

---

### Für alle Steuerpflichtigen

---

- 1 Steuerliche Änderungen durch das Konjunkturpaket II
  - 2 Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung
  - 3 Übergang auf die nachgelagerte Rentenbesteuerung auch für Freiberufler verfassungsrechtlich anzuerkennen
  - 4 Keine Steuerermäßigung bei Barzahlung der Rechnung für Handwerkerleistungen
  - 5 Ab 2009 neue Mindestgrenzen für Einkommensteuer-Vorauszahlungen
  - 6 Vorsteuerabzug bei Bau eines gemischt genutzten Gebäudes?
  - 7 Streit um die Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags weiter offen
  - 8 Mitarbeiterkapitalbeteiligungsgesetz beschlossen
- 

### Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

---

- 9 Doppelte Haushaltsführung beiderseits berufstätiger Ehegatten
  - 10 Werkstatt- und Servicefahrzeuge unterliegen nicht der 1 %-Regelung
  - 11 Steuerliche Behandlung von Mahlzeiten während einer Fortbildungsveranstaltung
  - 12 Leistungen aus einer Gruppenunfallversicherung
  - 13 Umsetzung des Urteils des Bundesverfassungsgerichts zur ungekürzten Pendlerpauschale
  - 14 Abgrenzung der beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit und des damit verbundenen erhöhten Werbungskostenabzugs
  - 15 Fahrten zu ständig wechselnden Arbeitsstätten
  - 16 Möglichkeiten steuerfreier Zuwendungen an Arbeitnehmer
- 

### Für Unternehmer und Freiberufler

---

- 17 Umsatzsteuerkorrektur bei Minderung der Bemessungsgrundlage
  - 18 Bilanzrechtsreform kurz vor dem Abschluss
  - 19 Erwerb einer Arztpraxis bzw. einer kassenärztlichen Zulassung
  - 20 Umsatzsteuer bei der Veräußerung eines noch zu bebauenden Grundstücks
  - 21 Steuerabzug von Einkünften beschränkt steuerpflichtiger Fotomodelle
- 

### Für Personengesellschaften

---

- 22 Vermeidung der Betriebsaufgabe durch Betriebsverpachtung
  - 23 Unterzeichnung des Investitionszulagenantrags einer Personengesellschaft
- 

### Für Bezieher von Kapitaleinkünften

---

- 24 Änderung von Einkommensteuerbescheiden auf Grund nachträglich bekannt gewordener Kapitalerträge
- 

### Für Hauseigentümer

---

- 25 Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung bei fehlender Verwertbarkeit eines Gebäudes
  - 26 Legen eines Hauswasseranschlusses durch ein Wasserversorgungsunternehmen unterliegt dem ermäßigten Umsatzsteuersatz
  - 27 Nachweis der Vermietungsabsicht bei leer stehender Wohnung
  - 28 Erhebung der Grunderwerbsteuer verstößt nicht gegen Mehrwertsteuer-Richtlinie
- 

### Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

---

- 29 Organschaft: Formerfordernisse bei Beherrschungs- und Ergebnisabführungsverträgen
  - 30 Bewertung der Einlage einer wertgeminderten wesentlichen Beteiligung in ein Einzelbetriebsvermögen
  - 31 Bewertung der Einlage eines werthaltigen GmbH-Geschäftsanteils bei wesentlicher Beteiligung des Steuerpflichtigen im Zeitpunkt der Einlage
  - 32 Nachträgliche Anschaffungskosten bei wesentlichen Beteiligungen
  - 33 Veräußerungsverlustrealisierung durch Darlehensausfall bei wesentlichen Beteiligungen bereits im Zeitpunkt des Rangrücktritts
  - 34 Kein Übergang des wirtschaftlichen Eigentums bei Aktienkauf mit nur vorläufig festgelegtem Kaufpreis
  - 35 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung
  - 36 Haftung des Strohmann-Geschäftsführers und des faktischen Geschäftsführers für nicht abgeführte Lohnsteuer
- 

### Beilage „Neuregelung der Erbschaft- und Schenkungsteuer“

---

- 37 Bedeutung der Erbschaft- und Schenkungsteuer
- 38 Wesentliche Elemente des Schenkung- und Erbschaftsteuerrechts
- 39 Bewertung und Begünstigung von Immobilien
- 40 Bewertung und Begünstigung von Unternehmensvermögen



---

## Für alle Steuerpflichtigen

---

### 1 Steuerliche Änderungen durch das Konjunkturpaket II

Das Gesetz zur Sicherung von Beschäftigung und Stabilität in Deutschland (Konjunkturpaket II) wurde verkündet. Auf folgende steuerliche Änderungen ist insoweit hinzuweisen:

- Einkommensteuertarif: Der **Grundfreibetrag** wurde rückwirkend ab dem 1.1.2009 um 170 € auf 7 834 € und wird ab dem 1.1.2010 um weitere 170 € angehoben. Gleichzeitig wurde der Eingangssteuersatz von 15 % auf 14 % abgesenkt. Die übrigen Tarifeckwerte wurden ebenfalls angehoben. Im Ergebnis bringt das Konjunkturpaket II für 2009 bei durchschnittlichen Einkommensverhältnissen eine Entlastung von ca. 100 € pro Jahr.
- Zum 1.7.2009 wird der **Beitragssatz zur gesetzlichen Krankenversicherung** von 15,5 % auf 14,9 % gesenkt. Davon trägt dann der Arbeitnehmer 7,9 % und der Arbeitgeber 7,0 %.
- Der **Beitragssatz zur Arbeitslosenversicherung** verbleibt auch über Juli 2010 hinaus bei 2,8 % und wird nicht wie bislang vorgesehen dann auf 3,0 % angehoben.
- Das Gesetz ist am 5.3.2009 im Bundesgesetzblatt verkündet worden. Ab diesem Zeitpunkt ist bei der **Lohnabrechnung** der neue Tarif zu Grunde zu legen, soweit eine Umstellung des Lohnprogramms kurzfristig möglich ist. Darüber hinaus erfolgt eine Korrektur der zu viel gezahlten Lohnsteuer für die Monate Januar und Februar 2009. Diese Korrektur ist durch den Arbeitgeber mit der nächsten Lohnzahlung vorzunehmen.
- Eltern erhalten einen einmaligen **Kinderbonus von 100 € pro kindergeldberechtigtes Kind**. Kindergeldempfängern wird dieser automatisch von der Familienkasse ausgezahlt. Da die Kinderfreibeträge aber nicht erhöht werden, wird dieser Bonus bei der Einkommensteuerveranlagung 2009 mit den Kinderfreibeträgen verrechnet. Im Ergebnis profitieren daher nur Eltern, bei denen sich die Freibeträge nicht auf die Einkommensteuer auswirken, wenn also das Einkommen vergleichsweise gering ist.

### 2 Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung

Am 18.2.2009 hat das Bundeskabinett den Regierungsentwurf eines Gesetzes zur verbesserten steuerlichen Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen (Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung) beschlossen. Anlass dieses Gesetzentwurfs sind die Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts v. 13. 2. 2008 (Aktenzeichen 2 BvL 1/06, 2 BvR 1220/04, 2 BvR 410/05 u.a.), wonach das Prinzip der Steuerfreiheit des Existenzminimums nicht nur das sog. sächliche Existenzminimum, sondern auch Beiträge zu privaten Versicherungen für den Krankheits- und Pflegefall schützt. Nach dem derzeitigen Steuerrecht sind Krankenversicherungsbeiträge aber nur sehr begrenzt steuerlich absetzbar. Das Bundesverfassungsgericht hat den Gesetzgeber verpflichtet, spätestens mit Wirkung zum 1.1.2010 eine Neuregelung zu treffen, die auch die gesetzlich kranken- und pflegepflichtversicherten Steuerpflichtigen einbezieht.

Vorgesehen sind nun folgende Änderungen:

- Der Sonderausgabenabzug soll nun für alle sonstigen Vorsorgeaufwendungen in einen Sonderausgabenabzug für Kranken- und Pflegepflichtversicherungsbeiträge umgestaltet werden. Dies führt zu einem Abzugsverbot für alle weiteren sonstigen Vorsorgeaufwendungen, wie z. B. die Beiträge für Haftpflicht-, Arbeitslosen-, Berufsunfähigkeits- oder Unfallversicherungen.
- Ermöglicht wird der Abzug der Beiträge des Steuerpflichtigen für sich und seine engsten Familienangehörigen zu Gunsten einer Krankenversicherung in Höhe der sog. Basisabsicherung als Sonderausgaben. Nicht abzugsfähig sind nach dem Gesetzentwurf Beiträge, die über die sog. Basisabsicherung hinausgehen (z. B. Chefarztbehandlung oder Einbettzimmer im Krankenhaus).

- Nicht abzugsfähig sollen darüber hinaus die Beitragsanteile zur gesetzlichen Krankenversicherung sein, soweit sie der Finanzierung des Krankengelds dienen. Der jeweilige Beitrag ist insoweit pauschal um 4 % zu vermindern.

**Hinweis:** Die neue Rechtslage wird insbesondere privat krankenversicherten Personen mit Kindern ganz deutliche steuerliche Entlastungen bringen.

### 3 **Übergang auf die nachgelagerte Rentenbesteuerung auch für Freiberufler verfassungsrechtlich anzuerkennen**

Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 26.11.2008 (Aktenzeichen X R 15/07) hat der Gesetzgeber mit der 2005 eingeführten sog. nachgelagerten Besteuerung der Renteneinkünfte die Grenzen seines Gestaltungsspielraums nicht überschritten, sodass dies verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden sei. Dies gelte auch für vor dem 1.1.2005 begonnene Altersrenten aus der gesetzlichen Rentenversicherung bzw. aus berufsständischen Versorgungswerken, die ab dem 1.1.2005 zu 50 % der Besteuerung zu unterwerfen sind. Der Bundesfinanzhof betont zwar, dass keine Doppelbesteuerung eintreten darf, was prinzipiell möglich ist, da bis 2005 die Beiträge zur Rentenversicherung bzw. zu den Versorgungswerken eben nur sehr eingeschränkt abzugsfähig waren, sah eine solche im vorliegenden Fall aber nicht.

**Hinweis:** Abzuwarten bleibt, ob gegen dieses Urteil oder in den vergleichbaren anhängigen Verfahren vor dem Bundesverfassungsgericht Verfassungsbeschwerden eingelegt wird. Die Rechtsfrage ist also noch weiter offen.

### 4 **Keine Steuerermäßigung bei Barzahlung der Rechnung für Handwerkerleistungen**

Mit Urteil vom 20.11.2008 (Aktenzeichen VI R 14/08) hat der Bundesfinanzhof bestätigt, dass die Barzahlung einer Rechnung aus der Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen ohne bankmäßige Dokumentation des Zahlungsvorgangs die entsprechenden Aufwendungen von der Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer ausschließt. Das Gesetz schreibt ausdrücklich vor, dass der Steuerpflichtige zur Gewährung der Steuerermäßigung die Aufwendungen durch Vorlage einer Rechnung und die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Handwerkerleistung durch Beleg des Kreditinstituts nachweist.

Den Ausschluss von bar bezahlten Leistungen hat der Gesetzgeber seinerzeit bewusst gewählt, da eine Hürde aufgebaut werden sollte, um Schwarzarbeit zu unterbinden. Insoweit sieht der Bundesfinanzhof auch eine ausreichende Begründung für die Ungleichbehandlung der verschiedenen Zahlungsformen und weist verfassungsrechtliche Bedenken zurück.

**Hinweis:** Ab dem Jahr 2008 ist die Pflicht entfallen, den Überweisungsbeleg der Finanzverwaltung mit der Steuererklärung vorzulegen. Dies ändert nichts daran, dass nach wie vor eine Barzahlung der Leistung die Steuerermäßigung ausschließt.

### 5 **Ab 2009 neue Mindestgrenzen für Einkommensteuer-Vorauszahlungen**

Nach dem Jahressteuergesetz 2009 werden Einkommensteuer-Vorauszahlungen nunmehr erst dann festgesetzt, wenn die voraussichtliche Abschlusszahlung mindestens 400 € erreicht und für einen Vorauszahlungszeitpunkt mindestens 100 € beträgt. Maßgebend ist bei der Berechnung der voraussichtlichen Zahlung grundsätzlich die letzte Einkommensteuer-Veranlagung. Vorauszahlungen zur Einkommensteuer werden zum 10.3., 10.6., 10.9. und 10.12. eines jeden Jahres fällig und per Vorauszahlungsbescheid von der Finanzverwaltung festgesetzt. Durch die Heraufsetzung dieser Schwelle soll das Steuerverfahren vereinfacht werden („Bürokratieabbau“).

Gleichzeitig wurden auch die Schwellenwerte für eine Erhöhung der laufenden Vorauszahlungen auf 100 € je Quartal bzw. für nachträgliche Vorauszahlungen auf 5 000 € heraufgesetzt.

**Hinweis:** Aktuell sollten auch an Hand des voraussichtlichen Einkommens für 2008 und einer Hochrechnung für das Jahr 2009 die laufenden Vorauszahlungen überprüft werden. Dies bietet sich insbesondere bei Freiberuflern an, kann aber auch bei Immobilienbesitzern relevant sein, wenn in 2008 größere Erhaltungsmaßnahmen an der vermieteten Immobilie getätigt werden mussten. In diesen Fällen kann bei einem Rückgang der Einkünfte eine Herabsetzung der Vorauszahlungen beim Finanzamt beantragt werden. Zum Nachweis sollte

eine vorläufige Ermittlung der Einkünfte dem Antrag beigefügt werden.

## 6 Vorsteuerabzug bei Bau eines gemischt genutzten Gebäudes?

Der Europäische Gerichtshof hatte in dem viel beachteten Urteil vom 8.5.2003 in der Rechtssache „Seeling“ entschieden, dass die beim Erwerb gemischt unternehmerisch und nichtunternehmerisch genutzter Gegenstände geschuldete Umsatzsteuer grundsätzlich vollständig und sofort als Vorsteuer vom Finanzamt zu erstatten ist, wenn sich der Unternehmer dafür entscheidet, diese Gegenstände seinem Unternehmen zuzuordnen. Dies führte zu **Steuersparmodellen** insbesondere **bei gemischt genutzten Gebäuden**: Der Unternehmer kann die gesamten Vorsteuern aus den Baukosten sofort vom Finanzamt erstattet bekommen und muss dann lediglich in den Folgejahren die auf den nichtunternehmerisch genutzten Teil des Hauses entfallenden Vorsteuern ratierlich an das Finanzamt wieder zurückzahlen. Insgesamt ergibt sich ein erheblicher Liquiditätsvorteil.

Im Fall „Seeling“ wurde der unternehmerisch genutzte Gebäudeteil zur Erzielung von der Umsatzsteuer unterliegenden Umsätzen genutzt. Fraglich war, wie zu verfahren ist, wenn der unternehmerisch genutzte Teil zur Erzielung von steuerfreien Umsätzen genutzt wird. Über einen solchen Fall hatte nun der Bundesfinanzhof zu entscheiden. Im Urteilsfall wurde ein Teil des Gebäudes steuerfrei an eine Arztpraxis vermietet und im Übrigen zu privaten Wohnzwecken genutzt. Mit Urteil vom 8.10.2008 (Aktenzeichen XI R 58/07) hat der Bundesfinanzhof in diesem Fall den Vorsteuerabzug abgelehnt.

**Hinweis:** Steuergestaltungsmodelle in Anlehnung an den Fall „Seeling“ werden sehr häufig empfohlen. Im Einzelfall kann dies auch durchaus berechtigt sein. Allerdings muss verdeutlicht werden, dass die Anwendbarkeit und die Vorteilhaftigkeit solcher Modelle für jeden Einzelfall sehr sorgfältig und unter Hinzuziehung steuerlichen Rats geprüft werden muss.

## 7 Streit um die Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags weiter offen

Nach wie vor beschäftigt die Frage der Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags die Gerichte. Diese Frage ist also noch nicht geklärt. Auch die Finanzverwaltung hat dies nun akzeptiert. Mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 4.2.2009 (Aktenzeichen IV A 3 – S 0625/08/10007 – DOK 2009/0057664) wurde mitgeteilt, dass Einsprüche gegen die Festsetzung des Solidaritätszuschlags im Einzelfall bis zur letztendlichen Entscheidung in den derzeit anhängigen Verfahren ruhen können.

**Hinweis:** Welchen Erfolg die noch anhängigen Verfahren haben, ist schwer zu sagen. Bislang haben sich die Gerichte für eine Verfassungsmäßigkeit ausgesprochen. In materiell bedeutenden Fällen kann dennoch ein Einspruch gegen die Festsetzung des Solidaritätszuschlags in Erwägung gezogen werden. Allerdings sind die Verfahrensweisen in den einzelnen Bundesländern unterschiedlich. Zum Teil werden Einsprüche gegen die Festsetzung des Solidaritätszuschlags als unbegründet zurückgewiesen. Soweit die Bescheide allerdings unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergehen, ist ein Einspruch insoweit nicht erforderlich, da die Veranlagungen dann später noch zu Gunsten des Steuerpflichtigen geändert werden können.

## 8 Mitarbeiterkapitalbeteiligungsgesetz beschlossen

Am 13.2.2009 hat der Bundesrat das Gesetz zur steuerlichen Förderung der Mitarbeiterkapitalbeteiligungen (Mitarbeiterkapitalbeteiligungsgesetz) verabschiedet. Ziel ist es, möglichst vielen Mitarbeitern die Möglichkeit zur Beteiligung an ihrem Unternehmen zu geben. Das Gesetz soll im Kern ab 1.4.2009 in Kraft treten und beinhaltet die folgenden wesentlichen Regelungen:

- Die bisherige Freibetragsregelung für Mitarbeiterkapitalbeteiligung ist zu Gunsten eines neuen jährlichen Freibetrags von 360 € entfallen. Der Freibetrag wird gewährt für Sachbezüge des Arbeitnehmers aus unentgeltlicher oder verbilligter Überlassung von Vermögensbeteiligungen am Unternehmen des Arbeitgebers oder eines Konzernunternehmens oder an einem Mitarbeiterbeteiligungs-Sondervermögen.
- Mitarbeiterbeteiligungs-Sondervermögen werden von den Kapitalanlagegesellschaften unter Berücksichtigung zahlreicher gesetzlicher Vorgaben für Zwecke der Gewährung indirekter Vermögensbeteiligungen gegründet. Die Kapitalanlagegesellschaften dürfen für einen Mitarbeiterbeteiligungs-Sonderfonds Beteiligungen an Unternehmen erwerben.

- Die Arbeitnehmer-Sparzulage ist erweitert worden. Als neue begünstigte Anlageform sind Mitarbeiterbeteiligungs-Sondervermögen hinzugetreten. Die Einkommensgrenze erhöht sich für Ledige von 17 900 € bzw. für Verheiratete von 35 800 € auf 20 000 € bzw. 40 000 €. Nur bei den Wohnungsbauförderungen bleibt es bei den bisherigen Einkommensgrenzen. Die Arbeitnehmer-Sparzulage wird von 18 % auf 20 % angehoben.
- Die bisher bestehenden Mitarbeiterbeteiligungs-Modelle genießen Bestandsschutz und werden bis einschließlich 2015 wie bisher gefördert. Dies bedeutet aber auch, dass für diesen Übergangszeitraum das bisherige und das neue System parallel gelten.

**Hinweis:** Insgesamt sind die Restriktionen für diese neuen Mitarbeiterbeteiligungs-Sonderfonds äußerst hoch. So müssen die Fondsgesellschaften vorwiegend in kleinere deutsche, nicht börsennotierte Unternehmen investieren, die ihren Mitarbeitern freiwillige Leistungen zum Erwerb solcher Fonds anbieten. Der Erfolg des neuen Gesetzes dürfte daher fraglich sein.

---

## Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

---

### 9 Doppelte Haushaltsführung beiderseits berufstätiger Ehegatten

Im Urteilsfall waren die Kläger seit 1999 verheiratet und bewohnten bis zur Eheschließung jeweils eigene Wohnungen an den Beschäftigungsorten: Der Kläger bewohnte eine Eigentumswohnung in A und war dort als Beamter nichtselbständig tätig. Die Klägerin nutzte ihrerseits seit 1993 ein Einfamilienhaus in B zu eigenen Wohnzwecken und war dort ebenfalls als Beamtin nichtselbständig tätig. Nach der Eheschließung machte der Kläger für die Jahre 1999 bis 2001 Mehraufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend. In den Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre 2002 und 2003 machte nunmehr die Klägerin entsprechende Aufwendungen geltend. Finanzamt und Finanzgericht versagten der Klägerin den Werbungskostenabzug.

Die ablehnende Haltung von Finanzamt und Finanzgericht trug der Bundesfinanzhof in dem Urteil vom 30.10.2008 (Aktenzeichen VI R 10/07) dagegen nicht mit. Vielmehr ist nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs die Begründung eines doppelten Haushalts auch dann als beruflich veranlasst anzusehen, wenn Ehegatten bereits vor ihrer Heirat an verschiedenen Orten berufstätig gewesen sind, an ihren jeweiligen Beschäftigungsorten gewohnt und nach der Eheschließung eine der beiden Wohnungen zur Familienwohnung gemacht haben. Diese Voraussetzungen sind allerdings nicht erfüllt, wenn jeder Ehegatte nach der Eheschließung wie bisher in seiner Wohnung weiterlebt.

**Hinweis:** Unterstrichen wird erneut, dass bei verheirateten Steuerpflichtigen auch dann eine doppelte Haushaltsführung vorliegen kann, wenn bereits vor der Heirat die Ehegatten an verschiedenen Orten beschäftigt waren und dort ihren Wohnsitz hatten. Im Einzelfall spielt nicht zuletzt der Nachweis über die tatsächlichen Verhältnisse eine besondere Rolle.

### 10 Werkstatt- und Servicefahrzeuge unterliegen nicht der 1 %-Regelung

Der Bundesfinanzhof hat zu Gunsten der Steuerpflichtigen entschieden, dass Fahrzeuge, die auf Grund ihrer Beschaffenheit und Einrichtung typischerweise so gut wie ausschließlich zur Beförderung von Gütern bestimmt sind, nicht der pauschalen Bewertung des Sachbezugs nach der 1 %-Regelung unterliegen. Im Urteilsfall nutzte der Arbeitnehmer einen zweisitzigen Kastenwagen, dessen fensterloser Aufbau mit Materialschränken und Werkzeug ausgestattet und mit einer auffälligen Werbeaufschrift versehen war. Nach dem klarstellenden Urteil des Bundesfinanzhofs vom 18.12.2008 (Aktenzeichen VI R 34/07) ist ein solcher Wagen grundsätzlich zur Privatmitbenutzung so wenig geeignet, dass diese nicht unterstellt werden kann. Wenn einem Arbeitnehmer ein solches Dienstfahrzeug zur Verfügung gestellt wird, ist daher nicht mangels Fahrtenbuchs die Pauschalbewertung der vermeintlichen Privatnutzung nach der 1 %-Regelung anwendbar. Etwaige Privatfahrten müssen vielmehr im Einzelnen ermittelt oder geschätzt werden.

## 11 Steuerliche Behandlung von Mahlzeiten während einer Fortbildungsveranstaltung

Erhält ein Arbeitnehmer bei einer auswärtigen Fortbildungsveranstaltung auf Kosten des Arbeitgebers Mahlzeiten, so sind diese Vorteile grundsätzlich der Lohnsteuer zu unterwerfen. Der Vorteil des Arbeitnehmers ist dabei mit den tatsächlichen Werten für die entsprechende Mahlzeit anzusetzen. Wie der Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 19.11.2008 (Aktenzeichen VI R 80/06) entschieden hat, kommt dabei entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung die Sachbezugsverordnung nicht zur Anwendung. Dies hat für den Arbeitnehmer den Vorteil, dass die **Freigrenze von 44 € pro Kalendermonat** anzuwenden ist, sodass im Ergebnis oftmals keine Besteuerung erfolgt. Des Weiteren ist zu beachten, dass bei der Prüfung der Freigrenze steuerfreie Bezüge nicht zu berücksichtigen sind. Dies ist im vorliegenden Fall insoweit von Bedeutung, als der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer steuerfrei Reisekosten zuwenden bzw. erstatten kann in Höhe der Verpflegungspauschbeträge. Nur darüber hinausgehende Beträge können generell der Besteuerung unterliegen.

**Hinweis:** Die Finanzverwaltung wendet bislang in diesen Fällen die Freigrenze nicht an. Insoweit sollte in einschlägigen Fällen mit Hinweis auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs die für die Arbeitnehmer günstigere Regelung durchgesetzt werden.

## 12 Leistungen aus einer Gruppenunfallversicherung

Oftmals erfolgt eine **Absicherung gegen betriebliche Unfälle**. Insoweit sind verschiedene Fälle zu unterscheiden:

- **Versicherungen des Arbeitnehmers:** Aufwendungen des Arbeitnehmers für eine Versicherung ausschließlich gegen Unfälle, die mit der beruflichen Tätigkeit in unmittelbarem Zusammenhang stehen (einschließlich der Unfälle auf dem Weg von und zur Arbeitsstätte), sind als Werbungskosten steuerlich abzugsfähig. Aufwendungen des Arbeitnehmers für eine Versicherung gegen Unfälle im privaten Bereich sind – zumindest nach derzeitigem Gesetzesstand noch – Sonderausgaben. Aufwendungen des Arbeitnehmers für eine Unfallversicherung, die das Unfallrisiko sowohl im beruflichen als auch im außerberuflichen Bereich abdeckt, sind zum einen Teil Werbungskosten und zum anderen Teil Sonderausgaben. Der Gesamtbetrag einschließlich Versicherungsteuer für beide Risiken ist entsprechend aufzuteilen. Für die Aufteilung sind die Angaben des Versicherungsunternehmens darüber maßgebend, welcher Anteil des Gesamtbeitrags das berufliche Unfallrisiko abdeckt. Fehlen derartige Angaben, wird von der Finanzverwaltung akzeptiert, wenn die Anteile auf jeweils 50 % des Gesamtbeitrags geschätzt werden. Übernimmt der Arbeitgeber die Beiträge hinsichtlich der beruflichen Risiken, so liegt insoweit Arbeitslohn vor, der der Lohnsteuer unterliegt.
- **Versicherungen des Arbeitgebers:** Stehen die Leistungen aus dem Versicherungsvertrag ausschließlich dem Arbeitgeber zu, so stellen die Beitragsleistungen des Arbeitgebers keinen Arbeitslohn dar. Dagegen gehören die Beiträge als Zukunftssicherungsleistungen zum Arbeitslohn, wenn der Arbeitnehmer den Versicherungsanspruch unmittelbar gegenüber dem Versicherungsunternehmen geltend machen kann. Steuerfrei sind Beiträge oder Beitragsteile, die das Unfallrisiko auf Dienstreisen abdecken und deshalb zu den steuerfreien Reisekostenvergütungen gehören.

Hinsichtlich der Leistungen aus einer Gruppenunfallversicherung hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 11.12.2008 (Aktenzeichen VI R 9/05) entschieden, dass die Beitragszahlungen für eine zugunsten seiner Arbeitnehmer das betriebliche und private Unfallrisiko abdeckende Gruppenunfallversicherung kein Arbeitslohn sind, wenn die Arbeitnehmer aus den Beitragszahlungen keine unmittelbaren Ansprüche gegen das Versicherungsunternehmen haben. Kommt es zu einem Versicherungsfall, entsteht Arbeitslohn. Dies jedoch nur in Höhe der Summe der bisherigen Beiträge zur Gruppenunfallversicherung, die auf den betroffenen Arbeitnehmer anteilig entfallen. Höchstens ist jedoch die Versicherungsleistung als Arbeitslohn zu besteuern. Dem zu steuernden Arbeitslohn stehen abzugsfähige Werbungskosten des Arbeitnehmers gegenüber, soweit die zugrunde gelegten Versicherungsbeiträge anteilig das berufliche Risiko abgedeckt haben.

**Hinweis:** Hinsichtlich der Besteuerung ist also im Einzelfall zwischen verschiedenen Fällen zu unterscheiden. Bei Leistungen aus einer solchen Unfallversicherung ist sorgfältig zu prüfen, ob der Arbeitnehmer lohnsteuerpflichtige Einkünfte hat. Wegen der oftmals großen Höhe der Versicherungsleistungen kann dies sehr wichtig

sein. Nicht selten kann der Arbeitnehmer im Falle der Versteuerung einer Versicherungsleistung auch eine Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer in Anspruch nehmen.

### 13 Umsetzung des Urteils des Bundesverfassungsgerichts zur ungekürzten Pendlerpauschale

#### a) Vorauszahlungsbescheide

Aktuell werden von der Finanzverwaltung die geänderten Steuerbescheide unter Ansatz der ungekürzten Pendlerpauschale erstellt und verschickt. Dabei werden allerdings nicht in allen Fällen auch automatisch die Vorauszahlungsbescheide angepasst, sodass diese dann zu hohe Vorauszahlungen vorsehen. Dies teilten jedenfalls die Oberfinanzdirektionen Rheinland und Münster mit.

**Hinweis:** Ggf. sollte ein **Antrag auf Anpassung der Vorauszahlungen** unter Berücksichtigung der ungekürzten Pendlerpauschale gestellt werden. Dabei sollte dann ggf. eine Rücküberweisung der zu hoch an die Finanzverwaltung gezahlten Steuervorauszahlung für das erste Quartal 2009, welche am 10.3.2009 fällig war, beantragt werden.

#### b) Geplante Gesetzesänderung

Die für das Jahr 2007 ergangenen Steuerbescheide werden von den Finanzämtern ohne Antrag des Steuerpflichtigen geändert, wenn in dem ursprünglichen Bescheid nur die gekürzte Entfernungspauschale zur Anwendung gekommen ist. Insoweit erhalten die Arbeitnehmer Steuererstattungen. Dazu der Hinweis, dass der Arbeitnehmer diese Angaben gegenüber dem Finanzamt nachholen muss, wenn in der Steuererklärung gar keine Angaben zu den Wegen zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gemacht worden sind. Dies kann formlos geschehen.

Zu beachten ist allerdings, dass die von Amts wegen zu Gunsten der Steuerpflichtigen geänderten Steuerbescheide von der Finanzverwaltung unter Vorläufigkeitsvorbehalt gestellt werden. Insoweit ist allerdings die Sorge um eine rückwirkende Verschlechterung wohl unbegründet. Jedenfalls wurden **Gesetzesinitiativen** gestartet, wonach die **Gesetzeslage 2006 bei der Entfernungspauschale wieder eingeführt werden soll**. Vorgesehen ist also wieder eine Abzugsfähigkeit ab dem 1. Kilometer. Darüber hinaus ist auch eine Abzugsmöglichkeit geplant für die Fahrkarten bei der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel und für die Kosten eines Unfalls auf der Pendelstrecke. Die Gewährung der ungekürzten Entfernungspauschale soll rückwirkend ab 2007 erfolgen.

### 14 Abgrenzung der beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit und des damit verbundenen erhöhten Werbungskostenabzugs

Bis zum Jahr 2007 wurde hinsichtlich der steuerlichen Berücksichtigung von Reisekosten unterschieden zwischen einer Dienstreise, einer Fahrtätigkeit und einer Einsatzwechselfähigkeit. Diese Unterscheidung ist ab 2008 entfallen. Nunmehr wird lediglich wie folgt unterschieden:

- **Aufsuchen der regelmäßigen Arbeitsstätte:** Werbungskosten für die Wegekosten lediglich in Höhe der Entfernungspauschale, also 0,30 € je Entfernungskilometer.
- **Beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit,** wenn der Arbeitnehmer vorübergehend außerhalb seiner Wohnung und an keiner seiner regelmäßigen Arbeitsstätten beruflich tätig wird: Einstufung als Dienstreise mit der Folge der Möglichkeit des höheren Werbungskostenabzugs bzw. der steuerfreien Erstattung von Reisekosten durch den Arbeitgeber. Bei Benutzung des eigenen Pkw können die Fahrtkosten mit 0,30 € je gefahrenem Kilometer angesetzt werden.

Insofern kommt der **Konkretisierung des Begriffs der „regelmäßigen Arbeitsstätte“** eine besondere Bedeutung zu. Hierzu haben die Oberfinanzdirektionen Rheinland und Münster mit gleich lautenden Erlassen vom 13.2.2009 (Aktenzeichen S 2338 – 1001 – St 215 bzw. S 2353 – 20 – St 22 – 319) anhand zahlreicher Beispiele Stellung genommen.

Zunächst wird eine regelmäßige Arbeitsstätte dann angenommen, wenn der Arbeitnehmer eine dauerhafte betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers durchschnittlich einmal wöchentlich aufsucht. Insoweit kann der Arbeitnehmer auch mehrere regelmäßige Arbeitsstätten begründen.

**Beispiel:**

Sachverhalt: Zum Aufgabenbereich des leitenden Mitarbeiters gehört nach arbeitsvertraglicher Regelung die Tätigkeit an zwei Niederlassungen des Arbeitgebers. An vier Tagen ist A in einer Niederlassung in Köln tätig, an einem Tag arbeitet er in der in Düsseldorf belegenen Niederlassung.

Lösung: A hat in beiden Niederlassungen des Arbeitgebers eine regelmäßige Arbeitsstätte. Für die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte findet die Entfernungspauschale Anwendung. Werden allerdings Fahrten zwischen zwei regelmäßigen Arbeitsstätten durchgeführt, können diese als Reisekosten abgerechnet werden.

Regelmäßige Arbeitsstätte kann auch die Wohnung des Arbeitnehmers sein, wenn er in dieser Wohnung ein eigenes Büro unterhält und darin Aufgaben erledigt, die mit seiner Tätigkeit in Zusammenhang stehen. Falls bei Arbeitnehmern sowohl das häusliche Arbeitszimmer als auch der Betrieb des Arbeitgebers als regelmäßige Arbeitsstätten anzusehen sind, handelt es sich bei den Fahrten von der Wohnung zum Betrieb dennoch um Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, sodass lediglich die Entfernungspauschale angesetzt werden kann.

Wird der Arbeitnehmer vorübergehend an einer anderen betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers tätig, wie z. B. bei einer **befristeten Abordnung**, so wird die andere betriebliche Tätigkeit nicht zur regelmäßigen Arbeitsstätte. Insoweit gibt es keine zeitliche Begrenzung, jedoch muss die Tätigkeit „vorübergehend“ sein.

**Beispiel:**

Sachverhalt: Arbeitnehmer A mit regelmäßiger Arbeitsstätte bei seinem Arbeitgeber, einer Softwarefirma in Düsseldorf, soll die Zweigniederlassung des Arbeitgebers in München auf das neue Softwareprogramm umstellen. Hierfür wird er für drei Jahre nach München abgeordnet. Auf Grund technischer Schwierigkeiten verlängert sich der Einsatz um neun Monate.

Lösung: In derartigen Fällen ist aufzuklären, ob von Beginn an eine unbefristete und damit dauerhafte Tätigkeit beabsichtigt war. Arbeitgeber und Arbeitnehmer haben die Möglichkeit, die Vermutung des dauerhaften Einsatzes durch geeignete Unterlagen zu widerlegen. Sie tragen die Feststellungslast für das Vorliegen einer vorübergehenden Tätigkeit. Im Beispielsfall begründet A in München trotz der Verlängerung keine regelmäßige Arbeitsstätte, da es sich um eine unvorhergesehene kurzzeitige Verlängerung handelt.

**Beispiel:**

Sachverhalt: A soll die Zweigniederlassung seines Arbeitgebers in Nürnberg auf das neue Softwareprogramm umstellen und anschließend auch die weitere Betreuung übernehmen. Hierfür wird A zunächst für drei Jahre nach Nürnberg abgeordnet. Dieser Einsatz wird nach Ablauf der dreijährigen Tätigkeit in Nürnberg um weitere drei Jahre verlängert.

Lösung: Die Dauer des Einsatzes indiziert eine von vornherein auf Dauer angelegte Tätigkeit. Anhand der Gesamtumstände – vereinbart war nicht nur die Umstellung auf das neue Softwareprogramm, sondern auch die weitere Betreuung – kann im Beispielsfall davon ausgegangen werden, dass von Beginn der Tätigkeitsaufnahme in Nürnberg an eine nicht nur vorübergehende Tätigkeit geplant war.

Ähnliches gilt bei befristeten **Vertretungstätigkeiten:**

**Beispiel:**

Sachverhalt: Arbeitnehmer A hat am Sitz des Arbeitgebers in Münster eine regelmäßige Arbeitsstätte. Mehrmals im Jahr nimmt er anlässlich von Krankheits- oder Urlaubsvertretung Aufgaben in der Zweigniederlassung des Arbeitgebers in Dortmund wahr. Ohne Abordnung ist A an mindestens 46 Tagen in Dortmund tätig.

Lösung: Es handelt sich bei der Vertretung in Dortmund jeweils um eine zeitlich befristete, also vorübergehende Tätigkeit an einer anderen Arbeitgebereinrichtung. A begründet in Dortmund keine regelmäßige Arbeitsstätte, vielmehr handelt es sich jeweils um Auswärtstätigkeiten.

Wird der Arbeitnehmer nicht in einer Einrichtung des Arbeitgebers tätig, sondern in einer Einrichtung eines Dritten, wie z. B. bei einem **Leiharbeitnehmer**, ist im jeweiligen Einzelfall zu prüfen, ob der Arbeitnehmer dort eine regelmäßige Arbeitsstätte begründet. Dafür reicht es nicht aus, dass der Arbeitnehmer die Einrichtung eines Dritten durchschnittlich im Kalenderjahr an einem Arbeitstag je Arbeitswoche aufsucht. Zu berücksichtigen ist, dass bei einem Arbeitnehmer, der keine regelmäßige Arbeitsstätte in einer Betriebseinrichtung seines Arbeitgebers hat, eine Auswärtstätigkeit u. a. dann vorliegt, wenn er bei seiner beruflichen Tätigkeit typischerweise nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten tätig wird. In diesem Fall können Fahrtkosten zur Tätigkeitsstätte in tatsächlicher Höhe für den gesamten Zeitraum als Werbungskosten anerkannt oder steuerfrei er setzt werden.

**Beispiel:**

Sachverhalt: Ein bei einer Zeitarbeitsfirma beschäftigter Hochbauingenieur wird in regelmäßigem Wechsel verschiedenen Entleihfirmen überlassen und auf deren Baustellen eingesetzt. Den Betrieb seines Arbeitgebers sucht er nur hin und wieder auf, ohne dort eine regelmäßige Arbeitsstätte zu begründen. Er wird für einen vor Beginn der Tätigkeit festgelegten Zeitraum von zwei Jahren an eine Baufirma überlassen und von dieser während des gesamten Zeitraums auf ein- und derselben Großbaustelle eingesetzt.

Lösung: Die Großbaustelle wird nicht zur regelmäßigen Arbeitsstätte, weil die dortige Tätigkeit vorübergehend, d. h. auf eine von vornherein bestimmte Dauer angelegt ist; diese kann im Übrigen auch projektbezogen sein (z. B. Überlassung des Leiharbeitnehmers bis zur Vollendung eines konkreten Bauvorhabens).

Anders ist dies allerdings dann, wenn der **Arbeitnehmer zeitlich unbefristet bei dem Fremden tätig wird:**

**Beispiel:**

Sachverhalt: Ein Arbeitnehmer wird von einer Zeitarbeitsfirma einem Kunden als kaufmännischer Mitarbeiter überlassen. Der Überlassungsvertrag enthält keine zeitliche Befristung („bis auf Weiteres“).

Lösung: In diesem Fall liegt ab dem ersten Tag der Tätigkeit beim Kunden eine regelmäßige Arbeitsstätte in einer außerbetrieblichen Einrichtung vor, denn die Tätigkeit dort ist nicht vorübergehend, sondern auf Dauer angelegt. Ein steuerfreier Reisekostensatz bzw. der Abzug von Reisekosten als Werbungskosten ist somit nicht zulässig.

Eine dauerhafte Tätigkeit liegt auch vor, wenn ein Arbeitnehmer bei einem Arbeitnehmerverleiher mit dem Ziel der späteren Festanstellung beim Entleiher eingestellt wird oder er **nur für die Dauer eines bestimmten Projekts eingestellt wird** und das Arbeitsverhältnis danach endet.

**Beispiel:**

Sachverhalt: Ein bei einer Zeitarbeitsfirma beschäftigter Hochbauingenieur ohne regelmäßige Arbeitsstätte bei der Zeitarbeitsfirma ist von dieser ausschließlich für die Überlassung an eine Firma für ein bestimmtes Bauvorhaben eingestellt worden; das Arbeitsverhältnis endet vertragsgemäß nach Abschluss des Bauvorhabens.

Lösung: In diesem Fall liegt ab dem ersten Tag der Tätigkeit auf der Baustelle eine regelmäßige Arbeitsstätte in einer außerbetrieblichen Einrichtung vor, denn die Tätigkeit dort ist nicht vorübergehend, sondern auf Dauer angelegt. Auf Grund der zeitlichen Befristung des Arbeitsvertrages musste der Arbeitnehmer auch nicht damit rechnen, im Rahmen dieses Arbeitsverhältnisses an anderen Tätigkeitsstätten eingesetzt zu werden. Ein steuerfreier Reisekostensatz/Abzug von Reisekosten als Werbungskosten ist somit nicht zulässig.

Zu beachten ist, dass ein Arbeitnehmer innerhalb desselben Dienstverhältnisses auch **mehrere regelmäßige Arbeitsstätten nebeneinander** haben kann.

**Beispiel:**

Sachverhalt: Ein unbefristet ausgeliehener Arbeitnehmer ist überwiegend beim Entleiher tätig. Einmal in der Woche fährt er zur betrieblichen Einrichtung des Verleihers, um Abrechnungsunterlagen abzugeben und Bericht zu erstatten.

Lösung: Der Leiharbeitnehmer hat zwei regelmäßige Arbeitsstätten. Neben dem Betrieb des Entleihers besteht auch im Betrieb der Verleihfirma eine regelmäßige Arbeitsstätte.

**Hinweis:** Deutlich wird, dass die Abgrenzung nur für den Einzelfall erfolgen kann. Je nach Einstufung können sich erhebliche Änderungen hinsichtlich der steuerlichen Belastung für den Arbeitnehmer ergeben. Bei Abrechnung von steuerfreien Reisekosten hat die richtige Einstufung aber auch besondere Bedeutung für den Lohnsteuerabzug beim Arbeitgeber. Insoweit sollte eine sehr sorgfältige Einstufung des Einzelfalls erfolgen, damit nicht bei einer Lohnsteuer-Außenprüfung größere Steuernachzahlungen drohen, die möglicherweise nicht auf den Arbeitnehmer übergewälzt werden können.

## 15 Fahrten zu ständig wechselnden Arbeitsstätten

Mit Urteil vom 18.12.2008 (Aktenzeichen VI R 39/07) hat der Bundesfinanzhof klargestellt, dass Aufwendungen für Fahrten zu ständig wechselnden Arbeitsstätten unabhängig von der Entfernung zum Wohnort in voller Höhe als Werbungskosten abziehbar sind. Im Urteilsfall war der Arbeitnehmer an 257 Werktagen als Bauarbeiter auf wechselnden Tätigkeitsstätten eingesetzt, die bis zu 45 km von seinem Wohnort entfernt lagen. Das Finanzamt berücksichtigte im Einkommensteuerbescheid die Fahrten des Arbeitnehmers mit dem eigenen Pkw zu solchen Tätigkeitsstätten, die weniger als 30 km von seinem Wohnort entfernt lagen, nur mit der Entfernungspauschale. Dies hat

der Bundesfinanzhof deutlich abgelehnt. Vielmehr kann **für die gesamten Fahrstrecken ein Werbungskostenabzug** geltend gemacht werden.

**Hinweis:** Der älteren Rechtsprechung zur 30km-Grenze wird nicht mehr gefolgt. Auch die Finanzverwaltung erkennt dies mittlerweile an.

## 16 Möglichkeiten steuerfreier Zuwendungen an Arbeitnehmer

Der Lohnsteuer und der Sozialversicherung unterliegen im Grundsatz alle Einnahmen, die der Arbeitnehmer im Zusammenhang mit seinem Dienstverhältnis erhält. Insoweit ist es auch unerheblich, ob die Zuwendung als Bar- oder als Sachzuwendung gewährt wird. In bestimmten Grenzen können den Arbeitnehmern aber auch Zuwendungen gewährt werden, die nicht der Lohnsteuer und der Sozialversicherung unterliegen. Dies bedeutet dann für den Arbeitnehmer ein deutlich **höheres Nettogehalt** und bringt durch die fehlende Sozialversicherungspflicht auch **Ersparnisse für den Arbeitgeber**. Im Folgenden werden wichtige Fälle hierzu aufgeführt:

- **Arbeitgeberdarlehen:** Gewährt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ein Darlehen zu einem unter der marktüblichen Verzinsung liegenden Zins, so unterliegt die Zinsverbilligung grundsätzlich der Lohnsteuer. Soweit monatlich die Grenze von 44 € nicht überschritten wird – ggf. mit anderen Sachzuwendungen zusammengerechnet – so bleibt der Zinsvorteil steuerfrei. Mit Neufassung der Lohnsteuerrichtlinien 2008 bemisst sich der geldwerte Vorteil – in Anpassung an die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs – nach dem Unterschiedsbetrag zwischen dem marktüblichen Zins und dem Zins, den der Mitarbeiter im konkreten Fall zahlt. Im Detail auch der Hinweis auf das Schreiben der Finanzverwaltung vom 1.10.2008 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2334/07/0009). Herauszustellen ist auch, dass ein geldwerter Vorteil überhaupt nur dann steuerlich erfasst wird, wenn die Summe der noch nicht getilgten Darlehen am Ende des Lohnzahlungszeitraums 2 600 € übersteigt. Diese Freigrenze wurde nun mit dem Schreiben der Finanzverwaltung vom 1.10.2008 rückwirkend ab 2008 wieder eingeführt.
- **Aufmerksamkeiten:** Aufmerksamkeiten sind Sachleistungen des Arbeitgebers von geringfügigem Wert, die im gesellschaftlichen Umgang üblicherweise ausgetauscht werden und zu keiner ins Gewicht fallenden Bereicherung des Arbeitnehmers führen. Als Beispiele sind zu nennen Geschenke, wie Blumen, Bücher, CDs aus Anlass eines besonderen persönlichen Ereignisses des Arbeitnehmers, wie Geburtstag, Heirat, o.Ä., Getränke und Genussmittel, die den Arbeitnehmern zum Verzehr im Betrieb unentgeltlich überlassen werden und Speisen, die Mitarbeiter des Unternehmens während eines außergewöhnlichen Arbeitseinsatzes, wie einer Besprechung, Tagung oder Sitzung, im ganz überwiegend betrieblichen Interesse erhalten. Steuerfrei ist eine solche Zuwendung, wenn sie pro Anlass die Grenze von 40 € nicht übersteigt. Diese Grenze darf allerdings nicht überschritten werden, da ansonsten der gesamte Betrag steuerpflichtig ist. Die Grenze von 40 € darf aber bei entsprechenden Anlässen mehrfach im Jahr gewährt werden.
- **Belegschaftsrabatte:** Erhalten die Arbeitnehmer unentgeltlich oder verbilligt Waren oder Dienstleistungen, die dieser auch für den allgemeinen Markt produziert, vertreibt oder erbringt, so bleiben die den Arbeitnehmern eingeräumten Preisvorteile steuer- und sozialversicherungsfrei, soweit ein Freibetrag von 1 080 € jährlich nicht überschritten wird. Als Beispiele sind zu nennen verbilligte Energie- oder Wasserlieferungen von Energieversorgungsunternehmen, verbilligte Reisen eines Reisebüros oder verbilligte Waren eines Kaufhauses.
- **Betriebsveranstaltungen:** Zuwendungen an die Arbeitnehmer aus Anlass einer Betriebsveranstaltung gehören nicht zum Arbeitslohn, da diese zur Verbesserung des Betriebsklimas, also im betrieblichen Interesse gewährt werden. Allerdings muss es sich um eine „übliche“ Betriebsveranstaltung handeln, wovon ausgegangen wird, wenn die Aufwendungen des Arbeitgebers einschließlich Umsatzsteuer für den einzelnen Arbeitnehmer insgesamt nicht mehr als 110 € betragen und jährlich nicht mehr als zwei Betriebsveranstaltungen durchgeführt werden. Bei Überschreiten dieser Grenze ist eine Pauschalierung der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber möglich, was die Sozialversicherungsfreiheit zur Folge hat. Anzuraten ist in jedem Fall eine genaue Aufzeichnung hinsichtlich der Aufwendungen und der Teilnehmer.

- **Fahrtkostenzuschüsse:** Zuschüsse des Arbeitgebers zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte können im Rahmen der Entfernungspauschale, derzeit 0,30 € pro Entfernungskilometer, vom Arbeitgeber pauschal mit 15 % versteuert werden. Sozialversicherungsbeiträge fallen insoweit nicht an. Allerdings kann dann der Arbeitnehmer für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte keine Werbungskosten mehr geltend machen.
- **Gesundheitsförderung:** Ausgaben des Arbeitgebers für die betriebliche Gesundheitsförderung bleiben bis zu einem Betrag von 500 € je Arbeitnehmer und Kalenderjahr lohnsteuer- und sozialversicherungsfrei. Von dem Befreiungstatbestand erfasst werden Leistungen zur Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustands sowie zur betrieblichen Gesundheitsförderung. Diese müssen hinsichtlich Qualität, Zweckbindung und Zielgerichtetheit den Anforderungen der §§ 20 und 20a SGB V genügen, was im Zweifel durch eine Bescheinigung des Anbieters nachzuweisen ist. Begünstigt sind nur Leistungen, die zusätzlich zur ohnehin geschuldeten Leistung erbracht werden. Entgeltumwandlungen sind damit vom Befreiungstatbestand ausgeschlossen.
- **Jobtickets:** Die unentgeltliche Überlassung eines Jobtickets (Monatskarte) für die Nutzung des öffentlichen Personennahverkehrs kann beim Arbeitnehmer lohnsteuer- und sozialversicherungsfrei bleiben, wenn der Wert – ggf. zusammen mit anderen Sachzuwendungen – die Freigrenze von 44 € nicht übersteigt. Wird diese Grenze überschritten, so besteht die Möglichkeit der Pauschalversteuerung mit 15 % im Rahmen der Entfernungspauschale.
- **Kindergartenzuschüsse:** Leistet der Arbeitgeber zusätzlich zum ohnehin schon geschuldeten Arbeitslohn Zuschüsse für die Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern in Kindertagesstätten oder bei Tagesmüttern, so sind diese Zuschüsse steuer- und sozialversicherungsfrei. Die Verwendung des Zuschusses muss der Arbeitgeber nachweisen. Es sollten entsprechende Verwendungsnachweise zum Lohnkonto genommen werden.
- **PC- und Handy-Überlassung:** Wird einem Arbeitnehmer ein betrieblicher PC, ein Notebook oder ein Kommunikationsgerät unentgeltlich zur Nutzung auch für private Zwecke zur Verfügung gestellt, so unterliegt dieser Vorteil nicht der Besteuerung.
- **Warengutscheine:** Die Abgabe von Waren- oder Einkaufsgutscheinen ist ein Sachbezug und daher innerhalb der 44 €-Freigrenze steuerfrei. Wichtig ist aber, dass es sich tatsächlich um einen Warengutschein handelt und der Gutschein nicht den Charakter von Geld hat. Dies bedeutet, dass die Ware auf dem Gutschein eindeutig beschrieben sein muss (z.B. 30 Liter Dieselkraftstoff). Schädlich wäre dagegen ein Gutschein über einen bestimmten Euro-Betrag, welcher bei einer Tankstelle eingelöst werden könnte, da dann kein Warengutschein vorläge.

**Hinweis:** Im Einzelnen sind genaue Vorgaben zu beachten, damit die steuerlichen und sozialversicherungsrechtlichen Vorteile erlangt werden können. Im Zweifel sollte hierzu steuerlicher Rat eingeholt werden.

---

## Für Unternehmer und Freiberufler

---

### 17 Umsatzsteuerkorrektur bei Minderung der Bemessungsgrundlage

Hat sich die Bemessungsgrundlage (regelmäßig das vereinbarte Entgelt) für einen steuerpflichtigen Umsatz geändert, so hat der Unternehmer den dafür geschuldeten Umsatzsteuerbetrag entsprechend zu berichtigen. Nach bisheriger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs war im Falle der Herabsetzung eines Kaufpreises eine Berichtigung dann vorzunehmen, wenn eine – jedenfalls wirksame und ernsthafte – Vereinbarung über die Herabsetzung des Kaufpreises geschlossen worden ist. An dieser Rechtsprechung wird nicht mehr festgehalten. Vielmehr muss nach dem Urteil vom 18.9.2008 (Aktenzeichen V R 56/06) eine **Korrektur erst** erfolgen, **soweit das Entgelt tatsächlich zurückgezahlt wird**, und zwar in dem Besteuerungszeitraum, in dem die Rückgewähr erfolgt.

**Hinweis:** Dies ist grundsätzlich nachteilig für den Unternehmer, da die Umsatzsteuerkorrektur und damit auch die Rückzahlung vom Finanzamt zeitlich erst später erfolgt.

## 18 Bilanzrechtsreform kurz vor dem Abschluss

Es zeichnet sich ab, dass die **Bilanzrechtsreform (BilMoG)** noch im Frühjahr endgültig abgeschlossen werden wird. Derzeit werden allerdings noch einzelne Aspekte kontrovers diskutiert. Folgende **aktuelle Entwicklungen** sind beachtenswert:

- Offensichtlich wird die Bewertung von zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten, wie z. B. Währungs- oder Rohstoffermingeschäfte oder Optionsgeschäfte, mit dem Zeitwert nicht weiter verfolgt. Möglicherweise wird für Kreditinstitute eine Sonderregelung geschaffen.
- Die bisher vorgesehene Aktivierungspflicht für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, wie z. B. Patente oder Verfahren, soll als Wahlrecht ausgestaltet werden. Dies würde wohl zur Folge haben, dass sich für die Mehrzahl der kleinen bis mittleren Unternehmen keine Änderungen ergeben werden.
- Die Pflicht zum Ausweis latenter Steuern, welche immer dann auftreten können, wenn die Handelsbilanzwerte von den steuerlichen Werten abweichen und sich dies in der Folgezeit wieder ausgleicht, soll ganz deutlich eingeschränkt werden.
- Nach wie vor wird diskutiert, ob der Wegfall der Buchführungs- und Bilanzierungspflicht für kleinere Unternehmen nicht nur für Einzelunternehmen, sondern auch für Personengesellschaften gelten soll.
- Umstritten scheint derzeit, ob die Nutzungsdauer eines Geschäfts- und Firmenwerts gesetzlich vorgegeben werden soll.
- Auf Grund des erheblichen Umstellungsbedarfs in den Unternehmen schlägt das Bundesministerium der Justiz vor, die verpflichtende erstmalige Anwendung der neuen Regelungen vorzusehen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2009 beginnen, im Regelfall also für das Geschäftsjahr 2010. Eine frühere Anwendung soll möglich sein, dann allerdings nur insgesamt. Die begünstigenden Vorschriften zur Buchführungspflicht und zu den Schwellenwerten sollen bereits für nach 2007 beginnende Geschäftsjahre gelten.

**Hinweis:** Die endgültige Gesetzesfassung bleibt abzuwarten. Dennoch wird bereits jetzt deutlich, dass kurzfristig eine individuelle Analyse der Änderungen und der sich daraus ergebenden Auswirkungen sowie eine Schulung der Mitarbeiter des Rechnungswesens ansteht.

## 19 Erwerb einer Arztpraxis bzw. einer kassenärztlichen Zulassung

Im Rahmen einer Praxisübergabe wird nicht selten die kassenärztliche Zulassung an den Erwerber zusammen mit der Praxis oder aber einzeln veräußert. Fraglich ist in diesem Zusammenhang, ob es sich bei dem Kauf einer Zulassung um die Anschaffung eines abnutzbaren Wirtschaftsguts handelt, dessen Erwerbskosten steuerlich nur über Abschreibungen geltend gemacht werden können, oder aber um sofort abzugsfähige Betriebsausgaben. Im Fall der Praxisveräußerung zusammen mit der kassenärztlichen Zulassung wären die Aufwendungen nur im Rahmen der Abschreibung steuerlich geltend zu machen. Nach Auffassung der Finanzverwaltung stellt der wirtschaftliche Vorteil der Vertragsarztzulassung grundsätzlich ein selbständiges, immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens dar und nicht nur einen unselbständigen Teil des Praxiswerts insgesamt.

Dieser Fall ist weiter umstritten. Aktuell ist vor dem Bundesfinanzhof diesbezüglich ein Verfahren anhängig. Fraglich ist, ob bei einer selbständigen Aktivierung des Werts der kassenärztlichen Zulassung diese Ausgaben steuerlich abgeschrieben werden dürfen und wenn ja, über welchen Zeitraum. Insoweit drohen deutliche Verschlechterungen für den Erwerber.

**Hinweis:** In einschlägigen Fällen ist eine vorbeugende sachgerechte **Ausgestaltung des Praxiskaufvertrages** sinnvoll. Soweit bereits ein Streit mit der Finanzverwaltung besteht, kann ein Ruhen des Verfahrens bis zur Entscheidung des Bundesfinanzhofs beantragt werden.

## 20 Umsatzsteuer bei der Veräußerung eines noch zu bebauenden Grundstücks

Bei gewerblich verpachteten Immobilien wird regelmäßig zur Umsatzsteuer optiert, um Vorsteuer aus bezogenen Leistungen, insbesondere aus Bau- und Renovierungskosten geltend machen zu können. Eine solche Option ist auch bereits beim Erwerb der Immobilie zu beachten. Eine Aus-

nahme hiervon besteht allerdings dann, wenn eine sog. Geschäftsveräußerung im Ganzen vorliegt. Diese unterliegen nicht der Umsatzsteuer, wenn an einen anderen Unternehmer veräußert wird.

Ob eine sog. Geschäftsveräußerung im Ganzen vorliegt, hängt vom Einzelfall ab. Folgende wichtige Fälle können unterschieden werden:

- Nach der Rechtsprechung wird die Übertragung verpachteter/vermieteter (Gewerbe-)Immobilien **unter Fortführung des Pacht-/Mietvertrages** durch den Erwerber als Geschäftsveräußerung im Ganzen angesehen (so das Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 1.4.2004, Aktenzeichen V B 112/03).
- Anders ist der Fall aber dann zu beurteilen, wenn eine **unverpachtete Immobilie** veräußert wird. Der Bundesfinanzhof stellte mit Urteil vom 11.10.2007 (Aktenzeichen V R 57/06) ausdrücklich fest, dass die Veräußerung eines Gebäudes ohne Übergang eines Mietvertrages keine Geschäftsveräußerung im Ganzen ist. Die Übertragung eines unvermieteten Grundstücks führt nicht zur Übertragung eines Unternehmensteils, mit dem eine selbständige Tätigkeit fortgeführt werden kann, sondern zur Übertragung eines einzelnen Vermögensgegenstands. Fehlt es an weiteren Faktoren wie z. B. einer bestehenden Vermietung oder Verpachtung des Grundstücks, kann kein „Geschäftsbetrieb“ angenommen werden.
- Der Bundesfinanzhof hat sich nun mit Urteil vom 18.9.2008 (Aktenzeichen V R 21/07) mit dem Fall beschäftigt, dass ein **noch zu bebauendes Grundstück** veräußert wurde. Im Urteilsfall besaß eine Gesellschaft ein Grundstück, welches in Bebauungsabsicht erworben worden war. Vorbehaltlich der Fertigstellung des Bauvorhabens war mit einer Mieterin ein Mietvorvertrag über die Vermietung des Grundstücks abgeschlossen worden. Die Gesellschaft hatte zunächst beabsichtigt, das Grundstück in eigenem Bestand zu halten, veräußerte dann jedoch an einen Dritten. Im Kaufvertrag verpflichtete die Gesellschaft sich gegenüber dem Dritten zur Fertigstellung des Bauvorhabens. Der Mietvorvertrag war Bestandteil des Kaufvertrages, das Mietverhältnis zwischen dem Dritten und der Mieterin kam später wie geplant zustande. Der Bundesfinanzhof ging in diesem Fall davon aus, dass es sich nicht um eine Veräußerung im Ganzen handelte, da im Zeitpunkt der Veräußerung kein hinreichend verfestigtes Vermietungsunternehmen vorlag, das durch die Erwerberin fortgeführt werden konnte.

**Hinweis:** Die Abgrenzung der Geschäftsveräußerung im Ganzen ist bei der Übertragung von Immobilien von erheblicher Bedeutung. Ob die Voraussetzungen einer solchen vorliegen, sollte im Einzelfall sehr sorgfältig geprüft werden. Empfehlenswert sind insoweit auch **Vertragsklauseln**, welche die Vertragsparteien bei einer falschen umsatzsteuerlichen Würdigung absichern.

## 21 Steuerabzug von Einkünften beschränkt steuerpflichtiger Fotomodelle

Bestimmte Einkünfte von ausländischen Personen unterliegen in Deutschland der Besteuerung. Dies ist für den Unternehmer insofern von besonderer Bedeutung, als bei einem Teil dieser Tätigkeiten der die Leistung empfangende Unternehmer eine **pauschale Steuer einzubehalten und an die Finanzbehörde abzuführen** hat. Dies betrifft insbesondere folgende Leistungen:

- Einkünfte, die durch im Inland ausgeübte oder verwertete künstlerische, sportliche, artistische oder ähnliche Darbietungen erzielt werden.
- Einkünfte aus der Ausübung oder Verwertung einer Tätigkeit als Künstler, Berufssportler, Schriftsteller, Journalist oder Bildberichterstatler.
- Einkünfte, die aus Vergütungen für die Nutzung beweglicher Sachen oder für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten, wie Urheberrechten, von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen und Fertigkeiten, wie z. B. Plänen, Mustern oder Verfahren, herrühren.

### Beispiele:

Unternehmer U veranstaltet im Inland eine Betriebsfeier und engagiert einen **ausländischen Künstler**.

Unternehmer U erstellt einen Werbekatalog und lässt die hierfür benötigten Fotos von einem **ausländischen Fotografen** anfertigen und vertreibt ihn im Inland.

Unternehmer U nutzt im Inland in Lizenz **die Software eines ausländischen Unternehmens**.

**Hinweis:** Vielfach ist in dem Doppelbesteuerungsabkommen mit dem jeweiligen ausländischen Staat gere-

gelt, dass diesem das Besteuerungsrecht zusteht. In diesem Fall kann der Ausländer eine sogenannte Freistellungsbescheinigung beantragen, bei deren Vorlage ein Steuerabzug vom inländischen Leistungsempfänger nicht vorzunehmen ist. Von dieser Möglichkeit sollte soweit möglich Gebrauch gemacht werden.

Das Bundesministerium der Finanzen hat nun mit Schreiben vom 9.1.2009 (Aktenzeichen IV C 3 – S 2300/07/10002) dazu Stellung genommen, wie **Vergütungen an ausländische Fotomodelle** zu behandeln sind. Danach unterliegen Vergütungen an ausländische Fotomodelle dem Steuerabzug, soweit sie für die Überlassung der Persönlichkeitsrechte der Modelle (Buy-out) zur Verwertung in Deutschland gezahlt werden. Dagegen führen Vergütungen, die für die Mitwirkung an einem Fotoshooting gezahlt werden, regelmäßig nicht zu inländischen Einkünften und unterliegen nicht dem Steuerabzug. Erhält das Fotomodell nun pauschale Tagessätze, so lässt die Finanzverwaltung eine pauschale Aufteilung zu.

---

## Für Personengesellschaften

---

### 22 Vermeidung der Betriebsaufgabe durch Betriebsverpachtung

Wird ein Betrieb veräußert oder aufgegeben, so sind die realisierten stillen Reserven der Besteuerung zu unterwerfen. Dies gilt nicht nur für Gegenstände, die auf einen Erwerber übertragen werden, sondern auch für solche, die in diesem Rahmen in das Privatvermögen übergehen, da sie nicht mehr betrieblichen Zwecken dienen. In diesen Fällen kann eine Versteuerung der stillen Reserven vermieden bzw. zumindest hinausgeschoben werden, wenn eine **Betriebsverpachtung im Ganzen** dargestellt werden kann.

Hierzu hatte der Bundesfinanzhof einen interessanten Fall zu entscheiden: Eine KG betrieb einen Einzelhandel mit Uhren, Gold- und Silberwaren. An der KG waren als Komplementär JB sowie als Kommanditistin dessen Ehefrau IB beteiligt. Das Geschäftslokal stand im Eigentum des Komplementärs. Es diente ganz überwiegend den betrieblichen Zwecken der Gesellschaft und war insoweit steuerlich als Betriebsvermögen der Gesellschaft ausgewiesen. Im Übrigen diente das Grundstück Wohnzwecken und gehörte zum Privatvermögen. Nach dem Tod von JB wurde der Geschäftsbetrieb eingestellt. Die KG wurde liquidiert. Das Geschäftslokal wurde fortan durch die Erbengemeinschaft an eine neu gegründete GmbH, welche ebenfalls ein Juweliergeschäft betrieb, verpachtet. Allerdings musste diese GmbH Konkurs anmelden und die Geschäftsräume wurden sodann an eine andere Gesellschaft verpachtet, welche ein Textileinzelhandelsgeschäft betrieb.

Der Bundesfinanzhof entschied zu Gunsten des Steuerpflichtigen, dass in dem Grundstück vorhandene stille Reserven nicht aufzudecken seien, da eine Betriebsverpachtung vorliegt. Eine solche ist bei der Liquidation einer Personengesellschaft auch dann möglich, wenn nur die sich bisher im Alleineigentum eines Gesellschafters befindliche alleinige wesentliche Betriebsgrundlage verpachtet wird. Bei einem Einzelhandelsgeschäft ist das Ladenlokal regelmäßig die einzige wesentliche Betriebsgrundlage.

**Hinweis:** Dieses Urteil ist für die Steuerpflichtigen regelmäßig sehr vorteilhaft, da nunmehr klar ist, dass das oftmals vorteilhaft einsetzbare Sonderbetriebsvermögen, also im rechtlichen Eigentum eines oder mehrerer Gesellschafter stehende und der Gesellschaft zur Nutzung überlassenes Vermögen, unter die günstigen Regelungen der Betriebsverpachtung im Ganzen fallen kann.

### 23 Unterzeichnung des Investitionszulagantrags einer Personengesellschaft

Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 30.10.2008 (Aktenzeichen III R 107/07) können neben den gesetzlichen Vertretern auch „besonders Beauftragte“ Anträge einer Personengesellschaft auf Investitionszulage unterschreiben. Als „besonders Beauftragter“ einer GmbH & Co. KG kommt neben der Komplementär-GmbH – vertreten durch ihren Geschäftsführer als gesetzlichen Vertreter – auch ein Kommanditist in Betracht, dem die Wahrnehmung der steuerlichen Vertretung der KG wirksam übertragen wurde. Nicht ausreichend ist dagegen die Unterzeichnung des Investitionszulagantrags durch einen Prokuristen der GmbH als gesetzliche Vertreterin der GmbH & Co. KG.

---

## Für Bezieher von Kapitaleinkünften

---

### 24 Änderung von Einkommensteuerbescheiden auf Grund nachträglich bekannt gewordener Kapitalerträge

In der Praxis tritt oftmals der Fall auf, dass Kapitalerträge unwissentlich nicht erklärt werden bzw. Zinsabschlagsteuer nicht geltend gemacht wird, nicht zuletzt, weil die entsprechende Steuerbescheinigung nicht vorliegt. Das Bayerische Landesamt für Steuern hat nun mit Schreiben vom 2.12.2008 (Aktenzeichen S 0351 – 32 St 41N) dazu Stellung genommen, welche Korrekturmöglichkeiten bzw. Erfordernisse dann bestehen.

Werden Kapitalerträge nachträglich bekannt, so ist die Steuerfestsetzung zu ändern, wenn sich eine höhere Einkommensteuer ergibt und noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten ist. Die Festsetzungsfrist beträgt grundsätzlich vier Jahre, verlängert sich allerdings auf zehn Jahre, soweit eine Steuer hinterzogen bzw. auf fünf Jahre, soweit eine Steuer leichtfertig verkürzt worden ist.

Eine Steuerveranlagung ist auch dann zu ändern, wenn sich nach Anrechnung der Zinsabschlagsteuer ein Steuererstattungsanspruch ergibt.

Die Geltendmachung von anrechenbarer Zinsabschlagsteuer auf Grund einer nachträglich eingereichten Steuerbescheinigung ist grundsätzlich möglich, zeitlich allerdings nur innerhalb der Zahlungsverjährung für die ursprüngliche Abrechnung der Einkommensteuer. Dies hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 12.2.2008 (Aktenzeichen VII R 33/06) bestätigt. Weitere Hürde ist, dass anrechenbare Steuern nur dann berücksichtigt werden können, wenn die zu Grunde liegenden Einkünfte erfasst wurden. Eine Anrechnung von Kapitalertragsteuer scheidet also dann aus, wenn wegen Festsetzungsverjährung die Kapitalerträge selbst nicht mehr erfasst werden können. Soweit die Steueranrechnung die sich aus der Berücksichtigung der Kapitalerträge ergebende Mehrsteuer übersteigt, kommt immer die vierjährige Festsetzungsfrist zur Anwendung und nicht die längere fünf- oder zehnjährige Frist.

**Hinweis:** Deutlich wird, dass die **nachträgliche Geltendmachung von einbehaltener Zinsabschlagsteuer** auf Kapitalerträge **zeitlich nur in gewissen Grenzen möglich** ist. Aus diesem Grund ist dazu zu raten, frühzeitig darauf zu achten, dass die Steuerbescheinigungen über anrechenbare Steuern vollständig bereits mit der Einkommensteuererklärung eingereicht werden. Soweit einzelne Steuerbescheinigung nicht vorhanden sind, sollte bei dem Kreditinstitut eine Ersatzbescheinigung angefordert werden.

---

## Für Hauseigentümer

---

### 25 Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung bei fehlender Verwertbarkeit eines Gebäudes

Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 17.9.2008 (Aktenzeichen IX R 64/07) sind Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung aus wirtschaftlichen Gründen vorzunehmen und als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abzuziehen, wenn sich herausstellt, dass das auf die Bedürfnisse des Mieters ausgelegte Gebäude nicht mehr oder nur noch eingeschränkt nutzbar ist und auch eine Veräußerung nicht zu einer sinnvollen Verwendung führt.

Im Urteilsfall hatte der Vermieter ein **Gebäude nach den Bedürfnissen des Mieters** als Lebensmittelmarkt **errichtet und ausgestattet**. Nach Kündigung des Mietvertrags durch den Mieter bemühte sich der Vermieter vergeblich um Vermietungsalternativen. Letztendlich wurde das Grundstück ein Jahr nach Beendigung des Mietvertrags an eine Bauherrengemeinschaft veräußert, die das Gebäude abriß und das Grundstück anderweitig bebaute.

**Hinweis:** Ein Abzug der Wertminderung als Werbungskosten ist allerdings nur dann möglich, wenn diese Wertminderung nicht ursächlich mit der Veräußerung des Grundstücks zusammenhängt, da Grundstücksveräußerungen im Grundsatz steuerlich nicht relevant sind. Im entschiedenen Fall entsprach der Kaufpreis im Wesentlichen allein dem Wert eines unbebauten Grundstücks. Außerdem wurde der Verkaufsentschluss erst zu einem Zeitpunkt gefasst, als sich die Unvermietbarkeit des Grundstücks eindeutig herausgestellt hatte.

Darüber hinaus hat die Erwerberin das Gebäude sofort abgerissen. Insoweit kann der Einzelfall durch entsprechende Beweisvorsorge und zeitliche Abfolge gestaltet werden.

## 26 Legen eines Hauswasseranschlusses durch ein Wasserversorgungsunternehmen unterliegt dem ermäßigten Umsatzsteuersatz

Der Bundesfinanzhof hat mit zwei Entscheidungen vom 8.10.2008 (Aktenzeichen V R 61/03 und V R 27/06) entschieden, dass das Legen eines Hausanschlusses durch ein Wasserversorgungsunternehmen gegen gesondertes Entgelt mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 % zu versteuern ist und dies unabhängig davon, ob der Anschlussnehmer mit dem späteren Wasserbezieher übereinstimmt (z. B. bei dem Anschluss eines Einfamilienhauses) oder aber nicht (z. B. bei Bauträgern oder vermieteten Objekten). Bislang waren die Finanzverwaltung und dieser folgend die Wasserversorgungsunternehmen davon ausgegangen, dass diese Leistung dem regulären Umsatzsteuersatz von 19 % unterliegt und hatten eine entsprechend höhere Umsatzsteuer in Rechnung gestellt.

**Hinweis:** Bauherren sollten darauf achten, dass Wasserversorgungsunternehmen den ermäßigten Umsatzsteuersatz in Rechnung stellen. Bislang noch nicht abschließend geklärt ist die Frage, ob Rechnungen der Vergangenheit, in denen Umsatzsteuer nach dem regulären Umsatzsteuersatz in Rechnung gestellt wurde, zu Gunsten des Kunden berichtigt werden können.

## 27 Nachweis der Vermietungsabsicht bei leer stehender Wohnung

Ausgaben im Zusammenhang mit einer Wohnung können steuerlich nur dann abgezogen werden, wenn mit der Wohnung Einkünfte erzielt werden sollen. Streitig ist dies oftmals bei einer leer stehenden Wohnung. In diesem Fall fordert das Finanzamt oftmals den **Nachweis der Vermietungsabsicht**. Insoweit ist hinzuweisen auf das Urteil des Finanzgerichts München vom 22.10.2008 (Aktenzeichen 1 K 77/07). Im Urteilsfall stand ein Apartment im zweiten Obergeschoss in den Streitjahren 2004 und 2005 leer. Da das Apartment bereits seit 1994 leer stand, hat das Finanzamt den Kläger aufgefordert, seine Vermietungsabsicht nachzuweisen. Er konnte für das Jahr 2004 gar keine Nachweise erbringen, für das Jahr 2005 lediglich zwei und für das Jahr 2006 weitere fünf Vermietungsanzeigen in örtlichen Tageszeitungen. Das Finanzamt hat deshalb die auf das Apartment entfallenden Werbungskosten nicht zum Abzug zugelassen. Das Finanzgericht München hat die Entscheidung des Finanzamts bestätigt.

**Hinweis:** Deutlich wird, dass in diesen Fällen ausreichende Nachweise zur Vermietungsabsicht beigebracht werden müssen. Des Weiteren hat das Finanzgericht ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Anerkennung der Werbungskosten auch nicht aus Vertrauensschutzgründen in Betracht kommt. Zwar habe das Finanzamt die Werbungskosten für das Apartment von 1994 bis 2003 trotz permanenten Leerstands anerkannt. Nach dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung müsse das Finanzamt aber in jedem Veranlagungszeitraum den Sachverhalt erneut prüfen und rechtlich würdigen. Eine als falsch erkannte Rechtsauffassung müsse es zum frühestmöglichen Zeitpunkt aufgeben, auch wenn der Steuerpflichtige auf sie vertraut haben sollte.

## 28 Erhebung der Grunderwerbsteuer verstößt nicht gegen Mehrwertsteuer-Richtlinie

Der Europäische Gerichtshof hat mit Beschluss vom 27.11.2008 (Rechtssache C-156/08) klargestellt, dass bei dem Erwerb eines unbebauten Grundstücks und anschließender Bebauung im Rahmen eines einheitlichen Erwerbsvorgangs – so insbesondere bei Bauträgern – die Baukosten für das Gebäude in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einbezogen werden dürfen. Insoweit wird nicht gegen das Verbot verstoßen, neben der Umsatzsteuer eine weitere Steuer zu erheben, die Umsatzsteuercharakter aufweist, da eben dies bei der Grunderwerbsteuer zu verneinen sei.

---

## Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

---

### 29 Organschaft: Formerfordernisse bei Beherrschungs- und Ergebnisabführungsverträgen

Unter Organschaft versteht man die steuerrechtliche Eingliederung einer rechtlich selbständigen juristischen Person (z.B. einer GmbH) in ein anderes Unternehmen (sog. Organträger). Bei Vorliegen bestimmter Eingliederungsvoraussetzungen ergibt sich als Rechtsfolge die Zusammenführung der steuerlichen Ergebnisse von Organgesellschaft und Organträger. Wesentlicher **Vorteil** der steuerlichen Organschaft ist die Möglichkeit der Verrechnung von Gewinnen und Verlusten im Organkreis und damit die unmittelbare Minderung der Steuerlast.

Mit der Frage des Vorliegens einer Organschaft hat sich der Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 20.10.2008 (Aktenzeichen I R 66/07, DStR 2009, 100) befasst. Im Urteilsachverhalt hatte eine Holding-GmbH im Dezember 1997 jeweils einen **Beherrschungs- und Ergebnisabführungsvertrag** mit der A-GmbH und der B-GmbH abgeschlossen, die beide in ihrem alleinigen Eigentum standen. Die Verträge sollten mit der Eintragung in das Handelsregister rückwirkend zum 1.1.1997 wirksam werden und erstmals zum Ablauf des 31.12.2001 gekündigt werden können. Die Ergebnisabführungsverträge wurden erstmals in 1999 tatsächlich umgesetzt. Nach Zustimmung der Gesellschafterversammlungen im März bzw. April 1999 wurden die Verträge ins Handelsregister eingetragen. Im Oktober 1999 schlossen die Tochter-Gesellschaften zudem mit der Holding-GmbH jeweils Ergänzungsvereinbarungen, wonach eine Kündigung erstmals zum 31.12.2003 möglich sein sollte; diese Vereinbarungen wurden nicht ins Handelsregister eingetragen.

Im Streitjahr 2001 erklärte nun die Holding-GmbH einen körperschaftsteuerlichen Verlust, in dem Aufwendungen aus Verlustübernahmen von rund 39 000 DM enthalten waren. Das Finanzamt erkannte diese Verlustübernahme nicht an, weil die Beherrschungs- und Ergebnisabführungsverträge wegen einer **fünf Jahre** unterschreitenden **Mindestlaufzeit** steuerlich nicht anzuerkennen seien. Dieses Ergebnis bestätigt der Bundesfinanzhof unter Verweis auf die formalen und inhaltlichen Erfordernisse eines Gewinnabführungsvertrags:

- Der Gewinnabführungsvertrag muss bis zum Ende des Wirtschaftsjahrs, in dem die Einkommenszurechnung erstmals stattfinden soll,
- auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen und
- bis zum Ende des folgenden Wirtschaftsjahrs wirksam werden.

Vorliegend wurden die Verträge nun aber erst mit Eintragung in 1999 wirksam, sodass das letztgenannte Erfordernis nicht erfüllt war („**verunglückte Organschaft**“). Rechtsfolge daraus ist, dass die Verlustübernahmen durch die Holding-GmbH erfolgsneutral als nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligungen an den Tochtergesellschaften erfasst werden mussten. Damit konnten die Verlustübernahmen gerade nicht das für die Besteuerung maßgebliche Einkommen der Holding-GmbH mindern.

**Hinweis:** Das Urteil unterstreicht, wie sorgfältig mit den Anforderungen an eine körperschaftsteuerliche Organschaft umzugehen ist. Die Einrichtung einer Organschaft muss von Beginn an hohen Anforderungen genügen; formale Aspekte können also entscheidend sein, und zwar unabhängig von dem, was wirtschaftlich gewollt und tatsächlich durchgeführt wird.

### 30 Bewertung der Einlage einer wertgeminderten wesentlichen Beteiligung in ein Einzelbetriebsvermögen

Wertveränderungen bei im steuerlichen Privatvermögen gehaltenen GmbH-Anteilen werden bei deren Veräußerung dann nach § 17 EStG steuerlich erfasst, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft zu mindestens 1 % („wesentlich“) beteiligt war (dies gilt im Übrigen auch nach Einführung der Abgeltungsteuer). Dabei steht nach dem Gesetzeswortlaut die verdeckte Einlage in eine (andere) Kapitalgesellschaft der Veräußerung gleich.

Im Gesetz nicht geregelt ist, wie die **Einlage einer wertgeminderten wesentlichen Beteiligung** in ein Einzelbetriebsvermögen zu behandeln ist. Zu dieser Frage hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 2.9.2008 (Aktenzeichen X R 48/02, DStR 2008, 2211) Stellung genommen.

Im Streitfall war ein Steuerpflichtiger zu 75 % an einer GmbH beteiligt. Die Beteiligung wurde zunächst im Privatvermögen gehalten. Anschließend wurde die wertgeminderte Beteiligung in ein Betriebsvermögen des Gesellschafters eingelegt und zwar bewertet zu Anschaffungskosten. Zum nächsten Jahresabschluss erfolgte eine steuerwirksame Abschreibung in Höhe von rd. 1,5 Mio. €. Die Finanzverwaltung erkannte dies nicht an, sondern vertrat die Auffassung, die Beteiligung sei als mit dem bereits geminderten Wert eingelegt anzusehen, so dass sich die **Wertminderung** steuerlich (zunächst) **nicht ausgewirkt** hätte.

Dazu stellt der Bundesfinanzhof fest, dass entsprechende Einlagen von Beteiligungen tatsächlich mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten sind. Für den vorliegenden Streitfall der Einlage einer wertgeminderten Beteiligung geht der Bundesfinanzhof nun aber vom Vorliegen einer „planwidrigen Gesetzeslücke“ aus, da die Bewertungsvorschrift lediglich darauf abziele, einen steuerverstrickten, aber noch nicht realisierten Vermögenszuwachs (nicht aber eine Vermögensminderung) steuerlich zu erfassen.

In einem zweiten Schritt stellt der Bundesfinanzhof dann aber fest, dass der Steuerpflichtige vorliegend generell nicht berechtigt ist, eine **Teilwertabschreibung** vorzunehmen, da eine solche Teilwertabschreibung nicht „im engeren Sinn betrieblich veranlasst“ sei; zudem bedürfe es einer solchen Teilwertabschreibung auch nicht, um den im Privatvermögen erlittenen Verlust steuerlich zu erhalten. Insoweit entwickelt der Bundesfinanzhof seine Rechtsprechung dahingehend weiter, dass eine entsprechend nicht realisierte Wertminderung tatsächlich erst dann steuermindernd zu berücksichtigen ist, wenn die Beteiligung veräußert wird oder als veräußert gilt. Dies bedeutet, dass sich der Wertverlust steuerlich erst dann auswirkt, wenn der Gesellschafter diese durch eine Veräußerung (oder einen gleichgestellten Vorgang) realisiert.

**Hinweis:** Damit ist entschieden, dass eine sofortige steuerwirksame Verlustnutzung durch eine Einlage (anstelle einer Veräußerung) nicht möglich ist. Davon zu trennen sind in der Praxis die Fälle, in denen erst nach der Einlage Wertminderungen bzw. wertmindernde Umstände eingetreten sind – diese sind als betrieblich veranlasst und damit als steuerwirksam anzusehen.

### 31 **Bewertung der Einlage eines werthaltigen GmbH-Geschäftsanteils bei wesentlicher Beteiligung des Steuerpflichtigen im Zeitpunkt der Einlage**

Mit dem im Vergleich zum Sachverhalt gegenläufigen Fall unter Abschnitt 2 „Bewertung der Einlage einer wertgeminderten wesentlichen Beteiligung in ein Einzelbetriebsvermögen“ hat sich der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 5.6.2008 (Aktenzeichen IV R 73/05, GmbHR 2008, 1276) befasst. Hier hat er entschieden, dass die Einlage eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft mit den Anschaffungskosten und nicht etwa mit dem im Einlagezeitpunkt höheren Teilwert zu bewerten ist, wenn der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Einlage an der Gesellschaft wesentlich beteiligt ist. Der Bundesfinanzhof begründet dies damit, dass Einlagen regelmäßig mit dem Teilwert, höchstens aber mit den Anschaffungskosten anzusetzen sind, wenn das zugeführte Wirtschaftsgut ein Kapitalgesellschaftsanteil i. S. des § 17 EStG ist. Im Streitfall war die Ehefrau zwar zunächst mit genau 25 % und damit vor dem Erbfall nicht wesentlich i. S. des § 17 EStG in der damaligen Gesetzesfassung beteiligt. Mit Eintritt des Erbfalls lag dann aber nach Auffassung des Bundesfinanzhofs eine wesentliche Beteiligung vor, und zwar (spätestens) gleichzeitig mit der Einlage.

**Hinweis:** Der Bundesfinanzhof bestätigt damit seine ständige Rechtsprechung zu Sinn und Zweck der Vorschriften über die Einlagen und die wesentlichen Beteiligungen, nach der diese Vorschriften eben den gesamten Wertzuwachs zwischen Anschaffung und Veräußerung erfassen sollen – und damit auch den Wertzuwachs, der sich im Privatvermögen zu einer Zeit gebildet hat, in der der Gesellschafter noch gar nicht wesentlich beteiligt war. Insoweit werden zu Lasten der Steuerpflichtigen im Falle einer Einlage tatsächlich auch solche **Gewinne der Besteuerung unterworfen**, die im Falle einer Veräußerung überhaupt nicht steuerlich erfasst worden wären.

### 32 Nachträgliche Anschaffungskosten bei wesentlichen Beteiligungen

§ 17 EStG erfasst sowohl Veräußerungsgewinne als auch Veräußerungsverluste aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, die im steuerlichen Privatvermögen gehalten werden und die eine bestimmte Beteiligungshöhe (ab 1999: mindestens 10 %; aktuelle Rechtslage: mindestens 1 %) überschreiten. Im Zuge der jeweiligen Veräußerungsgewinnermittlung ist regelmäßig die Frage der Höhe der Anschaffungskosten umstritten, und zwar gerade auch die Frage nachträglicher Anschaffungskosten.

Zu dieser Problematik hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 19.8.2008 (Aktenzeichen IX R 63/05, DStR 2008, 2215) entschieden, dass der **Ausfall eines eigenkapitalersetzenden Darlehens** auch dann zu nachträglichen Anschaffungskosten führt, wenn der Gesellschafter das Darlehen zur Sanierung der in die Krise geratenen Gesellschaft gewährt hat. Dies soll selbst dann gelten, wenn für das Darlehen das Sanierungsprivileg des § 32a Abs. 3 Satz 3 GmbHG a.F. galt. Andernfalls, so der Bundesfinanzhof in seiner Begründung, würde der Sanierungskapital gebende Gesellschafter steuerlich benachteiligt und damit auch der Zweck des Sanierungsprivilegs unterlaufen, der GmbH Risikokapital zur Verfügung zu stellen und sich an Sanierungen zu beteiligen.

**Hinweis:** Mit der am 1.11.2008 in Kraft getretenen **Modernisierung des GmbH-Rechts (MoMiG)** ist das gesellschaftsrechtliche Regime der eigenkapitalersetzenden Gesellschafterdarlehen abgeschafft. Künftig sieht das Gesetz Regelungen zum Nachrang von Gesellschafter-Darlehensforderungen im Insolvenzfall der Gesellschaft vor. Steuerrechtlich kann somit nicht mehr an die gesellschaftsrechtliche Qualifikation eines Darlehens als eigenkapitalersetzend angeknüpft werden, sodass es künftig zur Ermittlung nachträglicher Anschaffungskosten noch mehr bzw. nur noch auf den Anschaffungskostenbegriff bzw. auf die Frage des Veranlassungszusammenhang ankommen wird.

### 33 Veräußerungsverlustrealisierung durch Darlehensausfall bei wesentlichen Beteiligungen bereits im Zeitpunkt des Rangrücktritts

Der **Ausfall eines eigenkapitalersetzenden Darlehens** führt bei wesentlichen Beteiligungen (Beteiligungsquote mindestens 1 %) zu nachträglichen Anschaffungskosten (vgl. dazu Abschnitt 4 zu „Nachträgliche Anschaffungskosten bei wesentlichen Beteiligungen“) – und ggf. zu einem Veräußerungsverlust. Fraglich ist, zu welchem Zeitpunkt ein solcher Verlust steuerlich zu erfassen ist.

Dazu hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 22.7.2008 (Aktenzeichen IX R 79/06, DStR 2008, 1925) entschieden, dass sich ein aus entsprechend nachträglichen Anschaffungskosten resultierender Veräußerungsverlust (hier: Darlehensausfall) bereits in dem **Zeitpunkt** realisiert, in dem der darlehensgebende Gesellschafter den **Rangrücktritt** erklärt, wenn dieser nicht mehr mit der Darlehensrückzahlung rechnen konnte. Dies bejahte der Bundesfinanzhof im Streitfall, weil die GmbH in diesem Zeitpunkt bereits **vermögenslos und überschuldet** war.

**Hinweis:** Im Streitfall hatte der Stpfl. den Verlust erst in 2005 für die Besteuerung im Jahre der Auflösung der GmbH (2002) geltend gemacht, hätte diesen aber nach Auffassung des Bundesfinanzhofs (wie auch der Finanzverwaltung) schon im Jahre der Rangrücktrittserklärung (1999) geltend machen müssen. Dies führte im Streitfall dazu, dass der Verlust steuerlich überhaupt nicht mehr berücksichtigt werden konnte, da die vierjährige Festsetzungsfrist für die Veranlagung bereits abgelaufen (und der Sachverhalt damit schon „verjährt“) war. Wesentlich beteiligte Gesellschafter sollten bei vergleichbaren Rangrücktrittserklärungen daher die sofortige Verlustnutzung anstreben.

### 34 Kein Übergang des wirtschaftlichen Eigentums bei Aktienkauf mit nur vorläufig festgelegtem Kaufpreis

In der Praxis ist nicht selten die Frage umstritten, zu welchem Zeitpunkt eine Veräußerung von GmbH-Anteilen i. S. des § 17 EStG erfolgt ist. Insoweit ist nach herrschender Auffassung auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums abzustellen. Zu dieser Problematik (Veräußerungsverlust) hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 22.7.2008 (Aktenzeichen IX R 74/06, DStR 2008, 1921) Stellung genommen. Im Streitfall hatte ein Gesellschafter-Geschäftsführer Inhaberaktien an „seiner“ GmbH veräußert und die Kaufpreisbestimmung von einem im **Folgejahr** zu erstellenden **Wertgutachten** abhängig gemacht. Insoweit lag also eine aufschiebende Bedingung für den Kauf vor.

Dazu stellt der Bundesfinanzhof fest, dass auf Grund dieser Vereinbarung das wirtschaftliche Eigentum an den Aktien jedenfalls noch nicht im Jahr des Vertragsschlusses auf die erwerbende GmbH übergegangen war, sodass dem Kläger im Jahr vor der Kaufpreisbestimmung noch kein Veräußerungsverlust entstanden war. Der **Übergang des wirtschaftlichen Eigentums** an Anteilen an Kapitalgesellschaften setze nämlich voraus, dass der Erwerber

- auf Grund eines zivilrechtlichen Rechtsgeschäfts bereits eine rechtlich geschützte, auf den Erwerb gerichtete Position erworben habe,
- die mit den Anteilen verbundenen wesentlichen Rechte sowie
- das Risiko einer Wertminderung zu tragen habe und die Chance einer Wertsteigerung wahrnehmen könne.

Im Streitfall fehle es an dem zuletzt genannten Merkmal, da auf Grund der aufschiebenden Bedingung der Kläger und nicht die erwerbende GmbH das Risiko einer künftigen Wertminderung getragen habe.

**Hinweis:** Der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums ist in Beteiligungskaufverträgen also mit besonderer Sorgfalt zu regeln. Ergänzend sei an dieser Stelle darauf hingewiesen, dass einseitige Erwerbsoptionen nicht zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums führen, Doppeloptionen (also die Kombination von Ankaufsrecht und Andienungsrecht) demgegenüber sehr wohl.

### 35 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung

#### a) Angemessene Geschäftsführervergütung bei mehrfacher Geschäftsführertätigkeit

Mit der in der Praxis nicht selten anzutreffenden Problematik eines Gesellschafter-Geschäftsführers, der **für mehrere GmbH** (Schwestergesellschaften) **tätig** ist, hat sich das Finanzgericht Berlin-Brandenburg mit Urteil vom 17.6.2008 (Aktenzeichen 6 K 1807/04, EFG 2008, 1660) befasst. Im Urteilsfall war streitig, ob die Tätigkeit des GmbH-Geschäftsführers der Gesellschaft X für eine andere Gesellschaft für die zu beurteilende Gesellschaft X so viele Vorteile gebracht hatte, dass der Nachteil des reduzierten Arbeitspensums teilweise oder vollständig ausgeglichen wurde. Der Bundesfinanzhof hatte dazu bereits ausgeführt, dass ein Anstellungsverhältnis ein- und desselben Geschäftsführers in Bezug auf mehrere selbständige Unternehmen nach Fremdvergleichsmaßstäben grundsätzlich eine **Kürzung seiner tatsächlichen Gesamtbezüge** bei den einzelnen Unternehmen rechtfertige, aber auch etwaige Vorteile dies eben ausgleichen könnten.

Mögliche Vorteile (die auch messbar sein sollten) aus der Mehrfachgeschäftsführung muss die GmbH darlegen. So können sich Vorteile z.B. mittels Aufstellungen über Umsätze, Betriebsergebnisse oder betriebswirtschaftliche Auswertungen, aus denen konkrete finanzielle Vorteile für die X aus der Existenz der Y-GmbH ersichtlich werden ergeben. Im Streitfall konnten solche Vorteile jedoch nicht dargelegt werden, sodass das Finanzgericht letztendlich das Vorliegen von **verdeckten Gewinnausschüttungen bejaht** hat. Die X-GmbH hatte einen „massiven Entzug an Arbeitskraft auf Grund der Mehrfachgeschäftsführung“ erlitten.

**Hinweis:** Dieses Urteil betont einmal mehr den Fremdvergleichsmaßstab und die Empfehlung, die Überlegungen, Chancen und Risiken des Handelns der Gesellschafter-Geschäftsführer sorgfältig zu dokumentieren, um ggf. in späteren Jahren z.B. Vorteile im vorgenannten Sinne darlegen zu können.

#### b) Erdienungszeitraum bei Pensionszusagen gegenüber beherrschendem Gesellschafter-Geschäftsführer auch bei nachträglicher Erhöhung einzuhalten

Die steuerliche Berücksichtigung von Pensionszusagen gegenüber beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern setzt nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs voraus, dass zwischen der Zusage und dem vorgesehenen Eintritt in den Ruhestand **mindestens zehn Jahre** liegen, sodass die Pension auch noch „erdient“ werden kann (Erdienungszeitraum). Mit der Frage der nachträglichen Erhöhung einer solchen Zusage hat sich der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 23.9.2008 (Aktenzeichen I R 62/07, DStR 2009, 43) befasst.

Im Streitfall erhöhte die GmbH die Pensionszusage zu einem Zeitpunkt, als der Kläger bis zum Pensionierungsalter noch acht Jahre und elf Monate abzuleisten hatte. Darin sieht der Bundesfi-

nanzhof eine **verdeckte Gewinnausschüttung**, weil nach seiner Auffassung auch Erhöhungen eigenständig auf ihre Erdienbarkeit zu prüfen sind.

**Hinweis:** Diese Entscheidung verdeutlicht erneut, dass die Ausstattung beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer und vertragliche Vereinbarungen mit diesen äußerster Sorgfalt und Umsicht bedürfen. Die Zehnjahresfrist wird im konkreten Einzelfall – wie dargestellt – restriktiv gehandhabt. Allerdings hat der Bundesfinanzhof eine Erdienbarkeitsfrist von neun Jahren und zehn Monaten als unschädlich erachtet (Urteil vom 14.7.2004, Aktenzeichen I R 14/04, BFH/NV 2005, 245).

### 36 Haftung des Strohmann-Geschäftsführers und des faktischen Geschäftsführers für nicht abgeführte Lohnsteuer

Wenn und soweit GmbH-Geschäftsführer ihren steuerlichen Pflichten (insbesondere zur Abführung von Lohnsteuer) infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Pflichtverletzung nicht nachkommen, haften sie – und zwar mit ihrem **Privatvermögen**.

Diese Haftung trifft nun aber nicht nur den Geschäftsführer „normaler“ Prägung, sondern auch zwei Sonderfälle, nämlich

- den „**Strohmann-Geschäftsführer**“ einerseits (Geschäftsführer, der nur nominell bestellt ist und die Geschäftsführung nicht tatsächlich ausübt) und
- den „**faktischen Geschäftsführer**“ andererseits („Geschäftsführer“ ohne Bestellung, also jemand, der lediglich als Verfügungsberechtigter auftritt, ohne die formell erforderliche Rechtsstellung innezuhaben).

Mit dieser Problematik hat sich das Finanzgericht Hamburg mit Urteil vom 22.4.2008 (Aktenzeichen 3 K 222/06) befasst. Dem Urteil sind folgende Kernaussagen zur Haftung zu entnehmen:

- Die Inanspruchnahme beider Geschäftsführer nebeneinander ist nicht zu beanstanden.
- Die Haftung des Strohmann-Geschäftsführers hängt nicht von seiner Eintragung oder Löschung im Handelsregister, sondern von der Frage der Niederlegung des Geschäftsführeramts ab.
- Beim Außenauftreten des „faktischen Geschäftsführers“ ist unerheblich, in welcher Funktion er im jeweiligen Einzelfall zu handeln vorgegeben hat; entscheidend sind die durch sein Handeln geschaffenen „Fakten“ im Gesamterscheinungsbild.

Der Strohmann-Geschäftsführer kann sich nach Auffassung des Finanzgerichts auch nicht damit entschuldigen, dass er von der ordnungsgemäßen Führung der Geschäfte ferngehalten wird und die Geschäfte tatsächlich von einem anderen geführt worden sind. Ist nämlich der Geschäftsführer nicht in der Lage, sich innerhalb der Gesellschaft durchzusetzen und seiner Rechtsstellung gemäß zu handeln, so muss er nach Auffassung des Finanzgerichts **als Geschäftsführer zurücktreten**.

Der faktische Geschäftsführer haftet nach Auffassung des Finanzgerichts Hamburg bereits auf Grund seines Auftretens nach außen, wenn er als Verfügungsberechtigter auftritt. Dabei genügt unter Haftungsaspekten schon das entsprechende **Auftreten gegenüber einer begrenzten Öffentlichkeit** (z.B. auf Gesellschafterversammlungen), ein Auftreten gegenüber Nichtgesellschaftern oder gegenüber dem Finanzamt ist insoweit nicht erforderlich.

**Hinweis:** Das Urteil verdeutlicht, dass mit der Bestellung zum Geschäftsführer aus steuerlicher Sicht auch **erhebliche Haftungsrisiken** verbunden sein können, die nicht durch Hinweise auf etwaige Ressortzuständigkeiten (z.B. technischer Geschäftsführer) oder gar fehlende Einflussmöglichkeiten auf die Geschäftsführung abgewehrt werden können. Vielmehr muss der Geschäftsführer immer auf der Höhe des Geschehens sein; ist ihm das (aus welchen Gründen auch immer) nicht möglich, so sollte er die Niederlegung des Amts prüfen (und ggf. dann auch dokumentieren).

---

## Beilage „Neuregelung der Erbschaft- und Schenkungsteuer“

---

### 37 Bedeutung der Erbschaft- und Schenkungsteuer

Der Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 7.11.2006 zur Verfassungswidrigkeit des bisherigen Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts hat ein sehr breites Echo in den Medien und der

Fachwelt gefunden. Auch die langwierigen Bemühungen des Gesetzgebers um die Neuregelung der Besteuerung und das am 31.12.2008 verkündete Erbschaftsteuerreformgesetz haben viel Aufmerksamkeit erlangt. Die Bedeutung der Erbschaft- und Schenkungsteuer ist allerdings ganz eigener Art. Folgende Aspekte sind von Bedeutung:

- In der ganz überwiegenden Zahl der Schenkungen bzw. Erbfälle fällt im Ergebnis keine Erbschaftsteuer an. Hierfür gibt es verschiedene Ursachen: hohe persönliche Freibeträge, sachliche Steuerbefreiungen und umfassende Gestaltungsmöglichkeiten.
- Daneben gibt es aber von der Zahl zwar wenige, aber von der materiellen Bedeutung wichtige Fallkonstellationen, bei denen Schenkung-/Erbschaftsteuer in großem Umfang entsteht.

Mit dem Erbschaftsteuerreformgesetz sind die steuerlichen Rahmenbedingungen in weitem Umfang grundlegend neu geregelt worden. Hierauf gilt es sich einzustellen. Insoweit ergibt sich folgender Handlungsbedarf:

- Die bei Schenkungen anfallende bzw. im Erbfall drohende Steuerbelastung sollte für jeden Fall nach den neuen Rahmenbedingungen zumindest grob quantifiziert werden. Ergibt sich eine merkliche Steuerbelastung, so muss dies bei der Strukturierung des Vermögens beachtet werden, damit für die Steuerzahlungen genügend Liquidität oder leicht liquidierbares Vermögen zur Verfügung steht, ohne die Vermögenssubstanz zu gefährden.
- Die auf den ersten Blick großzügigen Verschonungsregelungen bei der Übertragung von Betriebsvermögen oder Kapitalgesellschaftsanteilen dürfen nicht darüber hinwegtäuschen, dass diese eine äußerst hohe Gefahr bergen. Muss z.B. wegen einer wirtschaftlich schwierigen Situation das Unternehmen umstrukturiert, das Unternehmen ganz oder teilweise verkauft oder müssen Arbeitsplätze abgebaut werden, so kann dies zu einem Verstoß gegen die Behaltensregeln führen und damit in dieser für das Unternehmen wirtschaftlich schwierigen Situation zu einer ganz massiven Steuerbelastung.
- Bisherige Gestaltungen können zum großen Teil nicht mehr eingesetzt werden. Dafür eröffnen sich neue Gestaltungsansätze, die zu berücksichtigen sind.
- Bestehende Testamente und Klauseln in Gesellschaftsverträgen sind zu überprüfen und ggf. an das neue Recht anzupassen.

## 38 Wesentliche Elemente des Schenkung- und Erbschaftsteuerrechts

### a) Bewertung

Entsprechend den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts erfolgt nunmehr eine durchgehende Bewertung zum Verkehrswert. Dies führt insbesondere bei Grundstücken und bei unternehmerischem Vermögen zu gänzlich neuen Bewertungsmethoden, welche vielfach eine deutliche Höherbewertung gegenüber dem bisherigen Recht bedeuten. Im Detail vgl. das Bewertungsverfahren im 3. Abschnitt die „Bewertung und Begünstigung von Immobilien“ und im 4. Abschnitt „Bewertung und Begünstigung von Unternehmensbewertung“.

### b) Steuerbefreiungen

Wie bislang auch schon ist die **Schenkung des zu eigenen Wohnzwecken genutzten Familienwohnheims** zwischen Ehegatten bzw. nun auch zwischen eingetragenen Lebenspartnern steuerfrei möglich. Gleichsam wird unter dem neuen Recht die Übertragung eines in einem anderen EU- oder EWR-Staat belegenen Familienheims begünstigt.

Neu ist die Steuerbefreiung der **Übertragung des Familienheims in Erbfällen** – also nicht nur bei Schenkungen! An diese Steuerbefreiung sind allerdings Bedingungen geknüpft:

- Die Immobilie muss im Inland oder in einem EU/EWR-Land belegen sein und der Erblasser muss darin bis zum Tode eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt haben bzw. der Erblasser war aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert.
- Der Erwerber muss die Wohnung unverzüglich zu eigenen Wohnzwecken nutzen.

- Wird die eigene Nutzung durch den Erwerber (überlebender Ehegatte, Lebenspartner oder Kinder) allerdings innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb aufgegeben, so entfällt die Steuerbefreiung rückwirkend und zwar vollständig. Schädlich ist insbesondere der Verkauf, die Vermietung oder ein längerer Leerstand. Unschädlich ist es dagegen, wenn der Erwerber die Wohnung aus zwingenden Gründen nicht fortführen kann, z.B. weil die Unterbringung in einem Pflegeheim notwendig wird oder er verstirbt.
- Erben Kinder das Familienheim, so ist die Steuerbefreiung auf ein Familienheim mit einer Wohnfläche von maximal 200 qm begrenzt. Wird diese Größe überschritten, so fällt auf den übersteigenden Teil grundsätzlich Erbschaftsteuer an, jedenfalls soweit nicht persönliche Freibeträge genutzt werden können.

**Hinweis:** Abzuwarten bleibt, welche Anforderungen die Finanzverwaltung hinsichtlich der praktischen Umsetzung dieser Vorschrift stellt. So ist z.B. noch ungeklärt, in welcher Frist Kinder, die ein Familienheim erben, dieses selbst nutzen müssen.

Erhöht wurde die **Steuerbefreiung bei Baudenkmalern**. Soweit diese nicht in vollem Umfang von der Steuer befreit sind, wird nunmehr eine Steuerbefreiung in Höhe von 85 % (bislang: 60 %) gewährt. Zu beachten ist allerdings, dass dies teilweise durch die höhere Bewertung wieder ausgeglichen wird, sodass sich im Ergebnis oftmals keine merkliche Mehrentlastung ergeben dürfte.

Abgeschafft wurde dagegen die Begünstigung für die **Übertragung von Lebensversicherungen**. Nach bisherigem Recht bestand bei der lebzeitigen Übertragung noch nicht fälliger Lebensversicherungen die Möglichkeit, diese mit zwei Dritteln der eingezahlten Prämien anzusetzen oder alternativ mit dem Rückkaufwert zu bewerten. Diese Wahlmöglichkeit besteht nun nicht mehr; vielmehr ist zwingend der Verkehrswert, also der Rückkaufwert der Lebensversicherung anzusetzen. Dies führt bei schon länger laufenden Lebensversicherungen zu deutlich höheren Wertansätzen.

### c) Persönliche Freibeträge

Das Erbschaft-/Schenkungssteuerrecht ist bei der Übertragung an nahe Angehörige geprägt durch hohe persönliche Freibeträge, die durch die Erbschaftsteuerreform noch einen deutlichen Anstieg erfahren haben. Vermögensübertragungen können in vielen Fällen somit ohne Steuerbelastung erfolgen.

	bisheriger Freibetrag	neuer Freibetrag
Ehegatte	307 000 €	500 000 €
eingetragener Lebenspartner	5 200 €	500 000 €
Kinder und Kinder verstorbener Kinder	205 000 €	400 000 €
Enkelkinder	51 200 €	200 000 €
andere Erwerber der Steuerklasse I, wie Urenkel und Eltern des Erblassers	51 200 €	100 000 €
Erwerber der Steuerklasse II (z.B. Geschwister, Schwiegerkinder oder Abkömmlinge ersten Grades von Geschwistern)	10 300 €	20 000 €
Erwerber der Steuerklasse III (übrige Erwerber)	5 200 €	20 000 €

**Hinweis:** Bei der **Übertragung auf Kinder** ist zu beachten, dass der Freibetrag von nunmehr 400 000 € je Schenker bzw. Erblasser gilt, d.h. jeder Elternteil kann steuerfrei Vermögen in Höhe von 400 000 € an ein Kind übertragen.

Des Weiteren können wie im bisherigen Recht die persönlichen Freibeträge **nach Ablauf von zehn Jahren** nach einer Schenkung erneut genutzt werden, sodass sich aus steuerlicher Sicht die Überlegung anbietet, Teile des Vermögens bereits frühzeitig zu übertragen.

**Hinweis:** Die deutlich erhöhten Freibeträge lassen nun auch mittelbare Schenkungen attraktiver werden. Will z.B. der Vater Vermögen i. H. v. 800 000 € an ein Kind übertragen, so wäre dies bei einer unmittelbaren Übertragung zur Hälfte steuerpflichtig, da der Freibetrag 400 000 € beträgt. Überträgt nun der Vater unmittelbar an

das Kind 400 000 € und daneben die weiteren 400 000 € zunächst unter Nutzung des Freibetrags an seine Ehefrau und diese dann zeitlich später wiederum unter Nutzung ihres Freibetrages an das Kind, so fällt im Ergebnis gar keine Schenkungsteuer an. Allerdings ist bei solchen Gestaltungen Vorsicht geboten, da die Anerkennung versagt wird, wenn ein Gesamtplan erkennbar wird.

Im Übrigen wurde der Freibetrag zur Berücksichtigung von **Pflegeleistungen**, die gegenüber dem Erblasser unentgeltlich oder gegen zu geringes Entgelt erbracht wurden, von 5 200 € auf 20 000 € erhöht.

#### d) Steuertarif

Der Steuertarif ist in zweierlei Hinsicht progressiv steigend: Und zwar steigt der Tarif mit der Höhe des steuerpflichtigen Erwerbs und mit dem abnehmenden Verwandtschaftsgrad. Der Tarif stellt sich wie folgt dar:

Wert des Erwerbs bis einschließlich	Erwerber	
	Ehegatte, Kinder bzw. Stiefkinder und Abkömmlinge dieser, die Eltern und Voreltern bei Erbschaften (Steuerklasse I)	andere Erwerber (Steuerklasse II oder III)
75 000 €	7 %	30 %
300 000 €	11 %	30 %
600 000 €	15 %	30 %
6 Mio. €	19 %	30 %
13 Mio. €	23 %	50 %
26 Mio. €	27 %	50 %
über 26 Mio. €	30 %	50 %

#### Hinweis I:

Der Übergang von einer Tarifstufe auf die andere wird abgemildert, damit die Steuerbelastung bei Überspringen einer Tarifstufe nicht sprunghaft für den gesamten Erwerb ansteigt.

#### Hinweis II:

Deutlich wird der hohe Steuersatz von 30 % bzw. 50 % in der Steuerklasse II oder III, also beim Erwerb durch entfernter verwandte Personen. Dies betrifft insbesondere **Übertragungen an Geschwister, Abkömmlinge ersten Grades von Geschwistern**, die Stiefeltern, die Schwiegerkinder, die Schwiegereltern und geschiedene Ehegatten. Diese oftmals sehr hohen Steuerbelastungen sind in die Überlegungen zur Erbregelung bzw. zur Strukturierung des Vermögens einzubeziehen.

#### Hinweis III:

Der ganz deutliche Anstieg der Steuersätze in den Steuerklassen II und III, also bei weiter entfernt verwandten Personen, macht die **Adoption** als Gestaltungsmittel deutlich attraktiver als bislang. Zu beachten ist allerdings, dass eine solche Gestaltung nicht erforderlich ist bei der Übertragung von Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichem Vermögen oder Anteilen an Kapitalgesellschaften bei Beteiligung über 25 %, da in diesen Fällen (im Ergebnis) immer die günstigen Steuersätze der Steuerklasse I zur Anwendung kommen.

#### e) Übertragung gegen Nießbrauch

Ein beliebtes Instrument bei der vorweggenommenen Erbfolge ist die Übertragung gegen Nießbrauchsvorbehalt. In diesen Fällen wird die Vermögenssubstanz übertragen, der Übertragende behält sich aber insbesondere zur Absicherung seiner Vermögensposition die Erträge aus dem übertragenen Vermögen vor.

Wegen der Änderung der Bewertungsvorschriften wird bei Übertragungen gegen Nießbrauchsvorbehalt zukünftig allerdings der Wert des vorbehaltenen Nießbrauchs steuermindernd abgezogen. Verzichtet später der Nießbraucher auf den Nießbrauch, so liegt eine Schenkung in Höhe des Kapitalwerts zum Zeitpunkt des Verzichts vor.

Zur Übertragung unter Nießbrauchsvorbehalt folgendes Beispiel, bei dem ein vermietetes Wohnhaus mit einem Verkehrswert von 1 500 000 € vom 50-jährigen Vater an die Tochter gegen Nießbrauchsvorbehalt übertragen wird:

**Beispiel (in €):**

	mit Nießbrauch	ohne Nießbrauch
Verkehrswert des Grundstücks	1 500 000	1 500 000
Abschlag 10 %	<u>- 150 000</u>	<u>- 150 000</u>
Steuerwert	1 350 000	1 350 000
Wert des Nießbrauchs:		
Vervielfältiger	14,740	
Mietertrag	60 000	
Kapitalwert des Nießbrauchs	<u>- 884 400</u>	<u>0</u>
Bereicherung	465 600	1 350 000
persönlicher Freibetrag	<u>400 000</u>	<u>400 000</u>
steuerpflichtiger Erwerb	65 600	950 000
Steuersatz	7 %	19 %
Schenkungsteuer	4 592	180 500

**Hinweis:** Deutlich wird, dass die Nießbrauchsgestaltung als Gestaltungsinstrument zur Minderung der Schenkungsteuer sehr vorteilhaft eingesetzt werden kann. Allerdings ist die Vorteilhaftigkeit im Einzelfall mittels einer Vergleichsrechnung unter Einbezug aller eintretenden Wirkungen zu ermitteln.

**f) Steuererklärungspflichten**

Unverändert gelten umfassende **Anzeigepflichten** für Schenkungen und Erbfälle. Ist ein Notar involviert, z.B. bei der Übertragung eines Grundstücks, so hat dieser die Übertragung dem zuständigen Finanzamt anzuzeigen. In anderen Fällen muss der Erwerber und bei Schenkungen darüber hinaus auch der Schenker die Übertragung in einer Frist von drei Monaten dem zuständigen Finanzamt anzeigen.

**Hinweis:** Allerdings ist es lebensfremd, jedes Gelegenheitsgeschenk anzuzeigen. Vielmehr entspricht es dem Sinn der Vorschrift eine Anzeigepflicht nicht anzunehmen, wenn von vorneherein klar ist, dass keine Steuerpflicht besteht. In Zweifelsfällen muss allerdings immer eine Anzeige an das Finanzamt vorgenommen werden.

Eine **Steuererklärungspflicht** ergibt sich dagegen nur nach Aufforderung des Finanzamts.

**g) Erstmalige Anwendung des neuen Rechts**

Das neue Recht ist **zum 1.1.2009 in Kraft getreten**. Für **Erbfälle, die nach dem 31.12.2006 eingetreten sind**, kann auf Antrag aber auch schon das neue Recht angewandt werden. Dieser Antrag muss bis zum **30.6.2009** gestellt werden. Allerdings kommen in diesem Fall die neuen erhöhten Freibeträge nicht zur Anwendung, sondern nur die Freibeträge in bisheriger Höhe.

**Hinweis:** In derartigen Fällen ist eingehend zu prüfen, welche Gesetzeslage günstiger ist. Gerade bei einer selbst genutzten Immobilie und in manchen Fällen auch bei Betriebsvermögen kann das neue Recht günstiger sein. Diese Entscheidung kann aber nur unter Hinzuziehung steuerlichen Rats mittels Erstellung einer konkreten Vergleichsrechnung getroffen werden.

**h) Anrechnung der Erbschaftsteuer auf die Einkommensteuer**

Wird das geerbte Vermögen zeitnah nach der Vermögensübertragung veräußert, so kann die Bewertung zum Verkehrswert in Verbindung mit den zum Teil hohen Steuersätzen dazu führen, dass die Erbschaftsteuerbelastung und die Ertragsteuerbelastung auf den Veräußerungsgewinn zusammen zu einer ganz erheblichen Aufzehrung der Vermögenssubstanz führen. Aus diesem Grunde wurde eine früher bereits bestehende Möglichkeit der Anrechnung der Erbschaftsteuer auf die Einkommensteuer wieder eingeführt. Voraussetzung ist, dass bei der Ermittlung des Einkommens

Einkünfte berücksichtigt werden, die im Besteuerungsjahr oder den vier vorangegangenen Jahren als Erwerbe von Todes wegen der Erbschaftsteuer unterlegen haben. Diese Steuerermäßigung bedarf eines Antrags.

**Beispiel:**

Sachverhalt: E erbt eine Beteiligung an einer Personengesellschaft. Der Verkehrswert beträgt 300 000 €, der steuerliche Wert des Kapitalkontos 200 000 €. Die Beteiligung vermachte E auf Grund eines Vermächtnisses an seinen Bruder B, der die Beteiligung innerhalb eines Jahres zum Verkehrswert verkauft.

Lösung:

Verkehrswert der Beteiligung	300 000 €
Freibetrag	<u>20 000 €</u>
steuerpflichtiger Erwerb	280 000 €
Erbschaftsteuer (Steuersatz 30 %)	84 000 €
Veräußerungserlös	300 000 €
Buchwert der Beteiligung	<u>200 000 €</u>
Veräußerungsgewinn	100 000 €
Einkommensteuer (Steuersatz 42 %)	42 000 €
Entlastungsbetrag (84/300 × 42 000 €)	<u>- 11 760 €</u>
Einkommensteuer	30 240 €

**Hinweis:** Beseitigt wird also nicht die gesamte Doppelbelastung. Auch wird diese Steuerermäßigung nur bei Veräußerungen innerhalb von fünf Jahren nach dem Erbfall und auch nicht bei Schenkungen gewährt.

**39 Bewertung und Begünstigung von Immobilien**

**a) Bewertungsverfahren**

Die Bewertungsmethode bei Grundvermögen, das nicht zu einem Betriebsvermögen oder zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehört, hängt von der Grundstücksart ab:

Grundstücksart	Bewertungsmethode
unbebaute Grundstücke	Fläche × Bodenrichtwert
Eigentumswohnungen und Ein- und Zweifamilienhäuser	Vergleichswertverfahren
Mietwohngrundstücke, Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke	Ertragswertverfahren
Grundstücke, soweit kein Vergleichswert vorliegt bzw. keine übliche Miete ermittelt werden kann	Sachwertverfahren

**Hinweis:** Auf Grund der teilweise recht pauschalen Bewertungsmethoden wird es keine Seltenheit sein, wenn der ermittelte Wert sogar über dem Verkehrswert liegt. Aus diesen Gründen hat der Steuerpflichtige immer die Möglichkeit, mittels eines ordentlichen Bewertungsgutachtens einen niedrigeren Verkehrswert nachzuweisen. Ein solches Gutachten muss allerdings besonderen Anforderungen genügen, insbesondere von einem Grundstückssachverständigen erstellt werden, sodass entsprechend hohe Kosten entstehen können.

Die Bewertung des Grundvermögens mit dem Verkehrswert führt nun auch dazu, dass die bislang begünstigte **mittelbare Grundstücksschenkung**, wenn also ein Geldbetrag zum unmittelbaren Erwerb eines Grundstücks geschenkt wurde, nunmehr bis auf einen möglichen 10 %igen Abschlag für Wohnimmobilien nicht mehr von Vorteil ist.

**b) Unbebaute Grundstücke**

Der Wert unbebauter Grundstücke ist (unverändert) nach der Grundstücksfläche und dem vom Gutachterausschuss der Kommune festgestellten Bodenrichtwert zu ermitteln. Die Bodenrichtwerte werden zukünftig jährlich neu festgestellt.

**Hinweis:** Bislang erfolgte von diesem Wert ein pauschaler Abschlag in Höhe von 20 %. Dies erfolgt nunmehr nicht mehr, so dass mit der Erbschaftsteuerreform eine Höherbewertung einhergeht.

### c) Eigentumswohnungen und Ein- und Zweifamilienhäuser

Bei Eigentumswohnungen und bei Ein- und Zweifamilienhäusern erfolgt die Bewertung mittels des Vergleichswertverfahrens. Bei diesen Objekten kann der Wert regelmäßig nicht aus einem erzielbaren Ertrag abgeleitet werden, sondern eben aus den gezahlten Preisen für vergleichbare Objekte.

Basis für die Wertermittlung sind die von den Gutachterausschüssen mitgeteilten Vergleichspreise bzw. an deren Stelle ermittelten Vergleichsfaktoren. Voraussetzung ist dann allerdings, dass es sich um weitgehend gleichartige Gebäude handelt und zwar hinsichtlich der jeweils wertbestimmenden Faktoren, wie z.B. Lage, Nutzung, Größe und Ausstattung und Zuschnitt und Beschaffenheit des Grundstücks.

### d) Mietwohngrundstücke, Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke

Bei Mietwohngrundstücken, Geschäftsgrundstücken und gemischt genutzten Grundstücken steht dagegen regelmäßig der erzielbare Ertrag aus dem Grundstück im Vordergrund der Wertermittlung. Aus diesem Grunde erfolgt die Wertermittlung mittels des Ertragswertverfahrens. Der Ertragswert der Immobilie setzt sich dabei zusammen aus dem Bodenwert und dem Gebäudeertragswert. Die Ermittlung kann anhand des nachfolgenden Beispiels erläutert werden:

#### Beispiel:

**Sachverhalt:** Zu bewerten ist ein Mehrfamilienhaus. Dieses wurde 1984 errichtet und beinhaltet acht gleich große Wohnungen, von denen eine leer steht. Die anderen Wohnungen sind zu einer üblichen Miete in Höhe von 750 € ohne Nebenkosten vermietet. Das Grundstück ist 1 000 qm groß. Der aktuelle Bodenrichtwert beläuft sich auf 225 €/je qm. Der örtliche Gutachterausschuss hat keine Liegenschaftszinssätze bereitgestellt.

#### Lösung:

a) Bodenwert: Der Bodenwert errechnet sich aus dem Bodenrichtwert und der Grundstücksgröße zu 225 000 €

b) Gebäudeertragswert:

Rohertrag des Grundstücks:

7 vermiete Wohnungen zu je 750 € x 12 Monate	63 000 €
1 leer stehende Wohnung zur ortsüblichen Miete (750 € x 12 Monate)	<u>9 000 €</u>
Rohertrag des Grundstücks	72 000 €

abzüglich Bewirtschaftungskosten:

Gesamt-Nutzungsdauer nach Gesetz	80 Jahre
Alter des Gebäudes	25 Jahre
Restnutzungsdauer	55 Jahre
Bewirtschaftungskosten lt. Gesetz: 23 % (23 % von 72 000 €)	<u>-16 560 €</u>

Reinertrag des Grundstücks (Rohertrag abzgl. Bewirtschaftungskosten) 55 440 €

abzüglich Bodenwertverzinsung:

gesetzlicher Liegenschaftszins x Bodenwert = 5 % x 225 000 € = -11 250 €

Gebäudereinertrag (Grundstücksreinertrag – Bodenwertverzinsung) 44 190 €

Kapitalisierung mit Vervielfältiger:

Restnutzungsdauer	55 Jahre
gesetzlicher Vervielfältiger	18,63
Gebäudeertragswert (Gebäudereinertrag x Vervielfältiger)	823 260 €

c) Grundbesitzwert

Bodenwert + Gebäudewert = 1 048 260 €

### e) Begünstigung

Eine Begünstigung erfahren zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke dadurch, dass von dem ermittelten Ertragswert ein pauschaler **Abschlag von 10 %** vorgenommen wird. In diesem Fall können dann folgerichtig allerdings auch die mit dem Grundstück im Zusammenhang stehenden Verbindlichkeiten nur zu 90 % berücksichtigt werden.

Kommt dieser Abschlag zum Tragen, so kann weiterhin die auf das Grundstück entfallende Erbschaftsteuer unter bestimmten Bedingungen für **bis zu zehn Jahre gestundet** werden. Dies gilt dann, wenn die Steuer nur durch Veräußerung dieses Vermögens aufgebracht werden kann.

**Hinweis:** Die Voraussetzungen für eine solche Stundung sind sehr eng, so dass diese wahrscheinlich keine große Bedeutung erlangen wird. Bei Schenkungen kommt eine Stundung insbesondere dann nicht in Betracht, wenn der Schenker zur Zahlung der Steuer herangezogen werden kann.

## 40 Bewertung und Begünstigung von Unternehmensvermögen

### a) Umfang des Unternehmensvermögen

Die mit Abstand bedeutendsten Änderungen durch die Erbschaftsteuerreform erfolgten für die Übertragung von Unternehmensvermögen. Dies gilt sowohl hinsichtlich der Abgrenzung dieses Vermögens, der Bewertung als auch der Vergünstigung. Gerade wegen der oftmals hohen Werte können sich die erfolgten Änderungen materiell sehr bedeutsam auswirken.

Das Unternehmensvermögen umfasst:

- Betriebsvermögen, also das Vermögen von Einzelunternehmen und Anteile an Personengesellschaften und zwar sowohl bei gewerblichen als auch bei freiberuflichen Tätigkeiten,
- Anteile an Kapitalgesellschaften bei einer Beteiligungsquote des Erblassers bzw. Schenkers von mehr als 25 % und
- land- und forstwirtschaftliches Vermögen.

**Hinweis:** Neu ist, dass nunmehr auch in einem anderen EU-Mitgliedsstaat bzw. EWR-Staat belegenes Vermögen begünstigt ist. Soweit Vermögen im Ausland belegen ist, ist an Hand des einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommens zu prüfen, ob das Vermögen in Deutschland oder möglicherweise im Ausland steuerlich erfasst wird.

In der Praxis bedeutsam ist die Einschränkung bei **Kapitalgesellschaftsbeteiligungen**. Dieses Vermögen fällt nur unter das in vielen Fällen deutlich begünstigte Unternehmensvermögen, wenn die Beteiligungsquote des Erblassers bzw. Schenkers 25 % übersteigt. Diese Beteiligungsgrenze kann allerdings auch dadurch erreicht werden, dass sich der Erblasser bzw. Schenker gegenüber anderen Gesellschaftern verpflichtet, über die Anteile nur einheitlich zu verfügen (Poolvertrag) und die so verpflichteten Gesellschafter insgesamt die Mindestgrenze von 25 % überschreiten. Ein solcher **Poolvertrag** ist gerade bei Familienunternehmen oftmals ein sinnvolles Instrument, bedarf allerdings einer exakten juristischen Ausgestaltung.

Daneben will der Gesetzgeber Gestaltungen verhindern, mit denen „normales“ Vermögen, wie z.B. privat gehaltene Immobilien oder Kapitalvermögen, in begünstigtes Unternehmensvermögen transferiert wird. Nach bisherigem Recht war dies weitgehend möglich. Nunmehr hat der Gesetzgeber den Begriff des sog. **Verwaltungsvermögens** eingeführt, der in zweierlei Hinsicht von Bedeutung ist:

1. Verwaltungsvermögen fällt nicht unter die Begünstigungen für Betriebsvermögen, wenn dieses im Übertragungszeitpunkt weniger als zwei Jahre dem Betrieb zuzurechnen ist.
2. Übersteigt der Wert des Verwaltungsvermögens bezogen auf den Gesamtwert des Betriebes eine bestimmte Quote, so wird für den Betrieb insgesamt die Begünstigung verwehrt bzw. eingeschränkt. Hierzu ausführlich unter dem 4. Abschnitt „Bewertung und Begünstigung von Unternehmensvermögen“ die Erläuterungen zur Begünstigung.

Als Verwaltungsvermögen gelten:

- An Dritte zur Nutzung überlassene Immobilien. Insofern gibt es allerdings wesentliche Ausnahmen, wobei insbesondere die Folgenden zu nennen sind: (1.) Im Rahmen einer steuerlichen Be-

triebsaufspaltung überlassene Grundstücke; (2.) bei einer Betriebsverpachtung überlassene Immobilien und (3.) Wohnimmobilien (und nicht z.B. Gewerbeimmobilien!), wenn deren Überlassung einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert und den Hauptzweck des Unternehmens darstellt.

- Anteile an Kapitalgesellschaften, die in dem Betriebsvermögen gehalten werden, bei einer Beteiligungsquote von 25 % oder weniger.
- Wertpapiere und vergleichbare Forderungen.
- Kunst, Edelmetalle usw., soweit nicht der Handel oder die Verarbeitung dieser Güter der Hauptzweck des Betriebes ist.

**Hinweis:** Zu beachten ist, dass der bisher mögliche Einsatz einer gewerblich geprägten Personengesellschaft (GmbH & Co. KG) zur steuerbegünstigten Übertragung von Privatvermögen, wie Kapitalvermögen oder Immobilien, nun lediglich noch in einem sehr geringen Umfang möglich ist.

## b) Bewertung

Nach den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts ist Unternehmensvermögen grds. mit dem Verkehrswert anzusetzen. Auch gilt sowohl für Einzelunternehmen und Personengesellschaftsanteile als auch für Kapitalgesellschaftsanteile ein einheitliches Bewertungsverfahren.

**Hinweis:** Zu beachten ist, dass Gesellschaftsverträge oftmals vorsehen, dass in bestimmten Fällen Gesellschafter zum Buchwert oder auch zum Stuttgarter Wert ausscheiden. Diese Klauseln waren bislang steuerlich unproblematisch. Da aber die Differenz zwischen dem Steuerwert und dem Ausscheidenswert der Besteuerung unterliegt und nun der Steuerwert dem Verkehrswert entspricht, führen solche Buchwertklauseln zukünftig zu schenkungsteuerpflichtigen Vorgängen. Insofern kann eine Überprüfung der Gesellschaftsverträge angezeigt sein.

Hinsichtlich der Bewertung ist folgendes Prüfschema abzuarbeiten, da das Gesetz eine bestimmte Methodenreihenfolge vorsieht:

1. Börsen- oder Marktpreis
  2. Wert abgeleitet aus Verkäufen unter fremden Dritten innerhalb des letzten Jahres vor der Übertragung
  3. Wahlrecht:
    - a) Bewertung an Hand einer aus Erwerbersicht üblichen Methode (z.B. Ertragswertverfahren, Discounted Cashflow-Verfahren, Multiplikatorverfahren)
    - b) vereinfachtes Ertragswertverfahren (geregelt im Bewertungsgesetz)
- Mindestwert: Substanzwert

**Hinweis:** Wegen der vielfach deutlichen Begünstigung des Betriebsvermögens (siehe unter dem 4. Abschnitt „Bewertung und Begünstigung von Unternehmensvermögen“ die Erläuterungen zur Begünstigung), spielt der Wertansatz oftmals nur eine vergleichsweise geringe Rolle. Anders ist dies dagegen dann, wenn der Verschonungsabschlag nicht gewährt wird, weil die entsprechenden Bedingungen nicht erfüllt werden (können). In diesen Fällen kommt der Bewertung eine herausragende Bedeutung zu. Dann zeigt sich auch, dass die in vielen Fällen gegenüber dem bisherigen Recht deutlich höhere Bewertung zu einem massiven Anstieg der Erbschaftsteuerbelastung führen kann.

Bei GmbH-Beteiligungen und bei Beteiligungen an Personengesellschaften ist die erstgenannte Wertermittlungsmethode nicht einschlägig, da für diese Unternehmen kein Börsen- oder Marktpreis existiert. In diesem Fall ist also zunächst zu prüfen, ob im letzten Jahr vor der Übertragung Anteilsverkäufe unter fremden Dritten stattgefunden haben. Der Gesetzgeber geht davon aus, dass in diesen Fällen aus den tatsächlich gezahlten Kaufpreisen der Verkehrswert für die übertragenen Anteile abgeleitet werden kann.

**Hinweis:** Da in diesen Fällen nach dem Gesetzeswortlaut der Wert zwingend aus dem gezahlten Verkaufspreis abgeleitet werden muss, kann dies für den Steuerpflichtigen ungünstig sein. Zu denken ist nur an die Fälle, bei denen z.B. ein strategischer Investor oder der Erwerber eines größeren Anteils einen vergleichsweise hohen Kaufpreis gezahlt hat. Soweit nun Anteile im Wege der vorweggenommenen Erbfolge übertragen werden, kann in Erwägung gezogen werden, die Anteilsübertragung zeitlich hinauszuschieben, sodass die Verkäufe unter fremden Dritten mehr als ein Jahr zurück liegen und damit bei der Wertfindung nicht herangezogen werden.

Soweit auch dieser dritte Schritt nicht zu einem Ergebnis führt, besteht ein Wahlrecht zwischen (1.) der Anwendung eines marktüblichen Bewertungsverfahrens und (2.) dem im Gesetz geregelten vereinfachten Ertragswertverfahren.

Die Wertermittlung mittels **marktüblicher Bewertungsverfahren** erfordert regelmäßig ein Gutachten eines Sachverständigen, wie z.B. eines Wirtschaftsprüfers. Der Wert wird dabei aus den zukünftig erwarteten Erträgen bzw. Cashflows des Unternehmens unter Berücksichtigung der individuellen Verhältnisse, insbesondere der individuellen Risikosituation ermittelt. In manchen Branchen, insbesondere bei der Bewertung von Freiberuflerkanzleien, kommen Multiplikatorverfahren zur Anwendung. In diesem Fall wird der Wert aus dem Jahresumsatz unter Anwendung eines Multiplikators abgeleitet.

Daneben stellt der Gesetzgeber ein **vereinfachtes Ertragswertverfahren** zur Verfügung, welches wahlweise angewendet werden kann, soweit dieses nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt. Bei dem vereinfachten Ertragswertverfahren wird der Wert in einer sehr einfachen, dafür aber pauschalen Weise ermittelt. Ausgangspunkt ist der Durchschnitt der steuerlichen Ergebnisse der letzten drei Jahre. Diese Ergebnisse werden nun noch um außerordentliche Faktoren bereinigt und die Steuern werden unabhängig von der tatsächlichen Steuerbelastung pauschal mit 30 % des Vorsteuerergebnisses angesetzt. Soweit noch nicht aufwandswirksam berücksichtigt, ist auch ein angemessener Unternehmerlohn mindernd anzusetzen.

Der Unternehmenswert ergibt sich dann durch Anwendung eines Kapitalisierungsfaktors auf den so ermittelten Jahresertrag. Der **Kapitalisierungsfaktor** ist der Kehrwert des Kapitalisierungszinssatzes; dieser setzt sich zusammen aus einem Basiszinssatz und einem festen Risikozuschlag von 4,5 %. Der Basiszinssatz ist aus der Rendite öffentlicher Anleihen abzuleiten. Er beträgt nach dem Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 7.1.2009 für Bewertungen im Jahr 2009 3,61 %, so dass ein **Multiplikator von 12,33** auf den Gewinn anzuwenden ist.

Zusammenfassend können die wesentlichen Unterschiede zwischen den beiden Bewertungsmethoden wie folgt charakterisiert werden:

	<b>marktübliches Bewertungsverfahren mittels individuellem Bewertungsgutachten</b>	<b>vereinfachtes Ertragswertverfahren</b>
Methode	alle marktüblichen Methoden zulässig	gesetzlich vorgegeben
Basis	zukünftig erwartete Erträge bzw. Cashflows	Erträge der Vergangenheit
individuelle Faktoren	sind zu berücksichtigen	werden nicht berücksichtigt
Zinssatz	individuell auf Basis der Risikosituation des Unternehmens	fester Pauschalsatz
Bewertungsaufwand	aufwendiges und damit kostenintensives Bewertungsverfahren	vergleichsweise einfaches Bewertungsverfahren

**Hinweis:** Welches Verfahren günstiger ist, kann nur im Einzelfall entschieden werden. Für die Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens spricht die vergleichsweise einfache Anwendung und damit die geringen Bewertungskosten. Bei wenig risikobehafteten Unternehmen führt der bei Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens anzusetzende Zinssatz tendenziell zu einer Unterbewertung, bei risikobehafteten Unternehmen dagegen zu einer Überbewertung. Somit sollte insbesondere bei wenig risikobehafteten Unternehmen ein individuelles Bewertungsgutachten erstellt werden. Die Berücksichtigung von zukunftsbezogenen Planwerten bei Erstellung eines individuellen Bewertungsgutachten bietet Chancen zur Ermittlung eines geringeren Wertes.

Unabhängig vom Bewertungsverfahren führt der Verschonungsabschlag (vgl. im 4. Abschnitt „Bewertung und Begünstigung von Unternehmensvermögen“ die Erläuterungen zur Begünstigung) zu einer ganz deutlichen Minderung der Erbschaftsteuerbelastung. Dies bedeutet aber eben auch, dass dann, wenn gegen die Behaltefristen verstoßen wird, eine ganz erhebliche Nachsteuer anfallen kann.

Kann der Verschonungsabschlag nicht in Anspruch genommen werden (z.B. weil das Unternehmen unmittelbar nach dem Erbfall verkauft wird), so kann sich die Erbschaftsteuer wegen der Be-

wertung zum Verkehrswert und Steuersätzen von bis zu 30 % auf mehr als ¼ des Unternehmenswerts belaufen.

**Hinweis:** In jedem Fall ist der Substanzwert als Mindestwert anzusetzen. Substanzwert ist die Summe der Verkehrswerte aller Aktivposten abzüglich der Schulden. Gerade bei Unternehmen, die nur eine geringe laufende Rendite erwirtschaften, wie z.B. bei Immobilienunternehmen, kann der Substanzwert der maßgebliche Wert sein. Grundsätzlich kann angemerkt werden, dass die Ermittlung des Substanzwertes äußerst aufwendig ist.

### c) Begünstigung

Die Bewertung des Betriebsvermögens und von Anteilen an Kapitalgesellschaften zum Verkehrswert ist verbunden mit einer umfassenden „**Verschonungsregelung**“. Im günstigsten Fall unterliegt die Übertragung solchen Vermögens keiner Erbschaft- oder Schenkungsteuer. Dabei kann **zwischen zwei Alternativen gewählt werden**. Die Voraussetzungen für die Begünstigungen und deren Umfang stellen sich im Wesentlichen wie folgt dar:

	Grundfall	auf Antrag
<b>Voraussetzungen</b>	Betriebsvermögen (Einzelunternehmen oder Anteil an einer Personengesellschaft) oder Anteile an Kapitalgesellschaften bei Beteiligungsquote über 25 %	
	nicht mehr als 50 % Verwaltungsvermögen	nicht mehr als 10 % Verwaltungsvermögen
	7 Jahre Behaltefrist	10 Jahre Behaltefrist
	Lohnsumme kumuliert über die 7 Jahre 650 % der Ausgangslohnsumme	Lohnsumme kumuliert über die 10 Jahre 1 000 % der Ausgangslohnsumme
	Verwaltungsvermögen mindestens 2 Jahre im Betriebsvermögen	
<b>Begünstigung</b>	<b>Bewertungsabschlag 85 %</b> (also nur 15 % zu versteuern)	<b>Bewertungsabschlag 100 %</b> (also keine Besteuerung)
	Immer (im Ergebnis) Anwendung des Steuersatzes der günstigsten Steuerklasse I	

Welche Verschonungsregel angewandt werden kann, hängt zunächst maßgeblich von dem **Anteil des Verwaltungsvermögens** ab. Wie anfangs des 4. Abschnitts „Bewertung und Begünstigung von Unternehmensvermögen“ unter „Umfang des Unternehmensvermögens“ dargestellt, ist dieses anhand der Aktivseite der Bilanz zu ermitteln, nach den entsprechenden erbschaftsteuerlichen Regeln zu bewerten und dann zum erbschaftsteuerlichen Gesamtwert des Betriebs ins Verhältnis zu setzen. Beträgt die Quote des Verwaltungsvermögens nicht mehr als 50 %, so wird die Regelbegünstigung gewährt, was keines Antrags bedarf, sondern von der Finanzbehörde automatisch berücksichtigt wird. Dies bedeutet, dass ein Bewertungsabschlag in Höhe von 85 % zum Zuge kommt und damit nur 15 % des Vermögens der Besteuerung unterliegt.

**Hinweis:** Deutlich wird, dass die **Quote des Verwaltungsvermögens** nicht aus der Bilanz abgelesen werden kann, sondern eine regelmäßig aufwendige Bewertung dieses Vermögens und insbesondere des Gesamtbetriebes erfordert.

Soweit die maximale Quote noch nicht ausgeschöpft ist, kann die **Einbringung von zusätzlichem Verwaltungsvermögen** vorteilhaft sein, da dieses dann unter die Begünstigung des Betriebsvermögens fällt. Insofern ist allerdings zu beachten, dass Verwaltungsvermögen nur dann begünstigt ist, wenn dieses im Übertragungszeitpunkt schon mindestens zwei Jahre zum Betriebsvermögen gehört hat. Insofern ist eine rechtzeitige Übertragung notwendig. Des Weiteren kann das eingebrachte Verwaltungsvermögen auf Grund der Entnahmebegrenzung nach Nutzung der Begünstigung nur begrenzt aus dem Betriebsvermögen wieder herausgenommen werden. Insofern sind in einer individuellen Vergleichsrechnung auch andere steuerliche Faktoren einer solchen Gestaltung zu beachten, so kann z.B. bei Einbringung von Kapitalvermögen in ein Betriebsvermögen nicht mehr die günstige Abgeltungsteuer genutzt werden.

Darüber hinaus wird das der Besteuerung unterliegende Vermögen noch um einen sog. **Abzugsbetrag** gemindert, der 150 000 € beträgt. Dieser Betrag wird allerdings ab einem Vermögenswert von 150 000 € abgeschmolzen und dann ab einem Ausgangswert von 450 000 € nicht mehr gewährt. Im Ergebnis werden damit kleinere Betriebe entlastet bzw. gänzlich von der Besteuerung freigestellt.

**Hinweis:** Der Abzugsbetrag führt dazu, dass bei vollständiger Gewährung der Regelverschonung von 85 % Betriebsvermögen bis zu einem Wert von 1 000 000 € nicht mit Erbschaftsteuer belastet wird.

Der Verschonungsabschlag steht nun allerdings noch unter Bedingungen (**Behaltensregeln**), wobei insbesondere die Folgenden zu nennen sind:

1. Der Betrieb muss sieben Jahre weitergeführt werden bzw. die Anteile müssen sieben Jahre gehalten werden;
2. die Entnahmen bzw. die Gewinnausschüttungen übersteigen in der Siebenjahresfrist nicht die Summe der Gewinnanteile und der Einlagen um mehr als 150 000 €;
3. die Lohnsumme darf in dieser Siebenjahresfrist kumuliert 650 % der Ausgangslohnsumme nicht unterschreiten.

**Hinweis:** Die Lohnsummenklausel gilt generell nur für Betriebe mit mehr als zehn Mitarbeitern. Des Weiteren ist die Ausgangslohnsumme aus dem Durchschnitt der Lohnsummen der letzten fünf Jahre vor der Übertragung zu berechnen. Weiterhin wird die Ausgangslohnsumme nicht indiziert, was dazu führt, dass Lohnerhöhungen zu Gunsten des Steuerpflichtigen wirken, weil dies die Einhaltung der Lohnsummenklausel erleichtert.

Eine Reduzierung der Ausgangslohnsumme dürfte auf Grund des Einbezugs von fünf Basisjahren vor der Übertragung nur sehr begrenzt möglich sein. Als Gestaltungsansätze kommen in Betracht der Ersatz von Arbeitnehmern durch Leiharbeiter oder freie Mitarbeiter, die Ausgliederung von Mitarbeitern auf externe Beschäftigungsgesellschaften oder Konzerngesellschaften in Nicht-EU-Ländern oder bei Unternehmen, die die Grenze von zehn Arbeitnehmern nur geringfügig überschreiten, die Verringerung der Beschäftigtenzahl. Nach der Übertragung könnten diese Gestaltungen in umgekehrter Richtung zu einer Erhöhung der Lohnsumme eingesetzt werden.

Wichtig ist nun allerdings, dass bei einem **Verstoß gegen die erste oder dritte Bedingung der Verschonungsabschlag** dann nicht gänzlich entfällt, sondern nur anteilig.

**Beispiel:**

Das begünstigte Betriebsvermögen mit einem Wert von 3 000 000 € wird im 6. Jahr nach dem Erbfall verkauft. Im Erbfall wurde zunächst das Betriebsvermögen lediglich mit einem Wert von 450 000 € (15 %) der Erbschaftsteuer unterworfen. Der Abzugsbetrag wird wegen der Höhe des anzusetzenden Wertes nicht gewährt.

Wegen des Verkaufs im 6. Jahr erlischt nun die anfangs gewährte Verschonung für das 6. und das 7. Jahr. Dies bedeutet, dass 2/7 des verschonten Betrages, also 2/7 von 2 550 000 € = 728 571 € nun zusätzlich zu den bereits versteuerten Wert von 450 000 € der Erbschaftsteuer zu unterwerfen sind.

**Hinweis:** Im Einzelnen sind die Voraussetzungen, die in der Siebenjahresfrist an die Gewährung des Verschonungsabschlages geknüpft sind, sehr komplex. Herauszustellen ist aber, dass – im Gegensatz zum bisherigen Recht – Umwandlungen, also z.B. der Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, unschädlich sind. Des Weiteren entfällt der Verschonungsabschlag nicht, wenn z.B. bei einem Verkauf des Betriebes der Veräußerungserlös innerhalb von sechs Monaten in Vermögen derselben Vermögensart reinvestiert wird.

Wird von der Verschonungsregelung Gebrauch gemacht, so sollte dringend beachtet werden, dass auf dem Vermögen eine latente Erbschaftsteuerbelastung in beträchtlicher Höhe lastet, die eben bei Verstoß gegen die Behaltensregeln zeitanteilig fällig wird. Dies wird sich wohl auch bei einem Kreditrating für den Betrieb auswirken.

Beträgt das Verwaltungsvermögen nicht mehr als 10 % des Werts des Gesamtbetriebes, so kann der Steuerpflichtige wählen, ob der **erhöhte Verschonungsabschlag** gewährt wird. In diesem Fall wird das Unternehmensvermögen nicht der Besteuerung unterworfen, mit den Restriktionen, dass die Behaltensfrist nicht sieben, sondern nun zehn Jahre beträgt und die Lohnsumme in diesem Zehnjahreszeitraum insgesamt 1 000 % der Ausgangslohnsumme erreichen muss.

**Hinweis:** Ein Antrag auf Gewährung dieses erhöhten **Verschonungsabschlages ist unwiderruflich**. Somit muss sehr sorgfältig abgewogen werden, ob diese verlängerten Fristen eingehalten werden können, da ansonsten u.U. der geringere Verschonungsabschlag von 85 % günstiger sein kann. Im Zweifel sollte zumindest versucht werden, die formelle Bestandskraft des Steuerbescheides hinauszuzögern, denn bis zu diesem Zeitpunkt kann die unwiderrufliche Erklärung erfolgen.

Mit freundlichen Grüßen

## **Beilage „Neuregelung der Erbschaft- und Schenkungsteuer“**

zum Mandanten-Rundschreiben 2/2009

1. Bedeutung der Erbschaft- und Schenkungsteuer
2. Wesentliche Elemente des Schenkung- und Erbschaftsteuerrechts
3. Bewertung und Begünstigung von Immobilien
4. Bewertung und Begünstigung von Unternehmensvermögen

### **1 Bedeutung der Erbschaft- und Schenkungsteuer**

Der Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 7.11.2006 zur Verfassungswidrigkeit des bisherigen Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts hat ein sehr breites Echo in den Medien und der Fachwelt gefunden. Auch die langwierigen Bemühungen des Gesetzgebers um die Neuregelung der Besteuerung und das am 31.12.2008 verkündete Erbschaftsteuerreformgesetz haben viel Aufmerksamkeit erlangt. Die Bedeutung der Erbschaft- und Schenkungsteuer ist allerdings ganz eigener Art. Folgende Aspekte sind von Bedeutung:

- In der ganz überwiegenden Zahl der Schenkungen bzw. Erbfälle fällt im Ergebnis keine Erbschaftsteuer an. Hierfür gibt es verschiedene Ursachen: hohe persönliche Freibeträge, sachliche Steuerbefreiungen und umfassende Gestaltungsmöglichkeiten.
- Daneben gibt es aber von der Zahl zwar wenige, aber von der materiellen Bedeutung wichtige Fallkonstellationen, bei denen Schenkung-/Erbschaftsteuer in großem Umfang entsteht.

Mit dem Erbschaftsteuerreformgesetz sind die steuerlichen Rahmenbedingungen in weitem Umfang grundlegend neu geregelt worden. Hierauf gilt es sich einzustellen. Insoweit ergibt sich folgender Handlungsbedarf:

- Die bei Schenkungen anfallende bzw. im Erbfall drohende Steuerbelastung sollte für jeden Fall nach den neuen Rahmenbedingungen zumindest grob quantifiziert werden. Ergibt sich eine merkliche Steuerbelastung, so muss dies bei der Strukturierung des Vermögens beachtet werden, damit für die Steuerzahlungen genügend Liquidität oder leicht liquidierbares Vermögen zur Verfügung steht, ohne die Vermögenssubstanz zu gefährden.
- Die auf den ersten Blick großzügigen Verschonungsregelungen bei der Übertragung von Betriebsvermögen oder Kapitalgesellschaftsanteilen dürfen nicht darüber hinwegtäuschen, dass diese eine äußerst hohe Gefahr bergen. Muss z.B. wegen einer wirtschaftlich schwierigen Situation das Unternehmen umstrukturiert, das Unternehmen ganz oder teilweise verkauft oder müssen Arbeitsplätze abgebaut werden, so kann dies zu einem Verstoß gegen die Behaltensregeln führen und damit in dieser für das Unternehmen wirtschaftlich schwierigen Situation zu einer ganz massiven Steuerbelastung.
- Bisherige Gestaltungen können zum großen Teil nicht mehr eingesetzt werden. Dafür eröffnen sich neue Gestaltungsansätze, die zu berücksichtigen sind.
- Bestehende Testamente und Klauseln in Gesellschaftsverträgen sind zu überprüfen und ggf. an das neue Recht anzupassen.

### **2 Wesentliche Elemente des Schenkung- und Erbschaftsteuerrechts**

#### **a) Bewertung**

Entsprechend den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts erfolgt nunmehr eine durchgehende Bewertung zum Verkehrswert. Dies führt insbesondere bei Grundstücken und bei unternehmerischem Vermögen zu gänzlich neuen Bewertungsmethoden, welche vielfach eine deutliche Höherbewertung

gegenüber dem bisherigen Recht bedeuten. Im Detail vgl. das Bewertungsverfahren im 3. Abschnitt die „Bewertung und Begünstigung von Immobilien“ und im 4. Abschnitt „Bewertung und Begünstigung von Unternehmensbewertung“.

## b) Steuerbefreiungen

Wie bislang auch schon ist die **Schenkung des** zu eigenen Wohnzwecken genutzten **Familienwohnheims** zwischen Ehegatten bzw. nun auch zwischen eingetragenen Lebenspartnern steuerfrei möglich. Gleichsam wird unter dem neuen Recht die Übertragung eines in einem anderen EU- oder EWR-Staat belegenen Familienheims begünstigt.

Neu ist die Steuerbefreiung der **Übertragung des Familienheims in Erbfällen** – also nicht nur bei Schenkungen! An diese Steuerbefreiung sind allerdings Bedingungen geknüpft:

- Die Immobilie muss im Inland oder in einem EU/EWR-Land belegen sein und der Erblasser muss darin bis zum Tode eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt haben bzw. der Erblasser war aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert.
- Der Erwerber muss die Wohnung unverzüglich zu eigenen Wohnzwecken nutzen.
- Wird die eigene Nutzung durch den Erwerber (überlebender Ehegatte, Lebenspartner oder Kinder) allerdings innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb aufgegeben, so entfällt die Steuerbefreiung rückwirkend und zwar vollständig. Schädlich ist insbesondere der Verkauf, die Vermietung oder ein längerer Leerstand. Unschädlich ist es dagegen, wenn der Erwerber die Wohnung aus zwingenden Gründen nicht fortführen kann, z.B. weil die Unterbringung in einem Pflegeheim notwendig wird oder er verstirbt.
- Erben Kinder das Familienheim, so ist die Steuerbefreiung auf ein Familienheim mit einer Wohnfläche von maximal 200 qm begrenzt. Wird diese Größe überschritten, so fällt auf den übersteigenden Teil grundsätzlich Erbschaftsteuer an, jedenfalls soweit nicht persönliche Freibeträge genutzt werden können.

### Hinweis:

Abzuwarten bleibt, welche Anforderungen die Finanzverwaltung hinsichtlich der praktischen Umsetzung dieser Vorschrift stellt. So ist z.B. noch ungeklärt, in welcher Frist Kinder, die ein Familienheim erben, dieses selbst nutzen müssen.

Erhöht wurde die **Steuerbefreiung bei Baudenkmalern**. Soweit diese nicht in vollem Umfang von der Steuer befreit sind, wird nunmehr eine Steuerbefreiung in Höhe von 85 % (bislang: 60 %) gewährt. Zu beachten ist allerdings, dass dies teilweise durch die höhere Bewertung wieder ausgeglichen wird, sodass sich im Ergebnis oftmals keine merkliche Mehrentlastung ergeben dürfte.

Abgeschafft wurde dagegen die Begünstigung für die **Übertragung von Lebensversicherungen**. Nach bisherigem Recht bestand bei der lebzeitigen Übertragung noch nicht fälliger Lebensversicherungen die Möglichkeit, diese mit zwei Dritteln der eingezahlten Prämien anzusetzen oder alternativ mit dem Rückkaufwert zu bewerten. Diese Wahlmöglichkeit besteht nun nicht mehr; vielmehr ist zwingend der Verkehrswert, also der Rückkaufwert der Lebensversicherung anzusetzen. Dies führt bei schon länger laufenden Lebensversicherungen zu deutlich höheren Wertansätzen.

## c) Persönliche Freibeträge

Das Erbschaft-/Schenkungsteuerrecht ist bei der Übertragung an nahe Angehörige geprägt durch hohe persönliche Freibeträge, die durch die Erbschaftsteuerreform noch einen deutlichen Anstieg erfahren haben. Vermögensübertragungen können in vielen Fällen somit ohne Steuerbelastung erfolgen.

	bisheriger Freibetrag	neuer Freibetrag
Ehegatte	307 000 €	500 000 €
eingetragener Lebenspartner	5 200 €	500 000 €
Kinder und Kinder verstorbener Kinder	205 000 €	400 000 €
Enkelkinder	51 200 €	200 000 €
andere Erwerber der Steuerklasse I, wie Urenkel und Eltern des Erblassers	51 200 €	100 000 €
Erwerber der Steuerklasse II (z.B. Geschwister, Schwiegerkinder oder Abkömmlinge ersten Grades von Geschwistern)	10 300 €	20 000 €
Erwerber der Steuerklasse III (übrige Erwerber)	5 200 €	20 000 €

**Hinweis:**

Bei der **Übertragung auf Kinder** ist zu beachten, dass der Freibetrag von nunmehr 400 000 € je Schenker bzw. Erblasser gilt, d.h. jeder Elternteil kann steuerfrei Vermögen in Höhe von 400 000 € an ein Kind übertragen.

Des Weiteren können wie im bisherigen Recht die persönlichen Freibeträge **nach Ablauf von zehn Jahren** nach einer Schenkung erneut genutzt werden, sodass sich aus steuerlicher Sicht die Überlegung anbietet, Teile des Vermögens bereits frühzeitig zu übertragen.

**Hinweis:**

Die deutlich erhöhten Freibeträge lassen nun auch mittelbare Schenkungen attraktiver werden. Will z.B. der Vater Vermögen i. H. v. 800 000 € an ein Kind übertragen, so wäre dies bei einer unmittelbaren Übertragung zur Hälfte steuerpflichtig, da der Freibetrag 400 000 € beträgt. Überträgt nun der Vater unmittelbar an das Kind 400 000 € und daneben die weiteren 400 000 € zunächst unter Nutzung des Freibetrags an seine Ehefrau und diese dann zeitlich später wiederum unter Nutzung ihres Freibetrages an das Kind, so fällt im Ergebnis gar keine Schenkungsteuer an. Allerdings ist bei solchen Gestaltungen Vorsicht geboten, da die Anerkennung versagt wird, wenn ein Gesamtplan erkennbar wird.

Im Übrigen wurde der Freibetrag zur Berücksichtigung von **Pflegeleistungen**, die gegenüber dem Erblasser unentgeltlich oder gegen zu geringes Entgelt erbracht wurden, von 5 200 € auf 20 000 € erhöht.

**d) Steuertarif**

Der Steuertarif ist in zweierlei Hinsicht progressiv steigend: Und zwar steigt der Tarif mit der Höhe des steuerpflichtigen Erwerbs und mit dem abnehmenden Verwandtschaftsgrad. Der Tarif stellt sich wie folgt dar:

Wert des Erwerbs bis einschließlich	Erwerber	
	Ehegatte, Kinder bzw. Stiefkinder und Abkömmlinge dieser, die Eltern und Voreltern bei Erbschaften (Steuerklasse I)	andere Erwerber (Steuerklasse II oder III)
75 000 €	7 %	30 %
300 000 €	11 %	30 %
600 000 €	15 %	30 %
6 Mio. €	19 %	30 %
13 Mio. €	23 %	50 %
26 Mio. €	27 %	50 %
über 26 Mio. €	30 %	50 %

**Hinweis I:**

Der Übergang von einer Tarifstufe auf die andere wird abgemildert, damit die Steuerbelastung bei Überspringen einer Tarifstufe nicht sprunghaft für den gesamten Erwerb ansteigt.

**Hinweis II:**

Deutlich wird der hohe Steuersatz von 30 % bzw. 50 % in der Steuerklasse II oder III, also beim Erwerb durch entfernter verwandte Personen. Dies betrifft insbesondere **Übertragungen an Geschwister, Abkömmlinge ersten Grades von Geschwistern**, die Stiefeltern, die Schwiegerkinder, die Schwiegereltern und geschiedene Ehegatten. Diese oftmals sehr hohen Steuerbelastungen sind in die Überlegungen zur Erbregelung bzw. zur Strukturierung des Vermögens einzubeziehen.

**Hinweis III:**

Der ganz deutliche Anstieg der Steuersätze in den Steuerklassen II und III, also bei weiter entfernt verwandten Personen, macht die **Adoption** als Gestaltungsmittel deutlich attraktiver als bislang. Zu beachten ist allerdings, dass eine solche Gestaltung nicht erforderlich ist bei der Übertragung von Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichem Vermögen oder Anteilen an Kapitalgesellschaften bei Beteiligung über 25 %, da in diesen Fällen (im Ergebnis) immer die günstigen Steuersätze der Steuerklasse I zur Anwendung kommen.

**e) Übertragung gegen Nießbrauch**

Ein beliebtes Instrument bei der vorweggenommenen Erbfolge ist die Übertragung gegen Nießbrauchsvorbehalt. In diesen Fällen wird die Vermögenssubstanz übertragen, der Übertragende behält sich aber insbesondere zur Absicherung seiner Vermögensposition die Erträge aus dem übertragenen Vermögen vor.

Wegen der Änderung der Bewertungsvorschriften wird bei Übertragungen gegen Nießbrauchsvorbehalt zukünftig allerdings der Wert des vorbehaltenen Nießbrauchs steuermindernd abgezogen. Verzichtet später der Nießbraucher auf den Nießbrauch, so liegt eine Schenkung in Höhe des Kapitalwerts zum Zeitpunkt des Verzichts vor.

Zur Übertragung unter Nießbrauchsvorbehalt folgendes Beispiel, bei dem ein vermietetes Wohnhaus mit einem Verkehrswert von 1 500 000 € vom 50-jährigen Vater an die Tochter gegen Nießbrauchsvorbehalt übertragen wird:

**Beispiel (in €):**

	mit Nießbrauch	ohne Nießbrauch
Verkehrswert des Grundstücks	1 500 000	1 500 000
Abschlag 10 %	<u>- 150 000</u>	<u>- 150 000</u>
Steuerwert	1 350 000	1 350 000
Wert des Nießbrauchs:		
Vervielfältiger	14,740	
Mietertrag	60 000	
Kapitalwert des Nießbrauchs	<u>- 884 400</u>	<u>0</u>
Bereicherung	465 600	1 350 000
persönlicher Freibetrag	<u>400 000</u>	<u>400 000</u>
steuerpflichtiger Erwerb	65 600	950 000
Steuersatz	7 %	19 %
Schenkungsteuer	4 592	180 500

**Hinweis:**

Deutlich wird, dass die Nießbrauchsgestaltung als Gestaltungsinstrument zur Minderung der Schenkungsteuer sehr vorteilhaft eingesetzt werden kann. Allerdings ist die Vorteilhaftigkeit im Einzelfall mittels einer Vergleichsrechnung unter Einbezug aller eintretenden Wirkungen zu ermitteln.

**f) Steuererklärungspflichten**

Unverändert gelten umfassende **Anzeigepflichten** für Schenkungen und Erbfälle. Ist ein Notar involviert, z.B. bei der Übertragung eines Grundstücks, so hat dieser die Übertragung dem zuständigen Finanzamt anzuzeigen. In anderen Fällen muss der Erwerber und bei Schenkungen darüber hinaus auch der Schenker die Übertragung in einer Frist von drei Monaten dem zuständigen Finanzamt anzeigen.

**Hinweis:**

Allerdings ist es lebensfremd, jedes Gelegenheitsgeschenk anzuzeigen. Vielmehr entspricht es dem Sinn der Vorschrift eine Anzeigepflicht nicht anzunehmen, wenn von vorneherein klar ist, dass keine Steuerpflicht besteht. In Zweifelsfällen muss allerdings immer eine Anzeige an das Finanzamt vorgenommen werden.

Eine **Steuererklärungspflicht** ergibt sich dagegen nur nach Aufforderung des Finanzamts.

**g) Erstmalige Anwendung des neuen Rechts**

Das neue Recht ist **zum 1.1.2009 in Kraft getreten**. Für **Erbfälle, die nach dem 31.12.2006 eingetreten sind**, kann auf Antrag aber auch schon das neue Recht angewandt werden. Dieser Antrag muss bis zum **30.6.2009** gestellt werden. Allerdings kommen in diesem Fall die neuen erhöhten Freibeträge nicht zur Anwendung, sondern nur die Freibeträge in bisheriger Höhe.

**Hinweis:**

In derartigen Fällen ist eingehend zu prüfen, welche Gesetzeslage günstiger ist. Gerade bei einer selbst genutzten Immobilie und in manchen Fällen auch bei Betriebsvermögen kann das neue Recht günstiger sein. Diese Entscheidung kann aber nur unter Hinzuziehung steuerlichen Rats mittels Erstellung einer konkreten Vergleichsrechnung getroffen werden.

**h) Anrechnung der Erbschaftsteuer auf die Einkommensteuer**

Wird das geerbte Vermögen zeitnah nach der Vermögensübertragung veräußert, so kann die Bewertung zum Verkehrswert in Verbindung mit den zum Teil hohen Steuersätzen dazu führen, dass die Erbschaftsteuerbelastung und die Ertragsteuerbelastung auf den Veräußerungsgewinn zusammen zu einer ganz erheblichen Aufzehrung der Vermögenssubstanz führen. Aus diesem Grunde wurde eine früher bereits bestehende Möglichkeit der Anrechnung der Erbschaftsteuer auf die Einkommensteuer wieder eingeführt. Voraussetzung ist, dass bei der Ermittlung des Einkommens Einkünfte berücksichtigt werden, die im Besteuerungsjahr oder den vier vorangegangenen Jahren als Erwerbe von Todes wegen der Erbschaftsteuer unterlegen haben. Diese Steuerermäßigung bedarf eines Antrags.

**Beispiel:**

Sachverhalt: E erbt eine Beteiligung an einer Personengesellschaft. Der Verkehrswert beträgt 300 000 €, der steuerliche Wert des Kapitalkontos 200 000 €. Die Beteiligung vermachte E auf Grund eines Vermächtnisses an seinen Bruder B, der die Beteiligung innerhalb eines Jahres zum Verkehrswert verkauft.

Lösung:

Verkehrswert der Beteiligung	300 000 €
Freibetrag	<u>20 000 €</u>
steuerpflichtiger Erwerb	280 000 €
Erbschaftsteuer (Steuersatz 30 %)	84 000 €
Veräußerungserlös	300 000 €

Buchwert der Beteiligung	200 000 €
Veräußerungsgewinn	100 000 €
Einkommensteuer (Steuersatz 42 %)	42 000 €
Entlastungsbetrag (84/300 × 42 000 €)	- 11 760 €
Einkommensteuer	30 240 €

**Hinweis:**

Beseitigt wird also nicht die gesamte Doppelbelastung. Auch wird diese Steuerermäßigung nur bei Veräußerungen innerhalb von fünf Jahren nach dem Erbfall und auch nicht bei Schenkungen gewährt.

**3 Bewertung und Begünstigung von Immobilien**

**a) Bewertungsverfahren**

Die Bewertungsmethode bei Grundvermögen, das nicht zu einem Betriebsvermögen oder zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehört, hängt von der Grundstücksart ab:

Grundstücksart	Bewertungsmethode
unbebaute Grundstücke	Fläche × Bodenrichtwert
Eigentumswohnungen und Ein- und Zweifamilienhäuser	Vergleichswertverfahren
Mietwohngrundstücke, Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke	Ertragswertverfahren
Grundstücke, soweit kein Vergleichswert vorliegt bzw. keine übliche Miete ermittelt werden kann	Sachwertverfahren

**Hinweis:**

Auf Grund der teilweise recht pauschalen Bewertungsmethoden wird es keine Seltenheit sein, wenn der ermittelte Wert sogar über dem Verkehrswert liegt. Aus diesen Gründen hat der Steuerpflichtige immer die Möglichkeit, mittels eines ordentlichen Bewertungsgutachtens einen niedrigeren Verkehrswert nachzuweisen. Ein solches Gutachten muss allerdings besonderen Anforderungen genügen, insbesondere von einem Grundstückssachverständigen erstellt werden, sodass entsprechend hohe Kosten entstehen können.

Die Bewertung des Grundvermögens mit dem Verkehrswert führt nun auch dazu, dass die bislang begünstigte **mittelbare Grundstücksschenkung**, wenn also ein Geldbetrag zum unmittelbaren Erwerb eines Grundstücks geschenkt wurde, nunmehr bis auf einen möglichen 10 %igen Abschlag für Wohnimmobilien nicht mehr von Vorteil ist.

**b) Unbebaute Grundstücke**

Der Wert unbebauter Grundstücke ist (unverändert) nach der Grundstücksfläche und dem vom Gutachterausschuss der Kommune festgestellten Bodenrichtwert zu ermitteln. Die Bodenrichtwerte werden zukünftig jährlich neu festgestellt.

**Hinweis:**

Bislang erfolgte von diesem Wert ein pauschaler Abschlag in Höhe von 20 %. Dies erfolgt nunmehr nicht mehr, so dass mit der Erbschaftsteuerreform eine Höherbewertung einhergeht.

**c) Eigentumswohnungen und Ein- und Zweifamilienhäuser**

Bei Eigentumswohnungen und bei Ein- und Zweifamilienhäusern erfolgt die Bewertung mittels des Vergleichswertverfahrens. Bei diesen Objekten kann der Wert regelmäßig nicht aus einem erzielbaren Ertrag abgeleitet werden, sondern eben aus den gezahlten Preisen für vergleichbare Objekte.

Basis für die Wertermittlung sind die von den Gutachterausschüssen mitgeteilten Vergleichspreise bzw. an deren Stelle ermittelten Vergleichsfaktoren. Voraussetzung ist dann allerdings, dass es sich um weitgehend gleichartige Gebäude handelt und zwar hinsichtlich der jeweils wertbestimmenden Faktoren, wie z.B. Lage, Nutzung, Größe und Ausstattung und Zuschnitt und Beschaffenheit des Grundstücks.

**d) Mietwohngrundstücke, Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke**

Bei Mietwohngrundstücken, Geschäftsgrundstücken und gemischt genutzten Grundstücken steht dagegen regelmäßig der erzielbare Ertrag aus dem Grundstück im Vordergrund der Wertermittlung. Aus diesem Grunde erfolgt die Wertermittlung mittels des Ertragswertverfahrens. Der Ertragswert der Immobilie setzt sich dabei zusammen aus dem Bodenwert und dem Gebäudeertragswert. Die Ermittlung kann anhand des nachfolgenden Beispiels erläutert werden:

**Beispiel:**

Sachverhalt: Zu bewerten ist ein Mehrfamilienhaus. Dieses wurde 1984 errichtet und beinhaltet acht gleich große Wohnungen, von denen eine leer steht. Die anderen Wohnungen sind zu einer üblichen Miete in Höhe von 750 € ohne Nebenkosten vermietet. Das Grundstück ist 1 000 qm groß. Der aktuelle Bodenrichtwert beläuft sich auf 225 €/je qm. Der örtliche Gutachterausschuss hat keine Liegenschaftszinssätze bereitgestellt.

Lösung:

a) Bodenwert: Der Bodenwert errechnet sich aus dem Bodenrichtwert und der Grundstücksgröße zu 225 000 €.

b) Gebäudeertragswert:

Rohrertrag des Grundstücks:

7 vermiete Wohnungen zu je 750 € x 12 Monate	63 000 €
1 leer stehende Wohnung zur ortsüblichen Miete (750 € x 12 Monate)	<u>9 000 €</u>
Rohrertrag des Grundstücks	72 000 €

abzüglich Bewirtschaftungskosten:

Gesamt-Nutzungsdauer nach Gesetz	80 Jahre
Alter des Gebäudes	25 Jahre
Restnutzungsdauer	55 Jahre
Bewirtschaftungskosten lt. Gesetz: 23 % (23 % von 72 000 €)	<u>-16 560 €</u>

Reinertrag des Grundstücks  
(Rohrertrag abzgl. Bewirtschaftungskosten) 55 440 €

abzüglich Bodenwertverzinsung:

gesetzlicher Liegenschaftszins x Bodenwert =  
5 % x 225 000 € = -11 250 €

Gebäudereinertrag  
(Grundstücksreinertrag – Bodenwertverzinsung) 44 190 €

Kapitalisierung mit Vervielfältiger:

Restnutzungsdauer 55 Jahre  
gesetzlicher Vervielfältiger 18,63

Gebäudeertragswert  
(Gebäudereinertrag x Vervielfältiger) 823 260 €

c) Grundbesitzwert

Bodenwert + Gebäudewert = 1 048 260 €

### e) Begünstigung

Eine Begünstigung erfahren zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke dadurch, dass von dem ermittelten Ertragswert ein pauschaler **Abschlag von 10 %** vorgenommen wird. In diesem Fall können dann folgerichtig allerdings auch die mit dem Grundstück im Zusammenhang stehenden Verbindlichkeiten nur zu 90 % berücksichtigt werden.

Kommt dieser Abschlag zum Tragen, so kann weiterhin die auf das Grundstück entfallende Erbschaftsteuer unter bestimmten Bedingungen für **bis zu zehn Jahre gestundet** werden. Dies gilt dann, wenn die Steuer nur durch Veräußerung dieses Vermögens aufgebracht werden kann.

#### Hinweis:

Die Voraussetzungen für eine solche Stundung sind sehr eng, so dass diese wahrscheinlich keine große Bedeutung erlangen wird. Bei Schenkungen kommt eine Stundung insbesondere dann nicht in Betracht, wenn der Schenker zur Zahlung der Steuer herangezogen werden kann.

## 4 Bewertung und Begünstigung von Unternehmensvermögen

### a) Umfang des Unternehmensvermögen

Die mit Abstand bedeutendsten Änderungen durch die Erbschaftsteuerreform erfolgten für die Übertragung von Unternehmensvermögen. Dies gilt sowohl hinsichtlich der Abgrenzung dieses Vermögens, der Bewertung als auch der Vergünstigung. Gerade wegen der oftmals hohen Werte können sich die erfolgten Änderungen materiell sehr bedeutsam auswirken.

Das Unternehmensvermögen umfasst:

- Betriebsvermögen, also das Vermögen von Einzelunternehmen und Anteile an Personengesellschaften und zwar sowohl bei gewerblichen als auch bei freiberuflichen Tätigkeiten,
- Anteile an Kapitalgesellschaften bei einer Beteiligungsquote des Erblassers bzw. Schenkers von mehr als 25 % und
- land- und forstwirtschaftliches Vermögen.

#### Hinweis:

Neu ist, dass nunmehr auch in einem anderen EU-Mitgliedsstaat bzw. EWR-Staat belegenes Vermögen begünstigt ist. Soweit Vermögen im Ausland belegen ist, ist an Hand des einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommens zu prüfen, ob das Vermögen in Deutschland oder möglicherweise im Ausland steuerlich erfasst wird.

In der Praxis bedeutsam ist die Einschränkung bei **Kapitalgesellschaftsbeteiligungen**. Dieses Vermögen fällt nur unter das in vielen Fällen deutlich begünstigte Unternehmensvermögen, wenn die Beteiligungsquote des Erblassers bzw. Schenkers 25 % übersteigt. Diese Beteiligungsgrenze kann allerdings auch dadurch erreicht werden, dass sich der Erblasser bzw. Schenker gegenüber anderen Gesellschaftern verpflichtet, über die Anteile nur einheitlich zu verfügen (Poolvertrag) und die so verpflichteten Gesellschafter insgesamt die Mindestgrenze von 25 % überschreiten. Ein solcher **Poolvertrag** ist gerade bei Familienunternehmen oftmals ein sinnvolles Instrument, bedarf allerdings einer exakten juristischen Ausgestaltung.

Daneben will der Gesetzgeber Gestaltungen verhindern, mit denen „normales“ Vermögen, wie z.B. privat gehaltene Immobilien oder Kapitalvermögen, in begünstigtes Unternehmensvermögen transferiert wird. Nach bisherigem Recht war dies weitgehend möglich. Nunmehr hat der Gesetzgeber den Begriff des sog. **Verwaltungsvermögens** eingeführt, der in zweierlei Hinsicht von Bedeutung ist:

1. Verwaltungsvermögen fällt nicht unter die Begünstigungen für Betriebsvermögen, wenn dieses im Übertragungszeitpunkt weniger als zwei Jahre dem Betrieb zuzurechnen ist.
2. Übersteigt der Wert des Verwaltungsvermögens bezogen auf den Gesamtwert des Betriebes eine bestimmte Quote, so wird für den Betrieb insgesamt die Begünstigung verwehrt bzw. eingeschränkt.

Hierzu ausführlich unter dem 4. Abschnitt „Bewertung und Begünstigung von Unternehmensvermögen“ die Erläuterungen zur Begünstigung.

Als Verwaltungsvermögen gelten:

- An Dritte zur Nutzung überlassene Immobilien. Insofern gibt es allerdings wesentliche Ausnahmen, wobei insbesondere die Folgenden zu nennen sind: (1.) Im Rahmen einer steuerlichen Betriebsaufspaltung überlassene Grundstücke; (2.) bei einer Betriebsverpachtung überlassene Immobilien und (3.) Wohnimmobilien (und nicht z.B. Gewerbeimmobilien!), wenn deren Überlassung einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert und den Hauptzweck des Unternehmens darstellt.
- Anteile an Kapitalgesellschaften, die in dem Betriebsvermögen gehalten werden, bei einer Beteiligungsquote von 25 % oder weniger.
- Wertpapiere und vergleichbare Forderungen.
- Kunst, Edelmetalle usw., soweit nicht der Handel oder die Verarbeitung dieser Güter der Hauptzweck des Betriebes ist.

**Hinweis:**

Zu beachten ist, dass der bisher mögliche Einsatz einer gewerblich geprägten Personengesellschaft (GmbH & Co. KG) zur steuerbegünstigten Übertragung von Privatvermögen, wie Kapitalvermögen oder Immobilien, nun lediglich noch in einem sehr geringen Umfang möglich ist.

**b) Bewertung**

Nach den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts ist Unternehmensvermögen grds. mit dem Verkehrswert anzusetzen. Auch gilt sowohl für Einzelunternehmen und Personengesellschaftsanteile als auch für Kapitalgesellschaftsanteile ein einheitliches Bewertungsverfahren.

**Hinweis:**

Zu beachten ist, dass Gesellschaftsverträge oftmals vorsehen, dass in bestimmten Fällen Gesellschafter zum Buchwert oder auch zum Stuttgarter Wert ausscheiden. Diese Klauseln waren bislang steuerlich unproblematisch. Da aber die Differenz zwischen dem Steuerwert und dem Ausscheidenswert der Besteuerung unterliegt und nun der Steuerwert dem Verkehrswert entspricht, führen solche Buchwertklauseln zukünftig zu schenkungsteuerpflichtigen Vorgängen. Insofern kann eine Überprüfung der Gesellschaftsverträge angezeigt sein.

Hinsichtlich der Bewertung ist folgendes Prüfschema abzarbeiten, da das Gesetz eine bestimmte Methodenreihenfolge vorsieht:

1. Börsen- oder Marktpreis
  2. Wert abgeleitet aus Verkäufen unter fremden Dritten innerhalb des letzten Jahres vor der Übertragung
  3. Wahlrecht:
    - a) Bewertung an Hand einer aus Erwerbersicht üblichen Methode (z.B. Ertragswertverfahren, Discounted Cashflow-Verfahren, Multiplikatorverfahren)
    - b) vereinfachtes Ertragswertverfahren (geregelt im Bewertungsgesetz)
- Mindestwert: Substanzwert

**Hinweis:**

Wegen der vielfach deutlichen Begünstigung des Betriebsvermögens (siehe unter dem 4. Abschnitt „Bewertung und Begünstigung von Unternehmensvermögen“ die Erläuterungen zur Begünstigung), spielt der Wertansatz oftmals nur eine vergleichsweise geringe Rolle. Anders ist dies dagegen dann, wenn der Verschonungsabschlag nicht gewährt wird, weil die entsprechenden Bedingungen nicht erfüllt werden (können). In diesen Fällen kommt der Bewertung eine herausragende Bedeutung zu. Dann zeigt sich auch, dass die in vielen Fällen gegenüber dem bisherigen Recht deutlich höhere Bewertung zu einem massiven Anstieg der Erbschaftsteuerbelastung führen kann.

Bei GmbH-Beteiligungen und bei Beteiligungen an Personengesellschaften ist die erstgenannte Wertermittlungsmethode nicht einschlägig, da für diese Unternehmen kein Börsen- oder Marktpreis existiert. In diesem Fall ist also zunächst zu prüfen, ob im letzten Jahr vor der Übertragung Anteilsverkäufe unter fremden Dritten stattgefunden haben. Der Gesetzgeber geht davon aus, dass in diesen Fällen aus den tatsächlich gezahlten Kaufpreisen der Verkehrswert für die übertragenen Anteile abgeleitet werden kann.

**Hinweis:** Da in diesen Fällen nach dem Gesetzeswortlaut der Wert zwingend aus dem gezahlten Verkaufspreis abgeleitet werden muss, kann dies für den Steuerpflichtigen ungünstig sein. Zu denken ist nur an die Fälle, bei denen z.B. ein strategischer Investor oder der Erwerber eines größeren Anteils einen vergleichsweise hohen Kaufpreis gezahlt hat. Soweit nun Anteile im Wege der vorweggenommenen Erbfolge übertragen werden, kann in Erwägung gezogen werden, die Anteilsübertragung zeitlich hinauszuschieben, sodass die Verkäufe unter fremden Dritten mehr als ein Jahr zurück liegen und damit bei der Wertfindung nicht herangezogen werden.

Soweit auch dieser dritte Schritt nicht zu einem Ergebnis führt, besteht ein Wahlrecht zwischen (1.) der Anwendung eines marktüblichen Bewertungsverfahrens und (2.) dem im Gesetz geregelten vereinfachten Ertragswertverfahren.

Die Wertermittlung mittels **marktüblicher Bewertungsverfahren** erfordert regelmäßig ein Gutachten eines Sachverständigen, wie z.B. eines Wirtschaftsprüfers. Der Wert wird dabei aus den zukünftig erwarteten Erträgen bzw. Cashflows des Unternehmens unter Berücksichtigung der individuellen Verhältnisse, insbesondere der individuellen Risikosituation ermittelt. In manchen Branchen, insbesondere bei der Bewertung von Freiberuflerkanzleien, kommen Multiplikatorverfahren zur Anwendung. In diesem Fall wird der Wert aus dem Jahresumsatz unter Anwendung eines Multiplikators abgeleitet.

Daneben stellt der Gesetzgeber ein **vereinfachtes Ertragswertverfahren** zur Verfügung, welches wahlweise angewendet werden kann, soweit dieses nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt. Bei dem vereinfachten Ertragswertverfahren wird der Wert in einer sehr einfachen, dafür aber pauschalen Weise ermittelt. Ausgangspunkt ist der Durchschnitt der steuerlichen Ergebnisse der letzten drei Jahre. Diese Ergebnisse werden nun noch um außerordentliche Faktoren bereinigt und die Steuern werden unabhängig von der tatsächlichen Steuerbelastung pauschal mit 30 % des Vorsteuerergebnisses angesetzt. Soweit noch nicht aufwandswirksam berücksichtigt, ist auch ein angemessener Unternehmerlohn mindernd anzusetzen.

Der Unternehmenswert ergibt sich dann durch Anwendung eines Kapitalisierungsfaktors auf den so ermittelten Jahresertrag. Der **Kapitalisierungsfaktor** ist der Kehrwert des Kapitalisierungszinssatzes; dieser setzt sich zusammen aus einem Basiszinssatz und einem festen Risikozuschlag von 4,5 %. Der Basiszinssatz ist aus der Rendite öffentlicher Anleihen abzuleiten. Er beträgt nach dem Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 7.1.2009 für Bewertungen im Jahr 2009 3,61 %, sodass ein **Multiplikator von 12,33** auf den Gewinn anzuwenden ist.

Zusammenfassend können die wesentlichen Unterschiede zwischen den beiden Bewertungsmethoden wie folgt charakterisiert werden:

	marktübliches Bewertungsverfahren mittels individuellem Bewertungsgutachten	vereinfachtes Ertragswertverfahren
Methode	alle marktüblichen Methoden zulässig	gesetzlich vorgegeben
Basis	zukünftig erwartete Erträge bzw. Cashflows	Erträge der Vergangenheit
individuelle Faktoren	sind zu berücksichtigen	werden nicht berücksichtigt
Zinssatz	individuell auf Basis der Risikosituation des Unternehmens	fester Pauschalsatz
Bewertungs-aufwand	aufwendiges und damit kostenintensives Bewertungsverfahren	vergleichsweise einfaches Bewertungsverfahren

**Hinweis:**

Welches Verfahren günstiger ist, kann nur im Einzelfall entschieden werden. Für die Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens spricht die vergleichsweise einfache Anwendung und damit die geringen Bewertungskosten. Bei wenig risikobehafteten Unternehmen führt der bei Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens anzusetzende Zinssatz tendenziell zu einer Unterbewertung, bei risikobehafteten Unternehmen dagegen zu einer Überbewertung. Somit sollte insbesondere bei wenig risikobehafteten Unternehmen ein individuelles Bewertungsgutachten erstellt werden. Die Berücksichtigung von zukunftsbezogenen Planwerten bei Erstellung eines individuellen Bewertungsgutachten bietet Chancen zur Ermittlung eines geringeren Wertes.

Unabhängig vom Bewertungsverfahren führt der Verschonungsabschlag (vgl. im 4. Abschnitt „Bewertung und Begünstigung von Unternehmensvermögen“ die Erläuterungen zur Begünstigung) zu einer ganz deutlichen Minderung der Erbschaftsteuerbelastung. Dies bedeutet aber eben auch, dass dann, wenn gegen die Behaltefristen verstoßen wird, eine ganz erhebliche Nachsteuer anfallen kann.

Kann der Verschonungsabschlag nicht in Anspruch genommen werden (z.B. weil das Unternehmen unmittelbar nach dem Erbfall verkauft wird), so kann sich die Erbschaftsteuer wegen der Bewertung zum Verkehrswert und Steuersätzen von bis zu 30 % auf mehr als 1/4 des Unternehmenswerts belaufen.

**Hinweis:**

In jedem Fall ist der Substanzwert als Mindestwert anzusetzen. Substanzwert ist die Summe der Verkehrswerte aller Aktivposten abzüglich der Schulden. Gerade bei Unternehmen, die nur eine geringe laufende Rendite erwirtschaften, wie z.B. bei Immobilienunternehmen, kann der Substanzwert der maßgebliche Wert sein. Grundsätzlich kann angemerkt werden, dass die Ermittlung des Substanzwertes äußerst aufwendig ist.

**c) Begünstigung**

Die Bewertung des Betriebsvermögens und von Anteilen an Kapitalgesellschaften zum Verkehrswert ist verbunden mit einer umfassenden „**Verschonungsregelung**“. Im günstigsten Fall unterliegt die Übertragung solchen Vermögens keiner Erbschaft- oder Schenkungsteuer. Dabei kann **zwischen zwei Alternativen gewählt werden**. Die Voraussetzungen für die Begünstigungen und deren Umfang stellen sich im Wesentlichen wie folgt dar:

	Grundfall	auf Antrag
<b>Voraussetzungen</b>	Betriebsvermögen (Einzelunternehmen oder Anteil an einer Personengesellschaft) oder Anteile an Kapitalgesellschaften bei Beteiligungsquote über 25 %	
	nicht mehr als 50 % Verwaltungsvermögen	nicht mehr als 10 % Verwaltungsvermögen
	7 Jahre Behaltefrist	10 Jahre Behaltefrist
	Lohnsumme kumuliert über die 7 Jahre 650 % der Ausgangslohnsumme	Lohnsumme kumuliert über die 10 Jahre 1 000 % der Ausgangslohnsumme
	Verwaltungsvermögen mindestens 2 Jahre im Betriebsvermögen	
<b>Begünstigung</b>	<b>Bewertungsabschlag 85 %</b> (also nur 15 % zu versteuern)	<b>Bewertungsabschlag 100 %</b> (also keine Besteuerung)
	Immer (im Ergebnis) Anwendung des Steuersatzes der günstigsten Steuerklasse I	

Welche Verschonungsregel angewandt werden kann, hängt zunächst maßgeblich von dem **Anteil des Verwaltungsvermögens** ab. Wie anfangs des 4. Abschnitts „Bewertung und Begünstigung von Unternehmensvermögen“ unter „Umfang des Unternehmensvermögens“ dargestellt, ist dieses anhand der Aktivseite der Bilanz zu ermitteln, nach den entsprechenden erbschaftsteuerlichen Regeln zu

bewerten und dann zum Erbschaftsteuerlichen Gesamtwert des Betriebs ins Verhältnis zu setzen. Beträgt die Quote des Verwaltungsvermögens nicht mehr als 50 %, so wird die Regelbegünstigung gewährt, was keines Antrags bedarf, sondern von der Finanzbehörde automatisch berücksichtigt wird. Dies bedeutet, dass ein Bewertungsabschlag in Höhe von 85 % zum Zuge kommt und damit nur 15 % des Vermögens der Besteuerung unterliegt.

**Hinweis:**

Deutlich wird, dass die **Quote des Verwaltungsvermögens** nicht aus der Bilanz abgelesen werden kann, sondern eine regelmäßig aufwendige Bewertung dieses Vermögens und insbesondere des Gesamtbetriebes erfordert.

Soweit die maximale Quote noch nicht ausgeschöpft ist, kann die **Einbringung von zusätzlichem Verwaltungsvermögen** vorteilhaft sein, da dieses dann unter die Begünstigung des Betriebsvermögens fällt. Insofern ist allerdings zu beachten, dass Verwaltungsvermögen nur dann begünstigt ist, wenn dieses im Übertragungszeitpunkt schon mindestens zwei Jahre zum Betriebsvermögen gehört hat. Insofern ist eine rechtzeitige Übertragung notwendig. Des Weiteren kann das eingebrachte Verwaltungsvermögen auf Grund der Entnahmebegrenzung nach Nutzung der Begünstigung nur begrenzt aus dem Betriebsvermögen wieder herausgenommen werden. Insofern sind in einer individuellen Vergleichsrechnung auch andere steuerliche Faktoren einer solchen Gestaltung zu beachten, so kann z.B. bei Einbringung von Kapitalvermögen in ein Betriebsvermögen nicht mehr die günstige Abgeltungsteuer genutzt werden.

Darüber hinaus wird das der Besteuerung unterliegende Vermögen noch um einen sog. **Abzugsbetrag** gemindert, der 150 000 € beträgt. Dieser Betrag wird allerdings ab einem Vermögenswert von 150 000 € abgeschmolzen und dann ab einem Ausgangswert von 450 000 € nicht mehr gewährt. Im Ergebnis werden damit kleinere Betriebe entlastet bzw. gänzlich von der Besteuerung freigestellt.

**Hinweis:**

Der Abzugsbetrag führt dazu, dass bei vollständiger Gewährung der Regelverschonung von 85 % Betriebsvermögen bis zu einem Wert von 1 000 000 € nicht mit Erbschaftsteuer belastet wird.

Der Verschonungsabschlag steht nun allerdings noch unter Bedingungen (**Behaltensregeln**), wobei insbesondere die Folgenden zu nennen sind:

1. Der Betrieb muss sieben Jahre weitergeführt werden bzw. die Anteile müssen sieben Jahre gehalten werden;
2. die Entnahmen bzw. die Gewinnausschüttungen übersteigen in der Siebenjahresfrist nicht die Summe der Gewinnanteile und der Einlagen um mehr als 150 000 €;
3. die Lohnsumme darf in dieser Siebenjahresfrist kumuliert 650 % der Ausgangslohnsumme nicht unterschreiten.

**Hinweis:**

Die Lohnsummenklausel gilt generell nur für Betriebe mit mehr als zehn Mitarbeitern. Des Weiteren ist die Ausgangslohnsumme aus dem Durchschnitt der Lohnsummen der letzten fünf Jahre vor der Übertragung zu berechnen. Weiterhin wird die Ausgangslohnsumme nicht indexiert, was dazu führt, dass Lohnerhöhungen zu Gunsten des Steuerpflichtigen wirken, weil dies die Einhaltung der Lohnsummenklausel erleichtert.

Eine Reduzierung der Ausgangslohnsumme dürfte auf Grund des Einbezugs von fünf Basisjahren vor der Übertragung nur sehr begrenzt möglich sein. Als Gestaltungsansätze kommen in Betracht der Ersatz von Arbeitnehmern durch Leiharbeiter oder freie Mitarbeiter, die Ausgliederung von Mitarbeitern auf externe Beschäftigungsgesellschaften oder Konzerngesellschaften in Nicht-EU-Ländern oder bei Unternehmen, die die Grenze von zehn Arbeitnehmern nur geringfügig überschreiten, die Verringerung der Beschäftigtenzahl. Nach der Übertragung könnten diese Gestaltungen in umgekehrter Richtung zu einer Erhöhung der Lohnsumme eingesetzt werden.

Wichtig ist nun allerdings, dass bei einem **Verstoß gegen die erste oder dritte Bedingung der Verschonungsabschlag** dann nicht gänzlich entfällt, sondern nur anteilig.

**Beispiel:**

Das begünstigte Betriebsvermögen mit einem Wert von 3 000 000 € wird im 6. Jahr nach dem Erbfall verkauft. Im Erbfall wurde zunächst das Betriebsvermögen lediglich mit einem Wert von 450 000 € (15 %) der Erbschaftsteuer unterworfen. Der Abzugsbetrag wird wegen der Höhe des anzusetzenden Wertes nicht gewährt.

Wegen des Verkaufs im 6. Jahr erlischt nun die anfangs gewährte Verschonung für das 6. und das 7. Jahr. Dies bedeutet, dass 2/7 des verschonten Betrages, also 2/7 von 2 550 000 € = 728 571 € nun zusätzlich zu den bereits versteuerten Wert von 450 000 € der Erbschaftsteuer zu unterwerfen sind.

**Hinweis:**

Im Einzelnen sind die Voraussetzungen, die in der Siebenjahresfrist an die Gewährung des Verschonungsabschlags geknüpft sind, sehr komplex. Herauszustellen ist aber, dass – im Gegensatz zum bisherigen Recht – Umwandlungen, also z.B. der Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, unschädlich sind. Des Weiteren entfällt der Verschonungsabschlag nicht, wenn z.B. bei einem Verkauf des Betriebes der Veräußerungserlös innerhalb von sechs Monaten in Vermögen derselben Vermögensart reinvestiert wird.

Wird von der Verschonungsregelung Gebrauch gemacht, so sollte dringend beachtet werden, dass auf dem Vermögen eine latente Erbschaftsteuerbelastung in beträchtlicher Höhe lastet, die eben bei Verstoß gegen die Behaltensregeln zeitanteilig fällig wird. Dies wird sich wohl auch bei einem Kreditrating für den Betrieb auswirken.

Beträgt das Verwaltungsvermögen nicht mehr als 10 % des Werts des Gesamtbetriebes, so kann der Steuerpflichtige wählen, ob der **erhöhte Verschonungsabschlag** gewährt wird. In diesem Fall wird das Unternehmensvermögen nicht der Besteuerung unterworfen, mit den Restriktionen, dass die Behaltefrist nicht sieben, sondern nun zehn Jahre beträgt und die Lohnsumme in diesem Zehnjahreszeitraum insgesamt 1 000 % der Ausgangslohnsumme erreichen muss.

**Hinweis:**

Ein Antrag auf Gewährung dieses erhöhten **Verschonungsabschlags ist unwiderruflich**. Somit muss sehr sorgfältig abgewogen werden, ob diese verlängerten Fristen eingehalten werden können, da ansonsten u.U. der geringere Verschonungsabschlag von 85 % günstiger sein kann. Im Zweifel sollte zumindest versucht werden, die formelle Bestandskraft des Steuerbescheides hinauszuzögern, denn bis zu diesem Zeitpunkt kann die unwiderrufliche Erklärung erfolgen.