag der entsprechenden Gewerbeklasse anzusetzen.

Das Bundesministerium der Finanzen hat mit Schreiben vom 28.12.2007 (Aktenzeichen IV A 7 – S 1547/0) die für das Jahr 2008 geltenden Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen) bekannt gemacht. Danach ergeben sich folgende Werte, die bei der Umsatzsteuer anzusetzen sind:

Gewerbebezug	Jahreswert für eine Person ohne Umsatzsteuer		
	7 % USt	19 % USt	insgesamt
Bäckerei	790 €	401 €	1 191 €
Fleischerei	627 €	940 €	1 567 €
Gast- und Speisewirtschaft			
a) mit Abgabe von kalten Speisen	752 €	1 128 €	1 880 €
b) mit Abgabe von kalten und warmen Speisen	1 040 €	1 855 €	2 895 €
Getränke (Eh.)	0 €	339 €	339 €
Café und Konditorei	802 €	690 €	1 492 €
Milch, Milcherzeugnisse, Fettwaren und Eier (Eh.)	477 €	63 €	540 €
Nahrungs- und Genussmittel (Eh.)	1 090 €	527 €	1 617 €
Obst, Gemüse, Südfrüchte und Kartoffeln (Eh.)	251 €	188 €	439 €

13 Umsatzsteuer von Kleinunternehmern mit schwankenden Umsätzen

Bei sog. Kleinunternehmern wird auf die Erhebung von Umsatzsteuer verzichtet. Dies bedeutet, dass diese Unternehmer keine Umsatzsteuer abführen müssen (und auch keine Umsatzsteuer in Rechnungen ausweisen dürfen!), andererseits aber auch nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind. Auf die Nichterhebung der Umsatzsteuer kann der Kleinunternehmer auch verzichten, was den Vorteil hat, dass diesem dann der Vorsteuerabzug aus bezogenen Leistungen zusteht. Diese Kleinunternehmerregelung gilt dann, wenn der Umsatz einschließlich Umsatzsteuer im vorangegangenen Kalenderjahr 17 500 € nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr 50 000 € voraussichtlich nicht übersteigen wird.

Zur Anwendung dieser Betragsgrenzen hat sich der Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 18.10.2007 (Aktenzeichen V B 164/06) geäußert. In dem Fall ging es um die Frage, ob eine Umsatzsteuerpflicht für das Folgejahr besteht, wenn der Umsatz im Vorjahr zwar die Grenze von 17 500 € überschritten hat, diese Grenze im laufenden Jahr aber wieder unterschritten wird. Der Bundesfinanzhof bejahte eine entsprechende Umsatzsteuerpflicht für das Folgejahr, auch wenn bereits zu Beginn des Jahres voraussehbar ist, dass der Jahresumsatz wieder unter die Grenze von 17 500 € sinken wird. Durch das Abstellen auf den Gesamtumsatz des vorangegangenen Kalenderjahres wird erreicht, dass der Unternehmer bereits zu Beginn des laufenden Kalenderjahres darüber Kenntnis hat, ob von ihm auf Grund der Umsatzfreigrenze von 17 500 € Umsatzsteuer erhoben wird oder nicht und ob er Umsatzsteuer in Rechnung stellen darf. Die zusätzlich eingefügte 50 000 €-Grenze soll dagegen lediglich verhindern, dass die vorgesehene Regelung zu einer nicht mehr vertretbaren ungleichmäßigen Besteuerung führt, und hat daher nur sehr eingeschränkte Bedeutung. Sie findet in Kalenderjahren, in denen der Unternehmer sein Unternehmen beginnt, keine Anwendung. Ebenso hat die Umsatzgrenze von 50 000 € keine eigene Bedeutung, wenn der Vorjahresumsatz bereits die Grenze von 17 500 € übersteigt – dann besteht eine Umsatzsteuerpflicht. Bedeutung hat die Umsatzgrenze nur für den Fall, dass die Umsätze des vorangegangenen Jahres geringer sind als 17 500 €, aber im laufenden Jahr voraussichtlich 50 000 € übersteigen.

14 Überlassung von Arbeitskleidung

Der Arbeitgeber kann seinen Arbeitnehmern unentgeltlich oder verbilligt typische Berufskleidung (z.B. Arbeitsschutzkleidung) überlassen, ohne dass darauf Lohnsteuer oder Sozialversicherungsbeiträge anfallen. Statt der Überlassung der Kleidung kann der Arbeitgeber auch einen entsprechenden Barbetrag steuer- und beitragsfrei zahlen. Diese **Barabgeltung** ist jedoch nur steuerfrei, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- Es handelt sich um typische Berufskleidung.
- Es besteht ein Anspruch auf Gestellung von Arbeitskleidung nach Gesetz (z.B. nach Unfallverhütungsvorschriften), Tarifvertrag oder Betriebsvereinbarung,
- der Anspruch auf Gestellung von Arbeitskleidung wird aus betrieblichen Gründen durch eine Barzahlung abgelöst und
- die Barabgeltung übersteigt nicht offensichtlich die entsprechenden Aufwendungen des Arbeitnehmers.

Zur **typischen Berufskleidung** gehören Kleidungsstücke, die als Arbeitsschutzkleidung auf die jeweils ausgeübte Berufstätigkeit zugeschnitten sind oder nach ihrer uniformartigen Beschaffenheit oder dauerhaft angebrachten Kennzeichnung durch Firmenemblem (Logo) objektiv eine berufliche Nutzung erfüllen. Hierzu gehören Schutzbrillen, Helme, Schutzanzüge, Handschuhe, aber auch der Kittel von medizinischen Mitarbeitern. Die private Nutzungsmöglichkeit muss so gut wie ausgeschlossen sein. Normale Straßenschuhe und Unterwäsche sind daher keine typische Berufskleidung. Problematisch sind Turnschuhe und Sandalen, wie sie insbesondere in Krankenhäusern und Alten- und Pflegeheimen genutzt werden. Denn diese können auch privat (z.B. beim Sport oder als Hausschuhe) Verwendung finden. Im Zweifel wird man auf Beweisanzeichen zurückgreifen müssen: So sind rein weiße Schuhe typische Berufskleidung für Ärzte und medizinisches Personal. Ebenfalls für die ausschließliche berufliche Nutzung spricht, wenn die Kleidungsstücke in der Einrichtung bleiben müssen und – außer zur Reinigung – nicht mit nach Hause genommen werden dürfen. Die Finanzverwaltung geht grundsätzlich davon aus, dass Kleidungsstücke zur Berufskleidung gehören, wenn der Arbeitgeber diese zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn leistet, wenn nicht das Gegenteil offensichtlich ist.

15 Überzahlungen sind umsatzsteuerpflichtig

Gelegentlich leisten Kunden irrtümlich Überzahlungen, so z.B. bei **Doppelzahlungen** oder falschen Überweisungen. Meldet sich der Kunde nicht, so werden diese Beträge oftmals einige Zeit in der Buchhaltung als offene Posten stehen gelassen und dann erfolgswirksam ausgebucht.

Der Bundesfinanzhof hat hierzu entschieden (Urteil vom 19.7.2007, Aktenzeichen V R 11/05), dass diese Überzahlungen der Umsatzsteuer zu unterwerfendes Entgelt darstellen. Insoweit spielt es keine Rolle, dass die Zahlungen irrtümlich erfolgten. Der Bundesfinanzhof stellt jedoch auch klar, dass diese Überzahlungen **im Voranmeldungszeitraum der Vereinnahmung** der Umsatzsteuer zu unterwerfen sind. Spätere Rückzahlungen an Kunden führen zu einer Umsatzsteuerkorrektur.

Hinweis: Dagegen unterliegen reine Fehlüberweisungen, denen keine entsprechenden Leistungen zu Grunde liegen, nicht der Umsatzsteuer.

16 Voraussetzung der Steuerbefreiung für Unterrichtsleistungen selbständiger Lehrer

In zwei vom Sachverhalt ähnlich gelagerten Urteilen hat sich der Bundesfinanzhof mit den Voraussetzungen der Umsatzsteuerbefreiung für Unterrichtsleistungen selbständiger Lehrer auseinandergesetzt. Dem Urteil vom 23.8.2007 (Aktenzeichen V R 4/05) lag der folgende Sachverhalt zu Grunde: Der Steuerpflichtige ist Inhaber eines CAD-Zeichenbüros (Computer Aided Design) mit dazugehörigem Vertrieb von CAD-Anlagen und EDV-Zubehör. Er hielt in den Streitjahren (1995 und 1996) regelmäßig CAD-Schulungen für eine Handwerkskammer und für ein Berufsförderungswerk ab. Die Dozentenleistungen für die Handwerkskammer erbrachte der Kläger persönlich, die Schulungen für das Berufsförderungswerk ließ er durch eine Mitarbeiterin durchführen. Die Bezirksregierung hat dem Berufsförderungswerk am 19.12.1996 für den Zeitraum vom 1.1.1996 bis zum 31.12.1998 bescheinigt, dass es mit bestimmten Lehrgängen auf einen Beruf

oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereitet.

Zu der strittigen Frage, ob die erbrachten Unterrichtsleistungen umsatzsteuerfrei sind, äußert sich der Bundesfinanzhof wie folgt:

Voraussetzung für die Umsatzsteuerbefreiung ist, dass dem Unterrichtenden von der zuständigen Landesbehörde bescheinigt worden ist, dass er auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereitet. Es reicht nicht aus, dass eine derartige Bescheinigung der Bildungseinrichtung erteilt worden ist, an der die Person unterrichtet.

Darüber hinaus entschied der Bundesfinanzhof im Urteil vom 23.8.2007 (V R 10/05), dass eine Steuerbefreiung nur dann in Betracht komme, wenn die Unterrichtsleistung von einem selbständigen Lehrer persönlich und nicht durch einen von diesem beauftragten selbständigen Dozenten erbracht wird.

17 **Übernahme der Kosten für Rückentrainingsprogramm durch den Arbeitgeber kein Arbeitslohn**

Lohnsteuer- und sozialversicherungsfreie Zuwendungen können auch in Form von **Sachzuwendungen** erfolgen, soweit diese den Wert von **44 € je Monat** und Arbeitnehmer nicht übersteigen. Sachzuwendungen können z.B. **Tankgutscheine oder Gutscheine für den Besuch in einem Fitnesscenter** sein.

Eine lohnsteuerpflichtige Sachzuwendung liegt jedoch dann nicht vor, wenn die Leistung des Arbeitgebers in einem ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse erfolgt. Übernimmt der Arbeitgeber beispielsweise im ganz überwiegend betrieblichen Interesse **Kosten für Vorsorgeuntersuchungen und Kreislauftrainingskurse** der Arbeitnehmer, so liegt kein Arbeitslohn vor. Dies wurde vom Bundesfinanzhof bereits mit Urteil vom 31.10.1986 (Aktenzeichen VI R 73/83) entschieden.

Übernimmt der Arbeitgeber **Kosten für die Massage** von Arbeitnehmern, so stellt dies dann keinen Arbeitslohn dar und ist mithin lohnsteuerfrei, wenn die Massage spezifisch berufsbedingten Beeinträchtigungen der Gesundheit des Arbeitnehmers vorbeugt oder diesen entgegenwirkt. Dies gilt beispielsweise bei Bildschirmarbeitnehmern, wie der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 30.5.2001 (Aktenzeichen VI R 177/99) entschieden hat.

Diese Rechtsprechung hat der Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 4.7.2007 (Aktenzeichen VI B 78/06) bestätigt. Danach stellt die Übernahme von Kosten eines **Rückentrainingsprogramms** durch den Arbeitgeber dann keinen Arbeitslohn dar, wenn mit diesem Programm Belastungen entgegengewirkt werden soll, denen die Arbeitnehmer speziell durch ihre Bildschirmtätigkeit ausgesetzt sind.

18 **Diebstahl eines betrieblichen PKW während privater Umwegfahrt nicht gewinnmindernd zu erfassen**

Im Urteils Sachverhalt war einem selbständig tätigen Arzt während des **Besuchs eines Weihnachtsmarktes** der zu seinem Betriebsvermögen gehörende PKW gestohlen worden; die Kaskoversicherung war wegen Verletzung einer Obliegenheitsverpflichtung des Arztes von der Regulierung des Schadens befreit. Der Arzt machte nun den Restbuchwert des gestohlenen PKW als Betriebsausgaben bei seinen Einkünften aus selbständiger Tätigkeit geltend.

Der Bundesfinanzhof entschied mit Urteil vom 18.4.2007 (Aktenzeichen XI R 60/04), dass der Diebstahl des PKW nicht als Betriebsausgabe geltend gemacht werden kann. Begründet wurde dies damit, dass der Aufenthalt des Arztes auf dem Weihnachtsmarkt zum Bereich seiner privaten Lebensführung zähle. Diese **Privatnutzung unterbreche die betriebliche Zweckbestimmung** des PKW. Die hierfür angefallenen Aufwendungen dürften steuerlich nicht abgezogen werden. Das gelte sowohl für den Wertverlust wie auch für die Fahrtkosten als auch z.B. für die durch das Parken verursachten Kosten.

Hinweis: Zur abschließenden Begründung wies der Bundesfinanzhof auch auf die entsprechende Würdigung der spiegelbildlich gelagerten Sachverhalte des Diebstahls oder des Unfalls eines privaten PKW während einer Dienstreise hin. Diesbezüglich erkennt der Bundesfinanzhof Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben an, auch wenn das Fahrzeug zum steuerlichen Privatvermögen zählt.

19 Entwurf eines Anwendungsschreibens zur Begünstigung nicht entnommener Gewinne

Ab dem Jahr 2008 können nicht entnommene Gewinne von Einzelunternehmern und Gesellschaftern einer Personengesellschaft einem begünstigten Tarif bei der Einkommensteuer (28,25 % zzgl. Solidaritätszuschlag) unterworfen werden. Im Falle einer späteren Entnahme dieser Beträge erfolgt dann eine Nachbelastung mit 25 % Einkommensteuer.

Hinweis: Insoweit handelt es sich um eine äußerst komplexe Regelung. Insbesondere muss herausgestellt werden, dass bei Anwendung dieser Vorschrift ein Vorteil für den Steuerpflichtigen regelmäßig nur dann gegeben ist, wenn dieser ansonsten bereits dem Einkommensteuerspitzensatz unterliegt. Lohnend ist eine Anwendung der Sonderbehandlung also nur bei vergleichsweise hohen Einkünften. Im Einzelfall ist dringend anzuraten, die jeweiligen Vor- und Nachteile ausführlich unter Hinzuziehung steuerlichen Rates abzuwägen.

Vorgelegt wurde nun der **Entwurf eines Anwendungsschreibens der Finanzverwaltung** zur Tarifbegünstigung für nicht entnommene Gewinne. Damit erhalten die Gesellschafter einer Personengesellschaft und Einzelunternehmer erste verlässliche Hinweise über die Sichtweise der Finanzverwaltung zu dieser äußerst komplexen Vorschrift. Zwar bleibt das endgültige Schreiben der Finanzverwaltung abzuwarten, jedoch sind folgende Aspekte bereits jetzt herauszustellen:

- Anwendbar soll die Tarifbegünstigung grundsätzlich für den nicht entnommenen Gewinn bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit sein. Die Finanzverwaltung will insoweit bei der Ermittlung der begünstigungsfähigen Einkünfte vorrangig die Regelungen über den Verlustausgleich und Verlustabzug anwenden. Dies bedeutet, dass dann, wenn beispielsweise begünstigten gewerblichen Einkünften **Verluste aus anderen Einkunftsarten** gegenüberstehen, zunächst ein Verlustausgleich vorzunehmen ist und dann nur für den verbleibenden Betrag der Sondertarif in Anspruch genommen werden kann.
- Der Antrag auf Tarifbegünstigung ist grundsätzlich bei Abgabe der Einkommensteuererklärung für jeden Betrieb oder Mitunternehmeranteil gesondert zu stellen. Insoweit besteht also noch kein dringender Handlungsbedarf. Insbesondere bedarf es bei Personengesellschaften **keiner einheitlichen Antragstellung aller Gesellschafter**.
- Steuerlich nicht abzugsfähige Betriebsausgaben, insbesondere also ab 2008 auch die Gewerbesteuer, mindern das Begünstigungsvolumen. Insoweit kann regelmäßig nicht der gesamte Gewinnanteil dem begünstigten Tarif unterworfen werden.
- Bei Personengesellschaften mindert eine Entnahme den nicht entnommenen Gewinn nur dann, wenn sie in das Privatvermögen des Gesellschafters oder in ein anderes Betriebsvermögen erfolgt. Die Zahlung von Sondervergütungen an einen Mitunternehmer (z.B. **Darlehensverzinsung oder Tätigkeitsvergütung**) mindert das maximale Begünstigungsvolumen demnach nur dann, wenn die Zahlung ins Privatvermögen (z.B. auf ein privates Bankkonto des Mitunternehmers) erfolgt.
- Die Aufgabe, Realteilung oder Veräußerung des ganzen Betriebs oder Mitunternehmeranteils führt zu einer zwangsweisen Nachversteuerung. Keine Nachversteuerung soll dann eintreten, wenn der Steuerpflichtige lediglich einen Teil des Betriebs oder einen Teil des Gesellschaftersanteils veräußert.

Hinweis: Zwar ergibt sich aktuell noch kein Handlungsbedarf hinsichtlich einer konkreten Antragstellung – dieser stellt sich vielmehr erst im Rahmen der Abgabe der Einkommensteuererklärung für 2008 – allerdings sollte schon zum jetzigen Zeitpunkt eine grobe Vorprüfung dahingehend erfolgen, ob eine Antragstellung in absehbarer Zukunft Sinn machen kann, da dann Gestaltungen zu prüfen sind, um die Begünstigung zu optimieren.

Soll eine Antragstellung erfolgen, so sind die Einlagen bzw. Entnahmen mit dem voraussichtlichen Ergebnisanteil abzustimmen. Notwendig ist also ein Einlagen-/Entnahmenmanagement. Erforderlich ist insoweit insbesondere eine unterjährige Überwachung und Hochrechnung des Gewinns. Gerade bei Gesellschaften mit stark schwankenden Gewinnen müssen Entnahmen genau geplant werden.

20 Laborarzt kann mit seinen Einkünften der Gewerbesteuer unterliegen

Ein Arzt unterliegt im Grundsatz nicht der Gewerbesteuer, da dieser keine gewerbliche, sondern eine freiberufliche Tätigkeit ausübt. Dies gilt auch dann, wenn er sich der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte bedient; Voraussetzung ist, dass der Arzt auf Grund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig wird. Eine Vertretung im Fall vorübergehender Verhinderung steht der Annahme einer leitenden und eigenverantwortlichen Tätigkeit nicht entgegen.

Dass in besonders gelagerten Ausnahmefällen aber auch eine Gewerbesteuerpflicht bestehen kann, zeigt das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 11.9.2007 (Aktenzeichen 9 K 2035/07). Der Kläger führte in den Streitjahren eine Praxis für Laboratoriumsmedizin, in der etwa 113 000 bis 126 000 Untersuchungsaufträge jährlich bearbeitet wurden, d.h. rund 440 bis 500 Befunde arbeitstäglich anfielen. Der Laborarzt beschäftigte in seiner Praxis einen weiteren Facharzt als freien Mitarbeiter, der seinerseits ohne Kontrolle oder Aufsicht durch den Praxisinhaber eigenverantwortlich tätig wurde. Insoweit sah das Finanzgericht die Grenze zur Gewerblichkeit überschritten und stufte die Einkünfte des Laborarztes als Einkünfte aus Gewerbebetrieb ein, sodass diese dann auch der Gewerbesteuer unterlagen.

Für Personengesellschaften

21 Aufteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags einer Personengesellschaft bei Vorliegen von gewinnabhängigen Vergütungen

Bei der Beteiligung an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft wird im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung den Gesellschaftern eine Steuerermäßigung gewährt. Ausgangsgröße bei der Berechnung der Steuerermäßigung ist der bei der Personengesellschaft festgestellte Gewerbesteuer-Messbetrag. Dieser ist auf die einzelnen Gesellschafter aufzuteilen. Nach den gesetzlichen Vorgaben ist die Aufteilung anhand des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels vorzunehmen, welcher sich im Zweifel aus dem Gesellschaftsvertrag ergibt.

Bei der Aufteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags sind weder Vorabgewinne noch Sondervergütungen zu berücksichtigen. Dies kann dazu führen, dass ein Gesellschafter, der Sondervergütungen oder Vorabgewinne bezieht, eine im Vergleich zu seinem Gewinnanteil große Steuerermäßigung erhält. Da die Steuerermäßigung nach einem vergleichsweise komplexen Verfahren aber begrenzt ist, kann in solchen Fällen die Situation eintreten, dass die Steuerermäßigung nicht in vollem Umfang steuerlich geltend gemacht werden kann.

Werden gewinnabhängige Vorabgewinne vereinbart, so lässt die Finanzverwaltung zu, dass diese bei der Aufteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags berücksichtigt werden. Dies ist für den Steuerpflichtigen im Grundsatz günstig. Allerdings lehnt das Finanzgericht Berlin-Brandenburg in dem Urteil vom 23.10.2007 (Aktenzeichen 6 K 1332/03 B) diese Vorgehensweise ab, da sie nicht durch das Gesetz gedeckt sei. Insbesondere betont das Finanzgericht, dass sich der Steuerpflichtige nicht auf die Äußerung der Finanzverwaltung berufen könne.

Hinweis: Das Urteil des Finanzgerichts ist vorläufig nicht rechtskräftig. Somit besteht in solchen Fällen für den Steuerpflichtigen eine deutliche Rechtsunsicherheit. Anzuraten ist, dass im Einzelfall alternative Gestaltungen gesucht werden, um eine rechtssichere und für den Steuerpflichtigen günstige Lösung zu erreichen. Hierzu sollte steuerlicher Rat eingeholt werden.

22 Kapitalaufbringung bei der GmbH & Co. KG

Bei der typischen GmbH & Co. KG obliegt der Komplementär-GmbH üblicherweise nur die Geschäftsführung für die KG und die Übernahme der unbeschränkten Haftung. Dies hat zur Folge, dass eine solche Komplementär-GmbH kein Betriebskapital benötigt. Das einzuzahlende Mindeststammkapital wird daher oftmals unmittelbar nach der Einzahlung von der GmbH der tätigen KG als Darlehen zur Verfügung gestellt.

In diesen Fällen ist bislang in der Rechtsprechung umstritten, ob das Stammkapital wirksam erbracht worden ist. Wird diese Frage verneint, so kann im Falle einer Insolvenz das Stammkapital von den Gesellschaftern nochmals eingefordert werden. Entscheidend ist, dass das Stammkapital nur dann wirksam erbracht wird, wenn dieses zur freien Verfügung der GmbH steht. Der Bundesgerichtshof (Urteil vom 10.12.2007, Aktenzeichen II ZR 180/06) hat dies nun für den Fall verneint, bei dem das Stammkapital unmittelbar darlehensweise an eine von den GmbH-Gesellschaftern beherrschte Gesellschaft weitergegeben wird.

Hinweis: Bei Neugründung einer GmbH & Co. KG ist darauf zu achten, dass das Stammkapital der GmbH tatsächlich vollständig zur freien Verfügung gestellt wird. Für bereits bestehende GmbH & Co. KGs sollte geprüft werden, ob das Kapital der GmbH wirksam erbracht wurde. Ansonsten kann es passieren, dass im Insolvenzfall

die Gesellschafter ihre Einlagen erneut zahlen müssen.

Für Arbeitnehmer

23 Neuregelung der Pendlerpauschale nach Auffassung des Bundesfinanzhofs verfassungswidrig

Nach verschiedenen Entscheidungen der Finanzgerichte (vgl. hierzu Mandanten-Rundschreiben 4/2007 unter der Rubrik „Für Arbeitnehmer“ den Beitrag „Pendlerpauschale verfassungswidrig?“ mit weiteren Nachweisen) hat nunmehr auch der Bundesfinanzhof in dem ausführlich begründeten Beschluss vom 10.1.2008 (Aktenzeichen VI R 17/07) die Auffassung vertreten, dass die Neuregelung der sog. Pendlerpauschale, d.h. die Versagung der Geltendmachung der Fahrtkosten für die ersten 20 Entfernungskilometer zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, verfassungswidrig sei. Diese Rechtsfrage wurde zur endgültigen Klärung dem Bundesverfassungsgericht vorgelegt.

Der Bundesfinanzhof folgt damit nicht der Argumentation des Gesetzgebers, dass der Weg von und zur Arbeitsstätte lediglich die private Sphäre betreffe (sog. Werkstorprinzip). Vielmehr seien die Aufwendungen des Arbeitnehmers, um zur Arbeitsstätte zu gelangen, regelmäßig Werbungskosten. Aus diesem Grund seien diese Aufwendungen bei der Bestimmung der finanziellen Leistungsfähigkeit nach dem sog. objektiven Nettoprinzip zu berücksichtigen.

Hinweis: Die Finanzämter wurden von den obersten Finanzbehörden angewiesen, dass bis zur Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts die Steuerpflichtigen die Fahrtkosten zur Arbeit ab dem ersten Kilometer auf der Lohnsteuerkarte eintragen lassen können. Bei einer (früheren) Versagung der Eintragung besteht zudem die Möglichkeit, dies durch ein vereinfachtes Verfahren nachzuholen. Hinzuweisen ist allerdings auf das Risiko einer nachteiligen Entscheidung durch das Bundesverfassungsgericht: In diesem Fall müssten die zu wenig gezahlten Steuern (u.U. nebst Verzinsung) zurückgezahlt werden.

24 Nutzung eines Dienstwagens für mehrere Dienstverhältnisse

Das Niedersächsische Finanzgericht hat mit Urteil vom 28.6.2007 (Aktenzeichen 11 K 502/06) entschieden, dass Fahrten eines Arbeitnehmers mit einem Dienstwagen nicht durch die 1 %-Regelung abgegolten sind, soweit das Firmenfahrzeug im Rahmen eines weiteren Dienstverhältnisses zur Erzielung von Einkünften genutzt wird.

Im Urteilsfall wurde dem Kläger von seinem ersten Arbeitgeber ein Dienstwagen zur Verfügung gestellt. Da sich die Geschäftsleitung im privaten Wohnhaus des Klägers befand, wurde der geldwerte Vorteil des Dienstwagens nur mit 1 % des Bruttolistenpreises steuerpflichtig erfasst. Geldwerte Vorteile für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte wurden nicht angesetzt. Dieser Dienstwagen wurde jedoch darüber hinaus für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Rahmen eines weiteren Dienstverhältnisses genutzt. Im Anschluss an eine Lohnsteueraußenprüfung erfasste das Finanzamt für die Fahrten zu der anderen Arbeitsstätte einen zusätzlichen geldwerten Vorteil mit 0,03 % des PKW-Listenpreises für jeden Kilometer zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Dem folgte das Finanzgericht nicht uneingeschränkt. Zwar soll die Nutzung des überlassenen PKW im Rahmen eines weiteren Dienstverhältnisses einen zusätzlichen – als Arbeitslohn zu erfassenden – Sachbezug darstellen. Allerdings soll der entsprechende geldwerte Vorteil nicht nach der 0,03 %-Regelung berechnet werden. Maßgebend soll vielmehr der tatsächliche Marktpreis für die PKW-Nutzung sein.

Hinweis: Gegen diese Entscheidung wurde Revision eingelegt. Die Auffassung des Finanzgerichts entspricht nicht der bisherigen Verwaltungsauffassung, wonach durch die Anwendung der 1 %-Regelung sämtliche nicht für den Arbeitgeber durchgeführte Fahrten abgedeckt sind. Es bleibt daher abzuwarten, ob sich der Bundesfinanzhof der einschränkenden Auffassung des Finanzgerichts anschließen wird.

25 Einsatzwechseltätigkeit: Abgrenzung zu Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb

Das Finanzgericht Hamburg hat mit Urteil vom 9.8.2007 (Aktenzeichen 1 K 25/07) entschieden, dass die Regelungen zur Entfernungspauschale bei der Abrechnung von Wegen zwischen Wohnung und ständig wechselnden Tätigkeitsstätten nicht zur Anwendung kommen.

Das Finanzgericht Hamburg weicht damit in einem zentralen Punkt von der bis Ende 2007 von der Finanzverwaltung vertretenen Auffassung zu Gunsten der Steuerbürger ab. Nach der Verwaltungsauffassung konnten bei Einsatzwechselfähigkeiten die Fahrtkosten nur dann als Reisekosten angesetzt werden, wenn die Entfernung zwischen der Wohnung und Einsatzstelle mehr als 30 km betrug.

Hinweis: Nur wenn die Tätigkeit des Einsatzwechslers durch den täglichen mehrfachen Ortswechsel geprägt war, lagen unabhängig von der 30 km-Grenze Reisekosten vor (Urteil des Bundesfinanzhofs vom 2.2.1994, Aktenzeichen VI R 109/89).

Die Qualifizierung der Fahrten als Reisekosten hat den Vorteil, dass 0,30 € pro **gefahrenem Kilometer** steuermindernd berücksichtigt werden können. Bei Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Entfernungspauschale) können hingegen nur 0,30 € pro **Entfernungskilometer** angesetzt werden (ab 2007 gekürzt um die ersten 20 km, vgl. hierzu unter der Rubrik „Für Arbeitnehmer“ den Beitrag „Neuregelung der Pendlerpauschale nach Auffassung des Bundesfinanzhofs verfassungswidrig“).

Diese 30 km-Grenze ist durch die Neufassung der Lohnsteuer-Richtlinien 2008 entfallen. Für die vor 2008 liegenden Jahre muss die Unterscheidung aber weiterhin getroffen werden, weil

- bei Fahrten innerhalb der 30 km-Grenze ein Kostenabzug nur nach den Grundsätzen der Entfernungspauschale und
- bei Fahrten, deren Tätigkeitsstätte mehr als 30 km entfernt liegt, eine Abrechnung der Fahrtkosten nach Reisekostengrundsätzen in Frage kommt.

Nach Auffassung des Finanzgerichts Hamburg existiert für die Umdeutung der Fahrten von der Wohnung zu einer im Umkreis von 30 km liegenden Einsatzstelle in eine Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte keine Rechtsgrundlage. Es ließ den Kostenabzug nach Dienstreisegrundsätzen zu, sodass auch für die Fahrten innerhalb des 30 km-Radius ein Werbungskostenabzug in Höhe der tatsächlichen Kosten bzw. pauschal mit 0,30 € je zurückgelegtem Kilometer berücksichtigt werden konnte.

Hinweis: Gegen dieses Urteil wurde Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt. Mit Hinweis auf das anhängige Verfahren (Aktenzeichen des Bundesfinanzhofs: VI R 47/07) sollten vergleichbare Fälle offen gehalten werden.

26 Kosten für separates Arbeitszimmer in Mehrfamilienhaus absetzbar

Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer sind ab dem Jahr 2007 grundsätzlich nicht mehr steuerlich abzugsfähig. Ein Abzug ist jedoch ausnahmsweise dann möglich, wenn

- das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten beruflichen und betrieblichen Betätigung des Steuerpflichtigen bildet,
- das Arbeitszimmer den Begriff der „Häuslichkeit“ nicht erfüllt oder
- es sich bei dem betreffenden Raum nicht um ein „Arbeitszimmer“ im Sinne des Einkommensteuergesetzes handelt.

In diesen Fällen können die entsprechenden Kosten der Räumlichkeit in unbegrenzter Höhe steuerlich geltend gemacht werden.

Hinweis: Die gesetzliche Abzugsbeschränkung für ein häusliches Arbeitszimmer betrifft nicht die Aufwendungen für die beruflich genutzten Einrichtungsgegenstände im Arbeitszimmer, wie Schreibtisch, Bücherregale, Klavier, Computer, bei denen es sich um Arbeitsmittel handelt. Die **Kosten der Arbeitsmittel** sind als Werbungskosten abzugsfähig. Bei Wirtschaftsgütern, die einer mehrjährigen Nutzung unterliegen, können die Kosten allerdings nur im Wege der Abschreibung verteilt über die Nutzungsdauer geltend gemacht werden.

Als **außerhäusliches Arbeitszimmer** angesehen wurden vom Bundesfinanzhof z.B. (also **keine Abzugsbeschränkung**):

- ein nicht zur Wohnung gehörender, zusätzlich angemieteter **Kellerraum** in einem Mehrfamilienhaus (Urteil vom 26.2.2003, Aktenzeichen VI R 160/99);
- eine **Mansardenwohnung** im Dachgeschoss eines Mehrfamilienhauses, die nicht in unmittelbarer räumlicher Nähe zur Wohnung des Steuerpflichtigen im Erdgeschoss liegt (Urteil vom 18.8.2005, Aktenzeichen VI R 39/04).

Aktuell hat das Finanzgericht Köln mit Urteil vom 29.8.2007 (Aktenzeichen 10 K 839/04) entschieden, dass kein häusliches Arbeitszimmer vorliegt, wenn in einem **Mehrfamilienhaus** ein Raum als Arbeitszimmer genutzt wird, der nicht auf der gleichen Etage wie die Privatwohnung liegt und keine Verbindung mit den privaten Wohnräumen zu einer gemeinsamen Wohneinheit besteht. Weiter führt das Finanzgericht aus, dass, wenn ein in einem Mehrfamilienhaus belegenes Arbeitszimmer nicht direkt von der Privatwohnung, sondern nur über das gemeinsame Treppenhaus erreichbar ist, es keinen Unterschied macht, ob der Arbeitsraum in einer Wohnung direkt über der Privatwohnung des Steuerpflichtigen liegt oder ob sich noch weitere Stockwerke dazwischen befinden.

Hinweis: Zu beachten ist, dass gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln Revision vor dem Bundesfinanzhof eingelegt worden ist (Aktenzeichen des Bundesfinanzhofs: VIII R 52/07).

Nicht als außerhäusliches Arbeitszimmer angesehen wurden vom Bundesfinanzhof dagegen z.B. **(also Abzugsbeschränkung):**

- ein Arbeitszimmer, das sich in einem **Anbau** zum Wohnhaus des Steuerpflichtigen befindet und nur über einen separaten Eingang vom straßenabgewandten Garten aus betreten werden kann (Urteil vom 13.11.2002, Aktenzeichen VI R 164/00);
- ein **Keller** in einem Mehrfamilienhaus, der zur Wohnung gehört (Urteile vom 19.9.2002, Aktenzeichen VI R 70/01 und vom 26.2.2003, Aktenzeichen VI R 130/01);
- ein Arbeitszimmer, das im **Dachgeschoss** eines Einfamilienhauses liegt (Urteil vom 26.2.2003, Aktenzeichen IV R 156/01).

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

27 Verfassungsmäßigkeit der Spekulationsgewinnbesteuerung ab 1999 nicht zweifelhaft

Mit Beschluss vom 19.12.2007 (Aktenzeichen IX B 219/07) hat der **Bundesfinanzhof** in einer summarischen Prüfung der Sach- und Rechtslage entschieden, dass keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit der steuerlichen Erfassung von Spekulationsgewinnen in den Jahren **1999 und 2000** bestehen.

Bereits in früheren Verfahren hat der Bundesfinanzhof erkannt, dass die Besteuerung von Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften verfassungsgemäß sei. Hierbei stützte er seine Rechtsansicht im Wesentlichen auf die Einführung des sog. Kontenabrufverfahrens der §§ 93 Abs. 7, 93b Abgabenordnung. Dieses eröffne den Behörden hinreichende Kontrollmöglichkeiten, um die Verwirklichung des staatlichen Steueranspruchs bei privaten Veräußerungsgeschäften (insbesondere bei Wertpapiergeschäften) gewährleisten zu können. Auch das **Bundesverfassungsgericht** hat mit einem aktuellen Kammerbeschluss vom 10.1.2008 (Aktenzeichen 2 BvR 294/06) bestätigt, dass die Besteuerung privater Wertpapiergeschäfte für den Veranlagungszeitraum **1999** verfassungsgemäß sei. Das Gericht führt aus, dass der Gesetzgeber seit 1998 das im Regelfall bei der Besteuerung zur Anwendung kommende Ermittlungsinstrumentarium der Finanzbehörden kontinuierlich erweitert und so eine für den Gesetzesvollzug auch für das Jahr 1999 typischerweise sich auswirkende Kontrollmöglichkeit geschaffen habe.

28 Im Zusammenhang mit Rentennachzahlungen entrichtete Zinsen unterliegen der Einkommensteuer

Im Urteilsfall führte der Steuerpflichtige auf Grund eines im Januar 1984 erlittenen Verkehrsunfalls mit der Bundesversicherungsanstalt für Angestellte eine langjährige Auseinandersetzung wegen einer **Erwerbsunfähigkeitsrente**. Ab dem 1.11.1998 erhielt er eine Rente wegen Erwerbsunfähigkeit bis längstens zur Vollendung des 65. Lebensjahres von monatlich ca. 1 600 DM. Außerdem wurde dem Steuerpflichtigen für den Zeitraum 1.1.1992 bis 31.10.1998 eine **Nachzahlung** in Höhe von ca. 129 000 DM zugesprochen. Ausweislich des Rentenbescheids ist in diesem Betrag eine **Zinsnachzahlung** für den Zeitraum Februar 1992 bis August 1998 in Höhe von ca. 14 000 DM enthalten.

Strittig war nun die steuerliche Behandlung dieser Zinsen. Der Bundesfinanzhof entschied mit Urteil vom 13.11.2007 (Aktenzeichen VIII R 36/05), dass diese Zinsnachzahlung als Einkünfte aus Kapitalvermögen der Einkommensteuer zu unterwerfen sei. Dem stehe auch nicht entgegen, dass mit der Zinszahlung Nachteile ausgeglichen werden sollten, die der Berechtigte durch die verspätete Zahlung der Sozialleistungen erlitten hatte.

Für Hauseigentümer

29 Renovierungskosten für ein zunächst vermietetes und danach verkauftes Grundstück

Im Urteilsfall lag ein fremdvermietetes Objekt vor. Am 16.4.1997 wurde ein Bauunternehmer mit Renovierungsarbeiten beauftragt. Mit notariellem Vertrag vom 15.1.1998 wurde das Grundstück veräußert. In dem Kaufvertrag verpflichtete sich die Veräußerin, die Renovierungsarbeiten noch auf ihre Rechnung durchführen zu lassen, was dann auch geschah.

Strittig war nun, ob die Renovierungsaufwendungen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar sind, oder aber der Grundstücksveräußerung zuzuordnen sind, welche einkommensteuerlich irrelevant ist.

Das Finanzgericht Baden-Württemberg stellte in dem Urteil vom 30.10.2007 (Aktenzeichen 4 K 292/04) insoweit abgrenzend fest, dass Renovierungsarbeiten, die in ausschließlichem oder ganz überwiegendem Zusammenhang mit der Veräußerung eines zuvor vermieteten Grundstücks stehen, keine Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung sind. Insbesondere soll die Verknüpfung der Renovierung mit der Grundstücksveräußerung im Kaufvertrag zur Überlagerung der Einkunftsebene (Vermietung und Verpachtung) durch die Vermögensebene (Veräußerung des Grundstücks als nicht steuerbarer Vorgang auf der privaten Vermögensebene) führen. Insoweit soll sich auch dann keine Änderung ergeben, wenn die Renovierungsarbeiten noch während der Vermietungszeit und auch vor Entstehen einer Verkaufsabsicht beauftragt wurden.

Hinweis: Der Werbungskostenabzug ist generell gefährdet, wenn die Vermietungstätigkeit nicht fortgeführt wird. Abgelehnt wird der Werbungskostenabzug bereits für Leerstandszeiten, wenn noch nicht feststeht, ob das Objekt weiter vermietet oder veräußert wird. Auch Kosten der Renovierung nach einer Vermietung und vor einer Eigennutzung sind grundsätzlich nicht als Werbungskosten abzugsfähig. In diesen Fällen ist insbesondere eine genaue Dokumentation der Absichten des Steuerpflichtigen mit dem Objekt sinnvoll.

30 Abgrenzung zwischen Herstellungs- und Erhaltungskosten bei Gebäuden mit unterschiedlicher Nutzung

In der Praxis ist die Abgrenzung zwischen Herstellungsaufwand, welcher nur über die Gebäudeabschreibung steuerlich geltend gemacht werden kann, einerseits und sofort abzugsfähigem Erhaltungsaufwand andererseits oftmals schwierig. Herstellungsaufwand ist immer dann anzunehmen, wenn nach der Fertigstellung etwas Neues geschaffen worden ist. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn die in das Gebäude neu eingebauten Bestandteile zu einer Erweiterung der Nutzungsmöglichkeit führen.

Eine wichtige Entscheidung hierzu hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 25.9.2007 (Aktenzeichen IX R 28/07) gefällt. Das Gericht stellte heraus, dass bei Gebäuden, die hinsichtlich der einzelnen Gebäudeteile unterschiedlichen Zwecken dienen, diese Frage auf den einzelnen Gebäudeteil bezogen entschieden werden muss. Derartige Gebäude finden sich häufig beispielsweise dann, wenn das Untergeschoss als Ladenlokal vermietet ist, das Obergeschoss dagegen Wohnzwecken dient.

Hinweis: Diese Sichtweise dürfte die Abgrenzung in der Praxis vereinfachen. Andererseits dürften auch einzelne Maßnahmen häufiger als Herstellungskosten einzustufen sein.

31 Grunderwerbsteuer geht nicht in die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ein

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (Urteil vom 9.11.2006, Aktenzeichen V R 9/04) ist die hälftige Grunderwerbsteuer nicht in die Bemessungsgrundlage (umsatzsteuerpflichtiger) Grundstücksveräußerungen einzubeziehen. In Grundstückskaufverträgen wird in der Regel vereinbart, dass der Erwerber die gesamte Grunderwerbsteuer zu entrichten hat, obwohl diese nach

dem Grunderwerbsteuergesetz von Käufer und Verkäufer jeweils hälftig zu tragen ist. Bislang erhöhte die Finanzverwaltung trotz der anderslautenden Vereinbarung im Kaufvertrag die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage um die halbe Grunderwerbsteuer. Diese Verwaltungspraxis führte damit zu einer Erhöhung der Umsatzsteuerschuld des Grundstücksveräußerers. Dieser Auffassung ist der Bundesfinanzhof mit dem Urteil vom 9.11.2006 entgegengetreten.

Dieser Ansicht folgt nun auch die Finanzverwaltung, wie mit Schreiben vom 25.9.2007 (Aktenzeichen IV A 5 – S 7200/07/0019) klargestellt wurde.

Hinweis: Diese Änderung muss bei der Abfassung von Grundstückskaufverträgen berücksichtigt werden.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

32 Einschränkung der steuerlich begünstigten Vermögensübertragung bei GmbH-Anteilen

Mit dem Jahressteuergesetz 2008 wurde die Vermögensübergabe gegen Zahlung einer Rente oder anderer Versorgungsleistungen grundlegend neu geregelt. Insbesondere wurde der Anwendungsbereich der steuerlich begünstigten Vermögensübergabe deutlich eingeschränkt. Die **steuerliche Besonderheit** dieser Vermögensübertragungen besteht darin, dass trotz der Vereinbarung der Rentenzahlungen in einkommensteuerlicher Hinsicht ein unentgeltlicher Vorgang gesehen wird, sodass der Übergeber keinen Veräußerungsgewinn zu versteuern braucht. Die laufenden Rentenzahlungen sind beim Zahlenden steuerlich abzugsfähig, müssen beim Empfänger andererseits als sonstige Einkünfte versteuert werden.

Nun ist jedoch ab 2008 der **Anwendungsbereich dieser Regelung deutlich eingeschränkt** worden. Die Übergabe von **GmbH-Anteilen** fällt nunmehr nur noch dann in den Anwendungsbereich, wenn ein Anteil von mindestens 50 % übergeben wird, der Übergeber Geschäftsführer der Kapitalgesellschaft war und der Übernehmer diese Tätigkeit fortsetzt.

Hinweis: Die Neuregelung gilt für alle Vermögensübergabeverträge, die **nach dem 31.12.2007** abgeschlossen werden. Bei vor dem 1.1.2008 abgeschlossenen Verträgen findet dagegen die Neuregelung keine Anwendung, sondern vielmehr gelten insofern die bisherigen Regelungen fort.

Im Einzelfall ist zu prüfen, ob nunmehr andere Übertragungsinstrumente genutzt werden können.

33 Pauschaler Betriebsausgabenansatz von 5 % verfassungswidrig?

Das Körperschaftsteuergesetz sieht seit dem Jahr 2004 vor, dass GmbHs, die ihrerseits eine Beteiligung an einer anderen GmbH halten und hieraus Gewinnausschüttungen oder auch Veräußerungsgewinne realisieren, pauschal 5 % der Einnahmen als nicht abziehbare Betriebsausgaben ansetzen müssen. Dies bedeutet, dass die Gewinnausschüttungen bzw. Veräußerungsgewinne im Ergebnis nur zu 95 % steuerfrei gestellt sind.

Das Finanzgericht Hamburg ist der Auffassung, dass diese Regelung insoweit verfassungswidrig ist, als dass 5 % der Erträge als Betriebsausgaben gelten, die steuerlich nicht abgezogen werden können und dass insoweit kein Nachweis tatsächlich niedrigerer Betriebsausgaben möglich ist (Beschluss vom 7.11.2007, Aktenzeichen 5 K 153/06, EFG 2008, 236). Darin sieht das Finanzgericht einen Verstoß gegen das verfassungsgemäße Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit. Allerdings hätte eine Verfassungswidrigkeit dieser Norm wohl zur Konsequenz, dass tatsächlich angefallene Betriebsausgaben keinerlei Berücksichtigung finden würden.

Das Finanzgericht Hamburg hat diese Frage nun dem Bundesverfassungsgericht zur Entscheidung vorgelegt. Dessen Urteil bleibt abzuwarten.

Hinweis: Ein Vorgehen mit Hinweis auf den Vorlagebeschluss des Finanzgerichts Hamburg gegen Steuerveranlagungen kann sich in der Praxis insbesondere dann lohnen, wenn die tatsächlichen Betriebsausgaben deutlich niedriger sind als die fiktiven Betriebsausgaben in Höhe von 5 % der Einnahmen oder wenn eben gar keine Betriebsausgaben angefallen sind.

34 Nutzung des Körperschaftsteuerguthabens aus der sog. Nachsteuer bei periodengleicher Weiterausschüttung

Aus dem Übergang vom körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren (das bei kalenderjahrgleichem Wirtschaftsjahr ab dem Jahr 2001 gilt) resultiert die bekannte Problematik des sog. Körperschaftsteuerguthabens, welches sich aus der Differenz zwischen Thesaurierungsbelastung und Ausschüttungsbelastung ergibt. Zur Lösung dieser Problematik (also **Rückerstattung des Guthabens an die Kapitalgesellschaften**) hatte der Gesetzgeber ursprünglich eine Regelung getroffen, nach der dieses Guthaben in Abhängigkeit von der Höhe der Gewinnausschüttungen über einen Zeitraum von maximal 18 Jahren zu einer Körperschaftsteuerminderung bei der ausschüttenden Kapitalgesellschaft führen sollte. Im Zuge dieser Ausschüttungen können die Kapitalgesellschaften ihren Anspruch aus dem Guthaben realisieren.

Mit der gesetzlichen Regelung war nun aber eine wesentliche Einschränkung verbunden: Denn wenn eine Kapitalgesellschaft (Tochtergesellschaft) an eine andere Kapitalgesellschaft (Muttergesellschaft) ausschüttete, dann erhielt die Tochtergesellschaft zwar die Körperschaftsteuerminderung, bei der empfangenden (Mutter-)Gesellschaft erhöhte sich aber entsprechend die Körperschaftsteuerschuld (**Nachsteuer**). Die Muttergesellschaft ihrerseits konnte dann aber das daraus resultierende Guthaben durch eine eigene (Weiter-)Ausschüttung realisieren.

Fraglich – und bis heute noch nicht höchstrichterlich entschieden – ist vor diesem Hintergrund die Frage, ob das Guthaben aus der Nachsteuer bereits im Jahr des Zuflusses der Ausschüttung realisiert werden kann.

Dazu sind mittlerweile verschiedene Finanzgerichtsverfahren anhängig. Zudem hat der Bundesfinanzhof in einem Aussetzungsverfahren (Beschluss vom 5.4.2005, Aktenzeichen I B 221/04, BStBl II 2005, 526) ernstliche Zweifel an der Versagung der unmittelbaren Realisierung des Guthabens geäußert. Im Kern geht es dabei um die Frage, ob es zur Nutzung des Guthabens einer gesonderten Feststellung zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres bedarf. Im entsprechenden Hauptsacheverfahren hat dazu das Finanzgericht München mit Urteil vom 2.5.2007 (Aktenzeichen 6 K 3224/06, EFG 2007, 1271) entschieden, dass es zur Nutzung des Guthabens einer solchen gesonderten Feststellung gerade nicht bedarf. Vielmehr könne das durch die Ausschüttung einer Tochtergesellschaft entstandene Guthaben im Jahr der Ausschüttung durch eine eigene (Weiter-)Ausschüttung der Muttergesellschaft (also im Jahr der „doppelten“ Ausschüttung) genutzt werden.

Demgegenüber wird diese Frage von der Finanzverwaltung bis heute verneint. Unter Berücksichtigung der o.g. Entscheidungen gewährt nun allerdings die Oberfinanzdirektion Hannover (Verfügung vom 28.9.2007, Aktenzeichen S 2600 – 15 – StO 242) in entsprechenden Einspruchsverfahren **auf Antrag das Ruhen des Verfahrens** und gegebenenfalls auch die Aussetzung der Vollziehung.

Hinweis: Diese Entwicklung betrifft zwar die mittlerweile überholte Rechtslage bis zur Änderung durch das Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) vom 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782) mit Wirkung für das Jahr 2006, ist aber materiell dennoch nicht zu unterschätzen, denn die Rechtsprechung führt zu für den Steuerpflichtigen **günstigen Ergebnissen**. Daher sollte in allen noch schwebenden Verfahren das Ruhen des Verfahrens und gegebenenfalls auch die Aussetzung der Vollziehung beantragt werden.

35 Verfassungsmäßigkeit des Halbabzugsverbots gemäß § 3c Abs. 2 Einkommensteuergesetz für Beteiligungsaufwand des Gesellschafters

Nach den aktuellen Regelungen des Halbeinkünfteverfahrens dürfen gemäß § 3c Abs. 2 Einkommensteuergesetz u.a. Werbungskosten, die mit den nur hälftig steuerlich erfassten Einnahmen (z.B. Gewinnausschüttungen) in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, auch nur zur Hälfte abgezogen werden (sog. **Halbabzugsverbot**). Dies gilt unabhängig davon, in welchem Veranlagungszeitraum die Einnahmen anfallen. Gegen diese Rechtslage ist angeführt worden, dass das Halbabzugsverbot verfassungswidrig sei, weil bei einer Gesamtschau der Steuerbelastung auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene die Gewinne in vollem Umfang erfasst werden, die entsprechend damit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Aufwendungen aber nur hälftig berücksichtigt werden dürfen.

Der Bundesfinanzhof (Urteil vom 19.6.2007, Aktenzeichen VIII R 69/05, GmbHR 2007, 1284) hatte aktuell die Frage der Verfassungswidrigkeit zu würdigen. Hierbei erklärte er das Halbabzugsverbot gemäß § 3c Abs. 2 Einkommensteuergesetz explizit für **mit dem Grundgesetz vereinbar**. Im Streitfall hatten die Kläger ihre GmbH-Beteiligung mit Hilfe eines Darlehens erworben. Die entsprechenden Schuldzinsen erkannte das Finanzamt gemäß § 3c Abs. 2 Einkommensteuergesetz nur zur Hälfte als Werbungskosten an. Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs begründet das Halbabzugsverbot zwar eine Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips, indem die Aufwendungen eines Anteilseigners im Zusammenhang mit seiner Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft nur zur Hälfte zum Abzug zugelassen werden, während andererseits die hälftige Steuerfreistellung der Gewinnausschüttungen nur zur Abmilderung der anderenfalls eintretenden Doppelbelastung dient. Allerdings sei die Abweichung vom objektiven Nettoprinzip jedoch sachlich gerechtfertigt; ihre Rechtfertigung bestehe in der systematischen Grundentscheidung des Halbeinkünfteverfahrens, Veräußerungsvorgänge und laufende Gewinnausschüttungen gleichzustellen. Für Veräußerungsvorgänge sei es nämlich unter der Geltung des Halbeinkünfteverfahrens als folgerichtig anzusehen, wenn von dem Veräußerungserlös nur die Hälfte der Anschaffungs- oder Herstellungskosten und der sonstigen Veräußerungskosten abgezogen werden könnten. Diese „sehr weitgehende begünstigende Typisierung“ rechtfertige es, auch bei laufenden Gewinnausschüttungen nur die Hälfte der Aufwendungen zum Abzug zuzulassen.

Hinweis: Zu beachten ist, dass im Zuge der Unternehmensteuerreform mit Wirkung ab 2009 für im **Privatvermögen** gehaltene Anteile an Kapitalgesellschaften die sog. **Abgeltungsteuer** eingeführt wird. Unter Geltung der Abgeltungsteuer ist der Abzug tatsächlicher Werbungskosten ganz ausgeschlossen. Möglich ist allerdings unter bestimmten Bedingungen ein antragsgebundener Wechsel zum Teileinkünfteverfahren, welches einen 60 %igen Abzug von Refinanzierungsaufwendungen und anderen Werbungskosten zulässt.

Im Falle der Fremdfinanzierung des Erwerbs von GmbH-Anteilen sind also Gestaltungen oder Anträge erforderlich, um die Abzugsfähigkeit der Schuldzinsen sicherzustellen. Insoweit sollte steuerlicher Rat eingeholt werden.

36 Abziehbarkeit von Schuldzinsen als Werbungskosten im Jahr 2001

Wie vorstehend bereits dargestellt, dürfen im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens Werbungskosten, die mit den nur hälftig steuerlich erfassten Einnahmen (z.B. Gewinnausschüttungen) in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, auch nur zur Hälfte abgezogen werden (sog. **Halbabzugsverbot**). Bislang ungeklärt war in diesem Zusammenhang noch der zeitliche Anwendungsbereich des Halbabzugsverbots.

Zur erstmaligen Anwendung hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 27.3.2007 (Aktenzeichen VIII R 10/06, GmbHR 2007, 946) entschieden, dass im Jahr 2001 geleistete Schuldzinsen dann in voller Höhe abzugsfähig sind, wenn in 2001 keine Gewinnausschüttungen erfolgt sind. Für die Praxis können damit drei Fallgruppen unterschieden werden:

- Im **Jahr 2002** (und in den folgenden Jahren) geleistete Schuldzinsen können zweifelsfrei nur (noch) hälftig abgezogen werden.
- Im **Jahr 2001** geleistete Schuldzinsen können grundsätzlich in voller Höhe abgezogen werden, wenn in 2001 keine Ausschüttung erfolgt ist.
- Im **Jahr 2001** geleistete Schuldzinsen können allerdings nur hälftig abgezogen werden, wenn in 2001 verdeckte Gewinnausschüttungen oder Vorabauschüttungen erfolgt sind oder aber sich der Steuerpflichtige an einer Gesellschaft beteiligt hat, die erst in 2001 neu gegründet worden ist.

37 Keine außerbetriebliche Sphäre einer Kapitalgesellschaft

In den Fällen, in denen eine GmbH ohne angemessenes Entgelt Geschäfte tätigt, die im privaten Interesse ihrer Gesellschafter liegen und bei der Gesellschaft selbst zu Verlusten führen, stellt sich regelmäßig die Frage, wie die erzielten **Verluste steuerlich zu würdigen** sind. Eine (auch im Schrifttum vertretene) Möglichkeit wäre, solche verlustbringenden Aktivitäten einer sog. ertragsteuerlichen Liebhaberei der GmbH zuzuordnen und damit das Vorliegen einer „außerbetrieblichen Sphäre“ der Gesellschaft anzunehmen.

Diese Möglichkeit verneint der Bundesfinanzhof (in Fortführung seiner bisherigen Rechtsprechung) und lehnt mit Urteil vom 22.8.2007 (Aktenzeichen I R 32/06, DStR 2007, 1954) das Vorliegen einer „außerbetrieblichen Sphäre“ ab. Stattdessen ist in derartigen Fällen verlustbringender Aktivitäten, die

im privaten Interesse der Gesellschafter liegen, vom Vorliegen einer **verdeckten Gewinnausschüttung** auszugehen, die entsprechend auch auf der Ebene des Gesellschafters der Besteuerung zu unterwerfen ist.

38 Änderung eines Gewinnabführungsvertrags muss in das Handelsregister eingetragen werden

Die sog. **steuerliche Organschaft** gehört zu den weit verbreiteten **Gestaltungsvarianten** bei der Besteuerung von Kapitalgesellschaften. Sie ermöglicht eine steueroptimierte Verrechnung der Gewinne und Verluste der beteiligten Unternehmen. Die Anerkennung einer solchen Organschaft setzt u.a. den Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrags zwischen dem Mutter- und dem Tochterunternehmen voraus. Dabei muss dieser Ergebnisabführungsvertrag nach den gesetzlichen Erfordernissen auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen und auch tatsächlich durchgeführt werden.

Zu diesem Problemkreis hat das Finanzgericht Berlin-Brandenburg mit Urteil vom 21.8.2007 (Aktenzeichen 6 K 39/06, EFG 2007, 1897) entschieden, dass dann, wenn ein Ergebnisabführungsvertrag nicht auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen wurde, dieser Mangel zwar durch eine entsprechende Vertragsänderung geheilt werden könne, die Heilung steuerlich aber nur für die Zukunft eintrete. Außerdem bedürfe die Vertragsänderung der Eintragung in das Handelsregister.

Hinweis: Sowohl bei Abschluss als auch bei Änderung von Ergebnisabführungsverträgen sind die zivilrechtlichen Formvorschriften dringend zu beachten, damit der Vertrag steuerlich anerkannt wird.

39 Besteuerung einer in Liquidation befindlichen Kapitalgesellschaft

Da sich die Liquidation einer Kapitalgesellschaft regelmäßig über mehrere Veranlagungszeiträume erstreckt, regelt das Körperschaftsteuergesetz, dass der im Abwicklungszeitraum erzielte Gewinn der Besteuerung zu Grunde zu legen ist; dieser **Besteuerungszeitraum** soll dabei **drei Jahre** nicht übersteigen. Dazu hat nun der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 18.9.2007 (Aktenzeichen I R 44/06, WPg 2008, 85) Stellung genommen.

Im Urteils Sachverhalt lag eine sog. **Nachtragsliquidation** vor, die immer dann erfolgt, wenn sich herausstellt, dass eine im Grundsatz bereits voll beendigte Kapitalgesellschaft doch noch über verteilbares Aktivvermögen verfügt. So war im Urteilsfall die klagende Aktiengesellschaft zwar schon in 1967 aufgelöst und in 1970 im Handelsregister gelöscht worden, im Zuge der Wiedervereinigung machte sie dann aber seit 1990 Vermögensansprüche in Ostdeutschland geltend; in 1993 zahlten die Behörden entsprechend über 5 Mio. DM.

Das Finanzamt erließ in der Folge einen Körperschaftsteuerbescheid für einen Besteuerungszeitraum von 1991 bis 1997, für den es die Besteuerungsgrundlagen schätzte. Die dagegen erhobene Klage der Aktiengesellschaft blieb erfolglos.

Denn der Bundesfinanzhof folgt der Auffassung der Finanzverwaltung und hält die Steuerfestsetzung für gerechtfertigt. Zur Begründung verweist der Bundesfinanzhof darauf, dass in Liquidationsfällen nicht etwa das Kalenderjahr, sondern der gesamte Abwicklungszeitraum zu betrachten ist. Dieser Abwicklungszeitraum soll nun aber nach den gesetzlichen Vorgaben drei Jahre nicht überschreiten, sodass die Finanzverwaltung regelmäßig berechtigt ist, nach Ablauf von drei Jahren einen Steuerbescheid zu erlassen. Dies hängt nach expliziter Feststellung des Bundesfinanzhofs auch nicht davon ab, dass für die Festsetzung vor Abschluss der Abwicklung („Zwischenveranlagung“) ein besonderer Anlass besteht. Die Finanzverwaltung habe vielmehr ausschließlich nach pflichtgemäßem Ermessen über die Festsetzung zu entscheiden und könne insoweit insbesondere die Länge des Abwicklungszeitraums und die Höhe des steuerlich zu erfassenden Gewinns berücksichtigen.

40 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung

a) Zeitlich nicht begrenzte Umsatztantieme als verdeckte Gewinnausschüttung

Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs sind **umsatzabhängige Provisionen** an den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer in der Regel den **Umsatztantiemen** gleichzusetzen und damit als verdeckte Gewinnausschüttungen zu werten. Denn diese beinhalteten die Gefahr der Gewinnabsaugung und das Risiko, dass Umsätze zu Lasten der Rentabilität in die Höhe getrieben

würden. Etwas anderes könne allenfalls in Fällen sog. Vertriebsprovisionen (wenn der Geschäftsführer ausschließlich für den Vertrieb zuständig ist und keinen unmittelbaren Einfluss auf den Gewinn der GmbH nehmen kann) und in betrieblichen Aufbau- oder Umbauphasen gelten.

Dazu hat das Finanzgericht München mit Urteil vom 22.10.2007 (Aktenzeichen 7 K 4673/05) entschieden, dass eine Umsatztantieme im Regelfall dann eine verdeckte Gewinnausschüttung ist, wenn in der Tantiemevereinbarung eine **zeitliche und höhenmäßige Begrenzung** der Tantieme fehlt.

Dies soll nach Auffassung des Finanzgerichts sogar dann gelten, wenn nach einer **betrieblichen Aufbauphase** die Tantiemevereinbarung geändert und festgestellt wird, dass es in der Vergangenheit nicht zu einer Gewinnabsaugung gekommen ist.

Hinweis: Umsatztantiemen werden bei Gesellschafter-Geschäftsführern nur unter ganz engen Bedingungen steuerlich akzeptiert. In der Praxis sollte bei solchen Vereinbarungen sehr vorsichtig vorgegangen werden.

b) Angemessenheit der Gesamtausstattung des Geschäftsführers

Die Angemessenheit der Gesamtausstattung von Gesellschafter-Geschäftsführern ist in der Praxis ein häufig anzutreffender Diskussionspunkt mit der Finanzverwaltung. Dazu hat das Finanzgericht Berlin-Brandenburg mit Urteil vom 27.9.2007 (Aktenzeichen 6 K 8215/06 B, EFG 2008, 232) festgestellt, dass es unter dem Kriterium der Fremdüblichkeit keine festen Regeln für die Bestimmung der Angemessenheit gebe, sondern dass die angemessenen Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers im Einzelfall durch **Schätzung** des Finanzamts und gegebenenfalls des Finanzgerichts zu ermitteln seien. Da sich eine solche Schätzung naturgemäß auf eine **Bandbreite** von Beträgen erstreckt, seien auch nur die Beträge als verdeckte Gewinnausschüttung zu werten, die den **oberen Rand der Bandbreite** übersteigen. Maßgebende Kriterien bei der Schätzung können sein:

- Art und Umfang der Tätigkeit,
- Verhältnis des Geschäftsführergehalts zum Gesamtgewinn,
- Umsatz und Gewinn,
- Umsatzentwicklung und Gewinnaussichten,
- Umfang des Kundenkreises und
- Anzahl der Mitarbeiter.

41 Informationsansprüche eines ausgeschiedenen Gesellschafters

Gesellschafter einer GmbH haben weitgehende Informationsrechte: Die Geschäftsführer einer GmbH haben jedem Gesellschafter auf Verlangen unverzüglich Auskunft über die Angelegenheiten der GmbH zu geben und Einsicht in die Bücher und Schriften zu gestatten. Dieses weitgehende Informationsrecht endet allerdings mit dem Ausscheiden des Gesellschafters.

Hinsichtlich der Frage, ob und inwieweit ein Auskunftsanspruch gegeben ist, wenn der Gesellschafter sich einem Konkurrenzunternehmen angeschlossen hat, differenziert das Oberlandesgericht München in dem Beschluss vom 11.12.2007 (Aktenzeichen 31 Wx 48/07, DStR 2008, 115) wie folgt: Trotz des Bestehens des Verweigerungsrechts bei Verwendung der Informationen zu gesellschaftsfremden Zwecken darf dem Gesellschafter nicht jegliche Information verweigert werden. Die Jahresabschlüsse der Gesellschaft, die ja ohnehin im elektronischen Bundesanzeiger für jedermann zugänglich sind, dürfen vom Gesellschafter selber eingesehen werden. Für wettbewerbsrelevante Informationen gilt dagegen, dass Einsicht nur ein zur Berufsverschwiegenheit verpflichteter, von beiden Parteien ausgewählter Sachverständiger nehmen kann.

Mit freundlichen Grüßen