
Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Gesetzentwurf zur verbesserten Einbeziehung der selbstgenutzten Wohnimmobilie in die geförderte Altersvorsorge
- 2 Jahressteuergesetz 2009: Absenkung der Altersgrenze für Kindergeld/Kinderfreibeträge hat keine Auswirkungen auf die Eigenheimzulage
- 3 Abzug von Schulgeld an ausländische Schulen als Sonderausgabe
- 4 Keine vorläufige Festsetzung des Solidaritätszuschlags mehr
- 5 Aufwendungen aus der Sanierung eines mit Dioxin belasteten selbstgenutzten Einfamilienhauses
- 6 Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastungen
- 7 Spendenbescheinigungen nach altem Muster bis 31.12.2008 weiter gültig

Für Unternehmer und Freiberufler

- 8 Anforderungen an umsatzsteuerliche Rechnungen
- 9 Investitionszuschuss mindert die Anschaffungskosten auch bei Einnahmen-Überschussrechnung bereits bei Bewilligung
- 10 1 %-Regelung bei Nutzung eines Firmenwagens auch zur Erzielung anderer Einkünfte
- 11 Jahressteuergesetz 2009: Steuerfreiheit für Leistungen des Arbeitgebers zur betrieblichen Gesundheitsförderung
- 12 Aktuelle Entwicklungen bei der Besteuerung von Altersteilzeit
- 13 Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen
- 14 Pensionsrückstellungen: Anhebung der Altersgrenzen der gesetzlichen Rentenversicherung
- 15 Steuerliche Behandlung von Kosten für verbindliche Auskünfte
- 16 Höhe der Umsatzsteuer aus der Überlassung von Arbeitskleidung
- 17 Höhe der Umsatzsteuer bei Arbeitnehmerbeförderung

Für Personengesellschaften

- 18 Keine Nachversteuerung früherer Verluste bei wieder auflebender Haftung auf Grund von Entnahmen
- 19 Abschreibung nach Einlage von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen
- 20 Abgrenzung des steuerlichen Kapitalkontos von Darlehenskonten

Für Arbeitnehmer

- 21 Bei Barlohnumwandlung von Urlaubsgeld in Warengutschein keine Steuerbefreiung
- 22 Kfz-Gestellung bei variablem Kleinbus ("VW Caravelle") als Arbeitslohn
- 23 Berufliche Veranlassung eines Arbeitnehmer-Darlehens

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 24 Zeitliche Frist zur Anrechnung von Kapitalertragsteuer und Zinsabschlagsteuer
- 25 Verlust aus Verfall eines Optionsgeschäfts steuerlich irrelevant
- 26 Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung von Kapitalerträgen

Für Hauseigentümer

- 27 Mehrfachbelastung des Immobilienerwerbers mit Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer EU-rechtswidrig?
- 28 Grundsteuererlass wegen wesentlicher Ertragsminderung

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 29 Mantelkauf: Umfang und Zeitpunkt des Ausschlusses des Verlustabzugs bei schädlicher Anteilsübertragung
- 30 Gewinne aus der Veräußerung von Bezugsrechten sind körperschaftsteuerpflichtig
- 31 Veräußerungsgewinnbefreiung: Behandlung von Veräußerungskosten, die vor oder nach dem Jahr der Anteilsveräußerung entstanden sind
- 32 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung
- 33 Unwirksamkeit der Amtsniederlegung eines beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers
- 34 Informationsrechte des GmbH-Geschäftsführers

Für alle Steuerpflichtigen

1 **Gesetzentwurf zur verbesserten Einbeziehung der selbstgenutzten Wohnimmobilie in die geförderte Altersvorsorge**

Das sog. Eigenheimrentengesetz wurde auf den parlamentarischen Weg gebracht. Das Gesetz soll der **Einbeziehung der selbstgenutzten Wohnimmobilie in die steuerlich geförderte Altersvorsorge** dienen und damit das mietfreie Wohnen im Alter attraktiver machen. Die Neuregelungen sollen **ab dem 1.1.2008 gelten**. Des Weiteren wird zur Förderung des Aufbaus von Altersvorsorgevermögen ein sog. Berufseinsteiger-Bonus für junge Förderberechtigte eingeführt. Darüber hinaus wird der Kreis der Förderberechtigten um Empfänger einer Erwerbsminderungsrente erweitert.

Der Gesetzentwurf sieht folgende Fördermöglichkeiten vor:

- **Entnahme von Altersvorsorgevermögen:** Künftig soll das in einem Altersvorsorgevertrag angesparte Vorsorgevermögen für die **Anschaffung** oder **Herstellung** einer selbstgenutzten, im Inland belegenen Wohnimmobilie entnommen werden können. Erforderlich ist, dass der Altersvorsorge-Eigenheimbetrag in einem unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang für die Anschaffung oder Herstellung der Wohnimmobilie verwendet wird. Die Wohnimmobilie muss als Hauptwohnsitz genutzt werden. Die Entnahme des Altersvorsorge-Eigenheimbetrags führt nicht zu einer sofortigen Versteuerung. Eine Versteuerung tritt erst mit dem (eigentlichen) Beginn der Auszahlungsphase ein, frühestens mit dem 60. Lebensjahr.
- **Kapitalentnahme für andere Zwecke:** Das Altersvorsorgevermögen kann zu Beginn der Auszahlungsphase auch zur **Entschuldung** von selbstgenutztem Wohneigentum verwendet werden. Darüber hinaus ist die Kapitalentnahme für den Erwerb von Geschäftsanteilen an einer Genossenschaft für eine im Inland belegene, selbstgenutzte **Genossenschaftswohnung** möglich. Gleiches gilt für ein eigentumsähnliches Dauerwohnrecht.
- **Förderung von Darlehenstilgungen:** Tilgungsbeträge für Darlehen sollen ebenfalls als Altersvorsorgebeiträge gefördert werden.

Bei der Förderung nach dem Eigenheimrentengesetz können die Zulagen der sog. Riester-Rente in Anspruch genommen werden: Die Zulage für jeden rentenversicherungspflichtigen Erwachsenen beträgt 154 € pro Jahr, für jedes Kind 185 € und für Kinder, die ab 2008 geboren werden, sogar 300 € jährlich. Um die vollen Beträge zu erhalten, müssen – zusammen mit den staatlichen Zulagen – 4 % des sozialversicherungspflichtigen Vorjahreseinkommens eingezahlt werden; der geförderte Höchstbetrag liegt bei 2 100 €.

Die **Besteuerung** erfolgt **nachgelagert**, d.h. die Betroffenen müssen die entsprechende Steuerschuld erst im Alter mit dem **Beginn der Auszahlungsphase** begleichen. Zur Ermittlung des zu versteuernden Betrags wird ein sog. **Wohnförderkonto** eingerichtet. In dieses Konto werden die geförderten Tilgungsbeiträge, die hierfür gewährten Zulagen sowie der Entnahmebetrag eingestellt. Der auf dem Konto enthaltene Betrag wird in der Ansparphase um jährlich 2 % erhöht (Verzinsung). Damit soll nach dem Willen des Gesetzgebers – u.a. zur Gleichstellung mit anderen Riester-Produkten – berücksichtigt werden, dass der Förderberechtigte das in die Wohnimmobilie investierte, geförderte Kapital bereits vor Beginn der Auszahlungsphase nutzen kann. Das sich aus dem Wohnförderkonto ergebende, in die Immobilie investierte Kapital ist Grundlage für die Besteuerung.

Zu **Beginn der Auszahlungsphase** kann der Förderberechtigte zwischen einer **jährlich nachgelagerten Besteuerung** und einer **Einmalbesteuerung** des sich aus dem Wohnförderkonto ergebenden Kapitals wählen. Bei Wahl der Einmalbesteuerung werden nur 70 % des Kapitals mit dem individuellen Steuersatz besteuert. Wird die jährlich nachgelagerte Besteuerung gewählt, ist der Betrag des Wohnförderkontos über einen Zeitraum von 17 bis 25 Jahren mit dem individuellen Steuersatz zu versteuern. Die nachgelagerte Besteuerung beginnt mit dem „Beginn der Auszahlungsphase“, den der Anleger mit dem Anbieter vereinbart hat – frühestens die Vollendung des 60. Lebensjahres – und endet mit der Vollendung des 85. Lebensjahres.

Bei einem späteren Verkauf der Immobilie (oder einer anderweitigen Aufgabe der Selbstnutzung) erfolgt eine unmittelbare Besteuerung des Saldos des Wohnförderkontos. Dies kann vermieden werden, wenn der betreffende Betrag (= Saldo des Wohnförderkontos) für ein anderes selbstgenutztes Förderobjekt verwendet wird oder der Betrag in eine andere begünstigte Altersvorsorgeform übertragen wird.

Hinweis: Im Einzelnen hängen die Begünstigungen von verschiedenen Bedingungen ab, welche an dieser Stelle im Detail noch nicht dargestellt werden können. Insoweit bleibt auch die endgültige Gesetzesfassung abzuwarten.

2 Jahressteuergesetz 2009: Absenkung der Altersgrenze für Kindergeld/Kinderfreibeträge hat keine Auswirkungen auf die Eigenheimzulage

Mit dem Steueränderungsgesetz 2007 wurde die Altersgrenze für die Gewährung von Kindergeld oder Kinderfreibeträgen vom 27. Lebensjahr des Kindes auf das 25. Lebensjahr abgesenkt. Dies wirkt sich auch auf die Eigenheimzulage aus, da diese nach derzeitigem Gesetzesstand nur für Kinder gewährt wird, für die der Anspruchsberechtigte im jeweiligen Kalenderjahr einen Kinderfreibetrag oder Kindergeld erhält. Mit einer Änderung des Eigenheimzulagengesetzes soll nunmehr geregelt werden, dass eine Kinderzulage auch über das 25. Lebensjahr hinaus bis zum 27. Lebensjahr gezahlt wird. Voraussetzung ist allerdings, dass die übrigen Anspruchsvoraussetzungen für die Gewährung von Kindergeld oder Kinderfreibetrag gegeben sind.

Hinweis: Zwar wurde die Eigenheimzulage abgeschafft, jedoch hat diese geplante Gesetzesänderung Bedeutung für alle noch laufenden Förderungen.

3 Abzug von Schulgeld an ausländische Schulen als Sonderausgabe

Kosten für die Schulausbildung der Kinder sind aus steuerlicher Sicht grundsätzlich dem Bereich der privaten Lebensführung zuzurechnen und damit steuerlich nicht abzugsfähig. Das Finanzgericht Köln bestätigte in dem Urteil vom 14.2.2008 (Aktenzeichen 10 K 7404/01 (2)), dass Aufwendungen für den Schulbesuch von hochbegabten Kindern **nicht als außergewöhnliche Belastungen** abzugsfähig sind. Aufwendungen für den Besuch einer Privatschule sind grundsätzlich durch die Kinderfreibeträge bzw. durch das Kindergeld abgegolten.

Allerdings können Eltern derzeit **30 % des Schulgelds** für ein Kind, für das sie einen Kinderfreibetrag oder Kindergeld erhalten, als **Sonderausgaben** steuerlich geltend machen. Dies gilt jedoch nur dann, wenn es sich um eine staatlich genehmigte oder nach Landesrecht erlaubte Ersatzschule bzw. eine nach Landesrecht anerkannte allgemeinbildende Ergänzungsschule handelt.

Hinweis: Das Schulgeld ist allerdings nur abzugsfähig, soweit es **auf Unterrichtsleistungen entfällt**. Nicht begünstigt sind die Kosten, die auf die Beherbergung, Betreuung und Verpflegung entfallen. Auch **Zahlungen an Fördervereine** sind abzugsfähig, soweit diese zur Deckung der Betriebskosten der Schule eingesetzt werden. In diesen Fällen ist darauf zu achten, dass die von dem Förderverein erteilte Bescheinigung neben der Höhe der von den Eltern geleisteten Zahlungen auch Angaben darüber enthält, dass diese Zahlungen zur Deckung der Betriebskosten unmittelbar an den Schulträger weitergeleitet wurden.

Nach aktuellem Recht besteht **keine betragsmäßige Begrenzung des abzugsfähigen Schulgelds**.

Das deutsche Einkommensteuergesetz sieht die steuerliche Berücksichtigung von Schulgeld derzeit lediglich für Zahlungen an **inländische Schulen** vor. Die Beschränkung auf inländische Schulen verstößt jedoch gegen Europäisches Gemeinschaftsrecht, wie der Europäische Gerichtshof mit Urteil vom 11.9.2007 (Rechtssache C-76/05 „Schwarz“) festgestellt hat. Das Finanzgericht Köln stellte in dem oben zitierten Urteil nun ausdrücklich fest, dass dieser Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht nur dadurch geheilt werden kann, dass auch **Zahlungen an Schulen im übrigen Gemeinschaftsgebiet** als Sonderausgaben steuerlich abzugsfähig sind. Das Finanzgericht betonte ausdrücklich, dass dabei die Höhe des Schulgelds keine Rolle spielt.

Hinweis: Mit dem **Jahressteuergesetz 2009** ist geplant, den Sonderausgabenabzug von Zahlungen für Schulgeld schrittweise abzuschaffen. Nach den derzeitigen Plänen sollen im Jahr 2008 30 % der Kosten abziehbar sein, maximal jedoch 3 000 €. In 2009 soll der Höchstbetrag auf 2 000 € und in 2010 auf 1 000 € begrenzt werden. Ab dem Jahr 2011 soll die steuerliche Berücksichtigung von Schulgeldzahlungen ganz entfallen.

In den Plänen für das Jahressteuergesetz 2009 ist ausdrücklich vorgesehen, dass die bisherige Gesetzesfassung in allen noch offenen Fällen auch auf Zahlungen an Schulen in anderen EU- bzw. EWR-Staaten

anzuwenden ist. Die Finanzverwaltung hat bislang trotz der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs den Schulgeldabzug für Schulen in anderen EU- bzw. EWR-Staaten regelmäßig nicht zugelassen.

4 Keine vorläufige Festsetzung des Solidaritätszuschlags mehr

Festsetzungen des Solidaritätszuschlags werden nicht mehr mit einem Vorläufigkeitsvermerk versehen, nachdem das Bundesverfassungsgericht mit Beschluss vom 11.2.2008 (Aktenzeichen 2 BvR 1708/06) die gegen den Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 28.6.2006 (Aktenzeichen VII B 324/05) gerichtete Verfassungsbeschwerde nicht zur Entscheidung angenommen hat. Es ging in der Sache um die Frage, ob die Erhebung des Solidaritätszuschlags im Jahr 2002 noch verfassungsgemäß war. Siehe hierzu auch Mandanten-Rundschreiben 3/2008 unter der Rubrik „Für alle Steuerpflichtigen“ unter der Überschrift „Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags“.

Hinweis: Die Frage der Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags ist damit allerdings noch nicht abschließend geklärt. Hält man die Erhebung des Solidaritätszuschlags für verfassungswidrig, ist nunmehr gegen den betreffenden Steuerbescheid Einspruch einzulegen und bei dessen Ablehnung gegebenenfalls Klage vor dem Finanzgericht zu erheben.

5 Aufwendungen aus der Sanierung eines mit Dioxin belasteten selbstgenutzten Einfamilienhauses

Sämtliche Aufwendungen im Zusammenhang mit einem selbstgenutzten Einfamilienhaus sind im Grundsatz steuerlich unbeachtlich, da es sich um Kosten der privaten Lebensführung handelt. Die Kosten für die Sanierung eines kontaminierten Einfamilienhauses können allerdings **ausnahmsweise als außergewöhnliche Belastungen steuerlich berücksichtigt werden**. Ein solcher steuerlicher Abzug ist jedoch an enge Voraussetzungen geknüpft, wie der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 20.12.2007 (Aktenzeichen III R 56/04) entschieden hat.

Außergewöhnliche Belastungen liegen nur dann vor, wenn die Kosten nicht nur ihrer Höhe, sondern auch ihrer Art und dem Grunde nach außerhalb des Üblichen liegen. Im vorliegenden Fall ist **Voraussetzung für den Abzug** der Aufwendungen, dass den Grundstückseigentümer kein Verschulden an der Belastung trifft, die Belastung für ihn zum Zeitpunkt des Grundstückserwerbs nicht erkennbar war und realisierbare Ersatzansprüche gegen Dritte nicht gegeben sind. Weiterhin ist es nach Ansicht des Bundesfinanzhofs für die steuerliche Geltendmachung der Kosten erforderlich, dass der Eigentümer bodenschutzrechtlich zur Sanierung verpflichtet ist oder auf Grund der Dioxinbelastung konkrete Gesundheitsgefährdungen von dem Grundstück ausgehen. Diese **Gesundheitsgefährdungen** müssen durch ein **vor der Sanierung** erstelltes Gutachten nachgewiesen werden. Schließlich können die Kosten nur dann steuerlich berücksichtigt werden, wenn es sich bei dem kontaminierten Bereich um den **existenznotwendigen Wohnbedarf** handelt. Hierzu zählt nach Ansicht des Bundesfinanzhofs der unmittelbare Wohnbereich sowie das dazugehörige Grundstück, soweit es seiner Größe nach nicht über das Notwendige und Übliche hinausgeht.

6 Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastungen

Krankheitskosten können als außergewöhnliche Belastungen steuerlich geltend gemacht werden, soweit bestimmte Grenzen (die sog. zumutbare Belastung) überschritten werden. Zu den abzugsfähigen Kosten zählen beispielsweise Arzt- und Heilpraktikerkosten, Praxisgebühren, Krankenhauskosten sowie Aufwendungen für Arzneimittel, Heil- und Hilfsmittel, wie z.B. Brillen, Hörgeräte usw.

Bei Hilfsmitteln, die nicht ausschließlich vom Kranken selbst genutzt werden können, muss allerdings die **medizinische Notwendigkeit** durch ein **vor dem Kauf** erstelltes amtsärztliches Attest nachgewiesen werden. Der Bundesfinanzhof hat mit Beschluss vom 14.12.2007 (Aktenzeichen III B 178/06) entschieden, dass **Allergiebettzeug und -matratzen** nicht – wie z.B. Brillen, Hörgeräte, Schuheinlagen oder Rollstühle – zu den Hilfsmitteln im engeren Sinne zählen, die ohne besondere Nachweise typisierend als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden. Eine vom behandelnden Facharzt ausgesprochene Empfehlung steht dem vom Bundesfinanzhof geforderten amts- oder vertrauensärztlichen Attest zur medizinischen Notwendigkeit der Anschaffung nicht gleich.

7 Spendenbescheinigungen nach altem Muster bis 31.12.2008 weiter gültig

Wie bereits im Mandanten-Rundschreiben 2/2008 unter der Rubrik „Für alle Steuerpflichtigen“ unter der Überschrift „Neue Muster für Spendenbescheinigungen“ ausgeführt wurde, hat die Finanzverwaltung neue Muster für Spendenbescheinigungen veröffentlicht. Nur nach amtlich vorgeschriebenem Muster erstellte Spendenbescheinigungen erlauben beim Spender einen steuerlichen Abzug der Zuwendung.

Die Finanzverwaltung hat mit Schreiben vom 31.3.2008 (Aktenzeichen IV C 4 – S 2223/07/0018) mitgeteilt, dass es bis zum 31.12.2008 toleriert wird, wenn die Spendenbescheinigungen noch nach den alten Vordruckmustern erstellt werden.

Hinweis: Von Bedeutung ist diese Übergangsregelung insbesondere für Empfänger von Spendenbescheinigungen, die somit auch nach bisherigem Muster erstellte Bescheinigungen ohne Bedenken akzeptieren können.

Für Unternehmer und Freiberufler

8 Anforderungen an umsatzsteuerliche Rechnungen

a) Adresse des leistenden Unternehmers

Aus Rechnungen anderer Unternehmer kann ein Unternehmer nur dann die ausgewiesene Umsatzsteuer beim Finanzamt als Vorsteuer geltend machen, wenn die Rechnungen alle gesetzlich geforderten formalen Anforderungen erfüllen. Finanzverwaltung und Rechtsprechung stellen insoweit sehr hohe Anforderungen, auf die sich der Unternehmer einstellen sollte, um den Vorsteuerabzug nicht zu gefährden.

Hinweis:

Im Unternehmen sollten **eingehende Rechnungen sehr sorgfältig** daraufhin **geprüft werden**, ob alle notwendigen Angaben enthalten sind. Soweit dies nicht der Fall ist, sollten berichtigte bzw. ergänzte Rechnungen angefordert werden.

Eine Berichtigung oder Ergänzung ist zeitlich unbefristet möglich. Hierbei stellen sich allerdings zwei Probleme ein: Zum einen ist der Vorsteuerabzug erst in dem Voranmeldungszeitraum möglich, in dem eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt. Soweit also beispielsweise im Rahmen einer steuerlichen Betriebsprüfung Rechnungen verworfen und diese dann anschließend berichtigt werden, können sich durch den erst später möglichen Vorsteuerabzug Zinsnachteile ergeben. Daneben scheitert eine Rechnungsberichtigung oder -ergänzung im Nachhinein nicht selten daran, dass der Lieferant nicht mehr greifbar ist.

Der Bundesfinanzhof hatte mit Urteil vom 6.12.2007 (Aktenzeichen V R 61/05) über einen Fall zu entscheiden, bei dem es sich bei der in der Rechnung angegebenen Adresse des leistenden Unternehmers offensichtlich um eine **Scheinadresse** handelte. Der leistende Unternehmer war eine in Italien ansässige natürliche Person, die unter der Rechnungsadresse keine eigenen wirtschaftlichen Aktivitäten entfaltete. Unter der angegebenen deutschen Anschrift war lediglich ein Büroservice eines deutschen Dienstleistungsunternehmens ansässig.

Der Bundesfinanzhof betonte, ein Vorsteuerabzug sei nur dann möglich, wenn der Finanzverwaltung eine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung des leistenden Unternehmers ermöglicht wird. Der den Vorsteuerabzug begehrende **Unternehmer trägt die Feststellungslast** dafür, dass der in der Rechnung angegebene Firmensitz tatsächlich besteht. Es obliegt dem Leistungsempfänger, sich über die Richtigkeit der Angaben in der Rechnung zu vergewissern.

b) Leistungsbeschreibung

Die zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung des leistenden Unternehmers muss Angaben enthalten, die eine Identifizierung der abzurechnenden Leistung ermöglichen. Insbesondere bei **Dienstleistungen** ist die Beschreibung der Leistungen mitunter schwierig. Das Sächsische Finanzgericht hat mit Urteil vom 8.11.2006 (Aktenzeichen 1 K 2702/04) die **Leistungsbeschreibung** „technische Beratung und technische Kontrolle im Jahr 1996“ als ausreichend angesehen.

Hinweis: Dieses Urteil ist allerdings noch nicht rechtskräftig, da die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig ist (Aktenzeichen V R 59/07). Es kann nur dazu geraten werden, insbesondere beim Bezug von

sonstigen Leistungen auf die Ausstellung von möglichst exakten Leistungsbeschreibungen in den Rechnungen zu achten.

9 Investitionszuschuss mindert die Anschaffungskosten auch bei Einnahmen-Überschussrechnung bereits bei Bewilligung

Öffentliche Investitionszuschüsse mindern grundsätzlich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der geförderten Wirtschaftsgüter. Dies führt zu einer entsprechenden **Verminderung der Bemessungsgrundlage für die Abschreibungen („AfA“)**. Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 29.11.2007 (Aktenzeichen IV R 81/05) festgestellt, dass die Minderung der Abschreibungsbemessungsgrundlage bereits in dem Wirtschaftsjahr eintritt, in dem der **Investitionszuschuss bewilligt** wird. Danach ist es insoweit unerheblich, wann der Investitionszuschuss letztlich an den Unternehmer ausgezahlt wird. Dies gilt nach Ansicht des Bundesfinanzhofs auch bei einer Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung, bei der die Betriebseinnahmen und -ausgaben grundsätzlich erst im Zufluss- bzw. Abflusszeitpunkt zu erfassen sind. Insoweit gilt bei der Ermittlung der Abschreibungen allerdings eine Ausnahme von diesem Grundsatz.

Folge dieses Urteils ist, dass die Abschreibungsbemessungsgrundlage regelmäßig früher gemindert wird und damit im ersten Abschreibungsjahr oftmals nur eine geringere Abschreibung geltend gemacht werden kann.

10 1 %-Regelung bei Nutzung eines Firmenwagens auch zur Erzielung anderer Einkünfte

Nutzt ein Steuerpflichtiger ein Firmenfahrzeug seines Unternehmens auch zur Erzielung von anderen Einkünften (z.B. aus einer Arbeitnehmertätigkeit), ist nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 26.4.2006 (Aktenzeichen X R 35/05) diese Nutzung nicht durch die Anwendung der 1 %-Regelung für die Bewertung der Privatnutzung des Firmenwagens abgegolten. Vielmehr ist diese Nutzung des Firmenwagens zur Erzielung anderer Einkünfte **zusätzlich** mit den tatsächlich entstandenen Selbstkosten als Entnahme **steuerlich zu erfassen**. Siehe hierzu auch Mandanten-Rundschreiben 2/2008 unter der Rubrik „Für Arbeitnehmer“ unter der Überschrift „Nutzung eines Dienstwagens für mehrere Dienstverhältnisse“.

Die **Finanzverwaltung** wendet dieses Urteil nun generell an, allerdings erst ab dem Jahr 2007 (Schreiben der Oberfinanzdirektion Münster vom 9.4.2008). Aus Vereinfachungsgründen wird jedoch auf den Ansatz einer zusätzlichen Entnahme verzichtet, soweit diese Aufwendungen bei keiner anderen Einkunftsart steuermindernd abgezogen werden.

Hinweis: Auswirkungen hat diese geänderte Handhabung auf die grundsätzliche Entscheidung, ob ein Fahrzeug dem betrieblichen Bereich zugeordnet wird oder nicht. Die steuerlichen Folgen sind insoweit eingehend zu prüfen. In einschlägigen Fällen wird der Firmenwagen steuerlich unattraktiver.

11 Jahressteuergesetz 2009: Steuerfreiheit für Leistungen des Arbeitgebers zur betrieblichen Gesundheitsförderung

Geplant ist die **Einführung einer Steuerbefreiung** für Leistungen des Arbeitgebers zur **betrieblichen Gesundheitsförderung**. Voraussetzung ist, dass diese Leistungen **zusätzlich** zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden. Entsprechende Leistungen sind pro Arbeitnehmer bis zu einem Höchstbetrag von **500 € im Kalenderjahr** steuerfrei. Leistungen zur Gesundheitsförderung, die unter Anrechnung auf den vereinbarten Arbeitslohn oder durch Umwandlung des vereinbarten Arbeitslohns erbracht werden, sind dagegen nicht steuerfrei.

Diese Steuerbefreiung soll erstmals für Leistungen des Arbeitgebers im **Kalenderjahr 2008** – also rückwirkend – anzuwenden sein. Die Übernahme bzw. Bezuschussung von Mitgliedsbeiträgen an Sportvereine und Fitnessstudios soll nicht steuerbefreit werden.

Hinweis: Mit einem Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens ist erst gegen Ende dieses Jahres zu rechnen. Sollte die geplante Änderung Gesetz werden, bietet sich eine (weitere) Möglichkeit, den Arbeitnehmern zusätzlichen Lohn steuerfrei zu gewähren.

12 Aktuelle Entwicklungen bei der Besteuerung von Altersteilzeit

Im Rahmen der Altersteilzeit existieren zwei Hauptmodelle: die Reduzierung der Arbeitszeit um 50 % innerhalb der Altersteilzeit und das sog. Blockmodell. Im Rahmen des Blockmodells wird die Altersteilzeit in zwei Beschäftigungsphasen unterteilt. In der ersten Phase bleibt die Arbeitszeit ungekürzt und in der zweiten Phase erfolgt die sog. Freistellungsphase (Reduzierung der Arbeitszeit auf Null). In beiden Modellen erfolgt die gleiche Entgeltzahlung.

Grundsätzlich wäre der Arbeitgeber durch die Reduzierung der Arbeitszeit des Arbeitnehmers verpflichtet, nur 50 % des Arbeitslohns zu zahlen. Dieser (reduzierte) Arbeitslohn ist nach allgemeinen lohnsteuerlichen Kriterien zu erfassen. Nach den Regelungen des Altersteilzeitgesetzes **stockt der Arbeitgeber dieses Regelentgelt um mindestens 20 % auf**. Die Aufstockungsbeträge sind Teil des Arbeitslohns. Diese Aufstockungsbeträge und zusätzliche Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung, die nach Maßgabe des Altersteilzeitgesetzes geleistet werden, sind steuerfrei.

Die Steuerfreiheit kommt mit Ablauf des Kalendermonats nicht mehr in Betracht, in dem der Arbeitnehmer die Altersteilzeit beendet oder die für ihn geltende gesetzliche Altersgrenze für die Regelaltersrente erreicht hat.

Voraussetzung für die Steuerfreiheit der Aufstockungsbeträge ist, dass der Altersteilzeitarbeitnehmer die persönlichen Voraussetzungen des Altersteilzeitgesetzes erfüllt. Falls der Arbeitnehmer trotz der Vereinbarung der Halbierung der bisherigen Arbeitszeit aus nachvollziehbaren Gründen zusätzliche Mehrarbeit leistet, soll dies für die Steuerfreiheit der Aufstockungsbeträge unschädlich sein. Nach Auffassung des Hessischen Finanzgerichts (Urteil vom 3.12.2007, Aktenzeichen 11 K 2422/06) scheidet die Steuerfreiheit von Aufstockungsbeträgen hingegen aus, wenn der Arbeitnehmer nicht die Hälfte der bisherigen wöchentlichen Arbeitszeit ableistet, sondern der Arbeitgeber ihn in vollem Umfang von der Arbeit freigestellt hat.

Die **Bundesagentur für Arbeit** erbringt Förderleistungen im Rahmen von Altersteilzeitbeschäftigungen nur, wenn die Altersteilzeitbeschäftigung bis spätestens zum 31.12.2009 angetreten wird. Trotz der ab dem Jahr 2010 fehlenden Förderung durch die Bundesagentur für Arbeit kann die beschriebene **Steuerfreiheit über das Jahr 2009 hinaus** weiterhin angewandt werden.

Die Finanzverwaltung hat jüngst über die Frage beraten, ob bei in Altersteilzeit befindlichen Arbeitnehmern **Werbungskosten** (z.B. Fahrten zum Betrieb, Gewerkschaftsbeiträge etc.)

- in vollem Umfang steuerlich abgesetzt werden können oder
- diese um den Teil zu kürzen sind, der den steuerfreien Aufstockungsbeträgen entspricht.

Die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder haben hierzu entschieden, dass bei in Altersteilzeit befindlichen Arbeitnehmern die **Werbungskosten nicht zu kürzen sind**, weil die Aufwendungen (z.B. für Fahrten zur Arbeitsstätte) in keinem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den steuerfreien Arbeitslohnanteilen stehen.

13 Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen

a) Vorteile einer Pauschalierung

Mit dem Jahressteuergesetz 2007 wurde die Möglichkeit geschaffen, die Einkommensteuer auf Sachzuwendungen an Arbeitnehmer oder Dritte mit einem **Steuersatz von 30 %** pauschal zu übernehmen und abzuführen. Mit dieser Pauschalierung der Einkommensteuer ist die Besteuerung beim Empfänger der Sachzuwendungen abgegolten, d.h. dieser braucht die erhaltene Sachzuwendung nicht in seiner Steuererklärung anzugeben.

Zuwendungsempfänger können zum einen Arbeitnehmer des Zuwendenden sein. Zum anderen kommt jeder beliebige Dritte in Betracht, z.B. Kunden oder Zulieferer, Aufsichtsräte, Organmitglieder von Vereinen und Verbänden, Geschäftspartner, deren Familienangehörige oder Arbeitnehmer von Dritten. Grundsätzlich gilt diese Pauschalierungsmöglichkeit erstmals für Zuwendungen, die nach dem 31.12.2006 gewährt werden.

Hinweis: Vorteilhaft ist diese Pauschalierungsmöglichkeit bei Sachzuwendungen an Arbeitnehmer, wenn diese einen höheren persönlichen Steuersatz haben als den Pauschalsteuersatz von 30 %. Daneben bietet sich die Pauschalierung bei Zuwendungen an Dritte, wie Geschäftspartner, deren Familienangehörige oder Arbeitnehmer Dritter an, da in diesen Fällen eine Besteuerung beim Empfänger vom Zuwendenden regel-

mäßig ausgeschlossen werden soll.

Zur Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen hat die **Finanzverwaltung** mit Schreiben vom 29.4.2008 (Aktenzeichen IV B 2 – S 2297 – b/07/0001) ausführlich Stellung genommen. Die wichtigsten Aspekte dieses Schreibens werden im Folgenden dargestellt.

b) Wahlrechtsausübung zur Anwendung der Pauschalierung

Das **Wahlrecht** zur Anwendung der Pauschalierung der Einkommensteuer ist nach der gesetzlichen Vorgabe **einheitlich** für alle innerhalb eines Wirtschaftsjahres gewährten Zuwendungen auszuüben. Die Entscheidung zur Anwendung der Pauschalierung kann nicht zurückgenommen werden.

Hinweis: Die **Finanzverwaltung** lässt es allerdings zu, dass die Pauschalierungsentscheidung für Zuwendungen an Arbeitnehmer einerseits und für Zuwendungen an Dritte andererseits unterschiedlich ausgeübt wird. Das heißt, die **Pauschalierung kann auch auf eine dieser Empfängergruppen beschränkt werden**. Insbesondere die Beschränkung der Pauschalierung auf Sachzuwendungen an Dritte wird den Praxisanforderungen oftmals sehr entgegenkommen.

Bei Zuwendungen an Dritte kann die Anwendung der Pauschalierung im laufenden Wirtschaftsjahr, spätestens **in der letzten Lohnsteuer-Anmeldung** des Wirtschaftsjahres der Zuwendung getroffen werden.

Bei Zuwendungen an Arbeitnehmer ist die Pauschalierungsentscheidung spätestens bis zu dem für die Übermittlung der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung geltenden Termin (28.2. des Folgejahres) zu treffen.

Hinweis: Für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1.7.2008 enden, lässt es die Finanzverwaltung zu, das Wahlrecht zur Anwendung der Pauschalierung für diesen Zeitraum auch abweichend von diesen Grundsätzen auszuüben.

c) Bemessungsgrundlage der Pauschalsteuer

In die vergleichsweise günstige Pauschalbesteuerung können nur Zuwendungen einbezogen werden, die **zusätzlich** zur ohnehin vereinbarten Leistung oder zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden. Darüber hinaus darf die Zuwendung nicht in Geld bestehen, sondern es muss sich um eine **Sachzuwendung** handeln. Bei Zuwendungen an Dritte handelt es sich regelmäßig um **Geschenke oder Incentives**, wie z.B. Reise- oder Sachpreise auf Grund eines ausgeschriebenen Verkaufs- oder Außendienstwettbewerbs.

Hinweis: Nicht in den Anwendungsbereich der Pauschalierung fallen sog. **Streuerbeartikel**, d.h. solche Sachzuwendungen, deren Anschaffungskosten 10 € nicht übersteigen.

Auch Zuwendungen an die Arbeitnehmer, welche als **bloße Aufmerksamkeiten** angesehen werden und deren Wert 40 € nicht übersteigt, gehören nicht zum Arbeitslohn. Sie sind daher nicht in die Pauschalierung einzubeziehen. Hierunter fällt beispielsweise der Blumenstrauß aus Anlass eines Geburtstags.

Zu bewerten sind die Zuwendungen mit den Aufwendungen des Zuwendenden einschließlich der Umsatzsteuer.

Hinweis: Wird Arbeitnehmern oder Geschäftsfreunden der Eintritt in sog. **VIP-Logen in Sportstätten** oder bei ähnlichen Veranstaltungen (z.B. Konzerte) gewährt, lässt es die Finanzverwaltung zu, dass das Gesamtentgelt nach bestimmten pauschalen Schlüsseln aufgeteilt wird. Hierbei ist eine Aufteilung in die Aufwendungen für Bewirtung und in die Aufwendungen für den Eintritt vorzunehmen. Nur Letztere sind als Geschenke anzusehen und der Pauschalierung zu unterwerfen. Die bisherige Vereinfachungsregelung zur Übernahme der Besteuerung dieser Geschenke durch den Zuwendenden gilt nicht weiter.

d) Zeitpunkt der Zuwendung

Im **Grundsatz** ist die Zuwendung in dem Zeitpunkt zu erfassen, in dem der Empfänger wirtschaftlich über sie verfügen kann. Das ist bei Geschenken der Zeitpunkt der Hingabe oder bei der Einladung zu einer Veranstaltung der Zeitpunkt der Teilnahme.

Die **Finanzverwaltung akzeptiert es allerdings auch**, wenn die Pauschalierung in dem Wirtschaftsjahr vorgenommen wird, in dem der Aufwand angefallen ist, unter Umständen also bereits vor der „Übergabe“ der Zuwendung.

e) Steuerliche Behandlung beim Zuwendenden

Beim Zuwendenden sind die Aufwendungen nach den allgemeinen steuerlichen Grundsätzen zu beurteilen. In der Regel liegen in voller Höhe abziehbare Betriebsausgaben vor. Dies setzt voraus, dass es sich um Geschenke an die eigenen Arbeitnehmer oder um Zuwendungen an Dritte handelt, die keine Geschenke sind. Soweit Geschenke an Nichtarbeitnehmer vorliegen, ist zu beachten, dass die Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben geltend gemacht werden können, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten 35 € übersteigen.

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

f) Steuerliche Behandlung beim Empfänger

Durch die Pauschalbesteuerung beim Zuwendenden erfolgt **auf Seiten des Empfängers keine steuerliche Erfassung**. Insofern ist durch die Pauschalsteuer die Besteuerung vollständig abgegolten.

Der Zuwendende ist verpflichtet, den Empfänger der Zuwendung über die Anwendung der Pauschalierung zu unterrichten.

14 Pensionsrückstellungen: Anhebung der Altersgrenzen der gesetzlichen Rentenversicherung

Durch das Rentenversicherungs-Altersgrenzenanpassungsgesetz werden die Altersgrenzen in der gesetzlichen Rentenversicherung stufenweise heraufgesetzt. Insoweit können sich Auswirkungen bei der Ermittlung der Höhe der in der Bilanz anzusetzenden Pensionsrückstellungen ergeben.

Nach dem Schreiben der Finanzverwaltung vom 5.5.2008 (Aktenzeichen IV B 2 – S 2176/07/0009) ist bei der Ermittlung des Teilwerts der Pensionsanwartschaft grundsätzlich das vertraglich vereinbarte Pensionsalter zu Grunde zu legen. Verweist die Pensionszusage als vertragliches Pensionsalter auf die Regelaltersgrenze der gesetzlichen Rentenversicherung, liegt das Pensionsalter für Geburtsjahrgänge ab 1962 bei 67 Jahren, für Geburtsjahrgänge bis 1952 bei 65 Jahren und für Geburtsjahrgänge ab 1953 bis 1961 bei 66 Jahren.

Hinweis: Regelmäßig wird die Berechnung der Pensionsrückstellungen durch einen externen Berater mittels eines Pensionsgutachtens durchgeführt, in dem diese Änderungen berücksichtigt werden müssen.

15 Steuerliche Behandlung von Kosten für verbindliche Auskünfte

Oftmals sind die steuerlichen Auswirkungen bei wichtigen Handlungen, wie z.B. Unternehmensumgestaltungen, nicht eindeutig vorherzubestimmen. Um diese Ungewissheit zu beseitigen, kann – unter bestimmten Voraussetzungen – mittels eines Antrags auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft bei der zuständigen Finanzverwaltung **Klarheit über die steuerlichen Folgen** erlangt werden. Eine solche verbindliche Auskunft ist allerdings **kostenpflichtig**.

Die Oberfinanzdirektion Münster hat sich zu der Frage geäußert, ob derartige Kosten steuermindernd geltend gemacht werden können. Nach Ansicht der Oberfinanzdirektion richtet sich die Absetzbarkeit der entsprechenden Kosten nach der **Steuerart**, die der Frage zu Grunde liegt. Auskünfte im Zusammenhang mit Einkommensteuer, Lohnsteuer und Körperschaftsteuer können steuerlich nicht geltend gemacht werden. Bei der Gewerbesteuer ist zu unterscheiden: Bis zum Jahr 2007 können entsprechende Gebühren für eine verbindliche Auskunft als Betriebsausgaben berücksichtigt werden, ab dem Jahr 2008 hingegen nicht mehr.

16 Höhe der Umsatzsteuer aus der Überlassung von Arbeitskleidung

Dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 27.2.2008 (Aktenzeichen XI R 50/07) lag folgender Fall zu Grunde: Eine GmbH stellte den bei ihr beschäftigten Arbeitnehmern Arbeitskleidung zur Verfügung. Das Unternehmen mietete diese Kleidung von einem Serviceunternehmen, das auch die Reinigung und den Austausch der Arbeitskleidung übernahm. Für die Überlassung und die Reinigung der Arbeitskleidung behielt die GmbH Arbeitslohn ein. Den einbehaltenen Arbeitslohn behandelte sie als Entgelt für umsatzsteuerpflichtige Leistungen in Gestalt der Zurverfügungstel-

lung der Arbeitskleidung an die Arbeitnehmer und führte in entsprechender Höhe Umsatzsteuer ab.

Das Finanzamt stellte fest, dass der einbehaltene Arbeitslohn nur ca. 30 % bis 46 % der Kosten für die Arbeitskleidung deckte. Das Finanzamt war der Meinung, dass die Umsatzsteuer nach der Höhe der tatsächlich entstandenen Kosten zu bemessen sei. Gestützt wurde diese Ansicht auf eine gesetzliche Regelung zur sog. **Mindestbemessungsgrundlage**. Diese Bemessungsgrundlage ist grundsätzlich auch bei Leistungen anzuwenden, die ein Unternehmen an sein Personal oder deren Angehörige erbringt.

Dem widersprach der Bundesfinanzhof. Er entschied vielmehr, dass die verbilligte Überlassung von Arbeitskitteln und -jacken nicht der Regelung zur Mindestbemessungsgrundlage unterliege, wenn sie durch **betriebliche Erfordernisse** bedingt ist.

17 Höhe der Umsatzsteuer bei Arbeitnehmerbeförderung

Eine ähnliche Frage, wie oben unter der Überschrift „Höhe der Umsatzsteuer aus der Überlassung von Arbeitskleidung“ erläutert wurde, hatte der Bundesfinanzhof in dem Urteil vom 15.11.2007 (Aktenzeichen V R 15/06) zu entscheiden. In diesem Fall ging es um die Frage der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage bei einer **Arbeitnehmersammelbeförderung**. Auch in diesem Fall hat der Bundesfinanzhof zu Gunsten des Unternehmers die Anwendung der umsatzsteuerlichen Mindestbemessungsgrundlage abgelehnt. Begründet wurde dies damit, dass für die Arbeitnehmer keine zumutbaren Möglichkeiten bestehen, die Arbeitsstätte mit öffentlichen Verkehrsmitteln zu erreichen.

Für Personengesellschaften

18 Keine Nachversteuerung früherer Verluste bei wieder auflebender Haftung auf Grund von Entnahmen

Hat ein Kommanditist seine Einlage geleistet, haftet dieser grundsätzlich nicht mehr für Schulden der Gesellschaft. Werden dem Kommanditisten allerdings Verluste zugewiesen, so dass sein Kapitalkonto aufgezehrt ist und tätigt der Kommanditist dann Entnahmen, lebt insoweit die Außenhaftung wieder auf. Dieser Fall tritt in der Praxis sehr häufig bei Publikums-GmbH & Co. KGs auf. Diese waren in der Vergangenheit typischerweise so konstruiert, dass den Kommanditisten im ersten Jahr hohe steuerlich wirksame Verluste zugewiesen wurden, während freie Liquidität gleichzeitig für Ausschüttungen verwendet wurde.

Einkommensteuerlich ist die Verlustverrechnung auf die geleistete Einlage begrenzt. Wurden in der Vergangenheit Verluste verrechnet und entsteht in den Folgejahren durch Entnahmen ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten, erfolgt eine Nachversteuerung der früheren Verlustverrechnung. Dieser Sonderfall soll **Umgehungen der Verlustabzugsbeschränkung** verhindern.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 6.3.2008 (Aktenzeichen IV R 35/07) entschieden, dass solche Entnahmen, die zu einem negativen Kapitalkonto führen oder dieses erhöhen, dann nicht zu einer Nachversteuerung früherer Verlustverrechnungen führen, wenn die Außenhaftung des Kommanditisten wieder auflebt. Begründet hat das Gericht dies mit der Tatsache, dass die steuerliche Verlustverrechnung so weit gehen soll, wie der Kommanditist die Verluste wirtschaftlich auch zu tragen hat.

19 Abschreibung nach Einlage von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen

Werden Wirtschaftsgüter im Privatvermögen zur Erzielung von Einkünften genutzt, wie beispielsweise eine vermietete Immobilie, und diese dann in ein Betriebsvermögen eingelegt, ist die Bemessungsgrundlage für die Abschreibungen im Betriebsvermögen um die bereits vorher geltend gemachten Abschreibungen (im Beispielsfall bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung) zu kürzen. Sinn dieser Regelung ist es zu verhindern, dass die Anschaffungskosten für das Wirtschaftsgut mehrfach abgeschrieben werden.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 24.1.2008 (Aktenzeichen IV R 37/06) entschieden, dass dieser Grundsatz nicht gilt, wenn ein Wirtschaftsgut aus dem Privatvermögen gegen Gewährung von Mitunternehmeranteilen in eine gewerbliche Personengesellschaft eingebracht wird.

Hinweis: Diese Rechtsprechung eröffnet **vielfältige Gestaltungsmöglichkeiten**, um die steuerlichen Abschreibungen zu optimieren. Im Einzelfall ist allerdings wegen der oftmals bedeutenden steuerlichen Auswirkungen fachlicher Rat einzuholen. Wie die Finanzverwaltung auf dieses Urteil reagiert, ist derzeit noch offen.

Geäußert hat sich der Bundesfinanzhof auch zur **Bemessungsgrundlage der Abschreibung** in den Fällen, in denen die gesetzliche Abschreibungsbegrenzung zum Zuge kommt. Hierbei bemisst sich die Abschreibung – entgegen der bisherigen Ansicht der Finanzverwaltung – nach dem **Wert im Einlagezeitpunkt** abzüglich der bereits vorher steuerlich geltend gemachten Abschreibungen. Die Finanzverwaltung will dagegen die zukünftigen Abschreibungen nur von den **ursprünglichen Anschaffungskosten** abzüglich der vorher steuerlich geltend gemachten Abschreibungen zulassen.

20 Abgrenzung des steuerlichen Kapitalkontos von Darlehenskonten

Steuerlich ist die Abgrenzung zwischen dem Kapitalkonto eines Gesellschafters einer Personengesellschaft und dessen Darlehenskonten in verschiedenen Fällen von Bedeutung. Dies gilt insbesondere für den **Abzug von Verlusten bei Kommanditisten**, der grundsätzlich auf die Höhe des Kapitalkontos beschränkt ist. Siehe hierzu auch die obigen Ausführungen unter der Überschrift „Keine Nachversteuerung früherer Verluste bei wieder auflebender Haftung auf Grund von Entnahmen“. In der Praxis werden für die Gesellschafter regelmäßig verschiedene Konten geführt. Verbreitet ist die Buchung der Hafteinlage auf einem festen Kapitalkonto, die Verbuchung eventueller Verluste auf einem separaten Verlustkonto und die Buchung sonstiger Bewegungen (z.B. Gewinngutschriften, Entnahmen und Einlagen) auf einem weiteren Konto. Die in der Praxis vorzufindenden Modelle sind jedoch vielfältig.

Im Einzelfall ist **das einzelne Konto anhand verschiedener Kriterien zu werten** und dann entweder als Kapitalkonto oder als Darlehenskonto einzustufen. Die Oberfinanzdirektion Hannover hat mit Schreiben vom 7.2.2008 (Aktenzeichen S 2241 a – 96 – StO 222/221) die wichtigsten Kriterien zusammengefasst. Zu nennen sind folgende:

Kapitalkonto	Darlehenskonto
Das Guthaben auf dem Konto kann durch Verbuchung von Verlusten entzogen werden.	Das Guthaben auf dem Konto kann nur nach den Regelungen der §§ 362 bis 397 BGB (= Regelungen über Schuldverhältnisse) untergehen.
Im Rahmen des Jahresabschlusses sind die Darlehenskonten mit den (Verlustverrechnungs-) Kapitalkonten zu saldieren.	Der Gesellschafter hat Anspruch auf die Forderung und sie kann im Liquidationsfall angefordert oder im Insolvenzfall angemeldet werden.
Gewinne werden zusammen mit Verlusten auf einem separaten Konto gutgeschrieben oder sind im Grundsatz nicht entnahmefähig.	Gewinne werden nach Erbringung der Hafteinlage einem separaten Konto gutgeschrieben (§ 169 HGB) und stehen im Grundsatz zur Auszahlung bzw. Entnahme – gegebenenfalls mit Einschränkungen – zur Verfügung.
Das Konto wird bei Ermittlung des Abfindungsguthabens im Fall des Ausscheidens des Gesellschafters bzw. der Liquidation der Gesellschaft einbezogen.	
Das Guthaben erhöht den Gewinnanteil des Gesellschafters bzw. verschafft zusätzliche Stimm- und Mitwirkungsrechte.	
Die Verzinsung mindert sich oder entfällt bei einem nicht ausreichenden Gewinn der Gesellschaft (vgl. § 121 Abs. 1 Satz 2 HGB).	Die Verzinsung ist unabhängig vom Gewinn oder Verlust der Gesellschaft.
Das Guthaben steht der Gesellschaft für die Dauer der Beteiligung zur Verfügung.	Bezüglich des Guthabens bestehen zwar keine gesonderten Abmachungen über Zinsen, Fälligkeit und Absicherung, das Kontenguthaben ist aber im Grundsatz jederzeit entnahmefähig.

Die Abgrenzung zwischen Kapitalkonto und Darlehenskonto (des Gesellschafters) ist **anhand des Gesellschaftsvertrags** durchzuführen. Ausschlaggebend ist die zivilrechtliche Rechtsnatur des jeweiligen Kontos. Dabei ist die Bezeichnung des Kontos nicht maßgeblich. Auch die Verbuchung der Geschäftsvorfälle ist regelmäßig unbeachtlich.

Hinweis: Steuerlich kann die richtige Abgrenzung der Konten **von erheblicher Bedeutung** sein. Empfehlenswert ist eine sinnvolle **Regelung im Gesellschaftsvertrag**, welche in größeren Zeitabständen einer Überprüfung unterzogen werden sollte. In der Buchhaltung sollte die Zuordnung zu den im Gesellschaftsvertrag vorgesehenen Konten dringend eingehalten werden, um auch langfristig den Stand der einzelnen Konten richtig nachvollziehen zu können.

Für Arbeitnehmer

21 Bei Barlohnwandelung von Urlaubsgeld in Warengutschein keine Steuerbefreiung

Es ist steuerlich begünstigt, wenn ein Arbeitnehmer auf Grund seines Dienstverhältnisses **Waren oder Dienstleistungen** erhält, die vom Arbeitgeber nicht überwiegend für den Bedarf seiner Arbeitnehmer hergestellt, vertrieben oder erbracht werden. Diese **Sachbezüge** bleiben zunächst bis zu einem Betrag in Höhe von 1 080 € je Kalenderjahr steuerfrei (**Rabattfreibetrag**); der darüber hinausgehende Betrag kann pauschal versteuert werden. Anwendungsfälle sind beispielsweise Stromlieferungen eines Energieversorgers oder Warenlieferungen eines Einzelhandelsgeschäfts.

Der Bundesfinanzhof hatte über den Fall zu entscheiden, bei dem der Arbeitgeber mit dem Betriebsrat vereinbarte, dass die Anfang Juli fälligen **Urlaubsgelder** von den Arbeitnehmern **wahlweise ganz oder teilweise als Warengutschrift in Anspruch genommen werden konnten**. Strittig war, ob diese Warengutscheine unter den Rabattfreibetrag fallen. Der Bundesfinanzhof hat dies mit Urteil vom 6.3.2008 (Aktenzeichen VI R 6/05) abgelehnt. Die Anwendung der Rabattbesteuerung setze voraus, dass der Arbeitnehmer **originär** Anspruch auf die Sachbezüge hat. Habe der Arbeitnehmer stattdessen – wie im vorliegenden Fall – einen auf Geld gerichteten Lohnanspruch und verwende er diesen zum Erwerb der entsprechenden Ware oder Dienstleistung, sei dies Lohnverwendung. Im vorliegenden Fall habe ein Anspruch auf Urlaubsgeld bestanden, den die Arbeitnehmer sich wahlweise als Warengutscheine auszahlen lassen konnten; die Inanspruchnahme des Rabattfreibetrags kam daher nicht in Betracht.

22 Kfz-Gestellung bei variablem Kleinbus („VW Caravelle“) als Arbeitslohn

Kann der Arbeitnehmer ein Fahrzeug des Arbeitgebers auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie für Privatfahrten nutzen, muss dieser „geldwerte Vorteil“ der Lohnsteuer unterworfen werden. Die Höhe des Vorteils für die Privatnutzung ermittelt sich dabei grundsätzlich mit 1 % des Bruttolistenpreises des Kfz im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich des Vorteils für die Nutzung für Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb.

Mit Urteil vom 13.11.2007 (Aktenzeichen 11 K 2182/04) hat das Finanzgericht Berlin-Brandenburg entschieden, dass die Überlassung eines variablen Kleinbusses durch den Arbeitgeber für die private Nutzung des Arbeitnehmers bei Letzterem selbst dann zu Arbeitslohn führt, wenn aus dem Fahrzeug bis auf den Fahrersitz alle Sitze zum Zweck des Baumaterialtransports (Heizungsrohre) ausgebaut sind.

Aus der Urteilsbegründung des Finanzgerichts lassen sich danach zwei (alternative) Kriterien herausarbeiten, bei deren Erfüllung eine **Fahrzeugüberlassung nicht zu Arbeitslohn führt**:

- Die Fahrzeugüberlassung stellt sich als „notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen“ dar, z.B. im Rahmen einer bestehenden Wohnungsrufbereitschaft (**Notfall- oder Einsatzfahrzeuge**).
- Das Fahrzeug ist als **Zugmaschine oder Lkw** anzusehen. Hierbei richtet sich die Einordnung als Lkw allerdings nicht nach der kraftfahrzeugsteuerlichen Einordnung, sondern danach, ob das Fahrzeug nach seiner Bauart und Einrichtung zur Beförderung von Gütern bestimmt ist. Diese Einordnung als Lkw kann auch durch Umbauten erreicht werden, die das äußere Erscheinungsbild des Fahrzeugs wesentlich verändern. Dies gilt z.B. bei der sog. „Verblechung“

der hinteren Seitenscheiben und dem Einbau einer Trennwand oder -vorrichtung zwischen Fahrerraum und rückwärtigem Bereich.

Hinweis: Mit der Finanzverwaltung kommt es oftmals zu Streitigkeiten über die etwaige Privatnutzung von Firmenfahrzeugen. Unproblematisch werden insoweit nur die Fälle sein, in denen dauerhafte Umbauten erfolgt sind, die eine private Nutzung nach der allgemeinen Lebenserfahrung ausschließen. Als weiterer Ausweg bleibt der Ausschluss der privaten Nutzung des Firmenfahrzeugs kraft vertraglicher Vereinbarung. An den **Nachweis der tatsächlichen Einhaltung dieses Verbots** stellen Finanzverwaltung und Rechtsprechung allerdings hohe Anforderungen.

23 Berufliche Veranlassung eines Arbeitnehmer-Darlehens

In der Praxis kommt es oftmals vor, dass Arbeitnehmer in wirtschaftlich angespannten Situationen ihrem Arbeitgeber mit Kapital (in der Regel Darlehen) „unter die Arme greifen“. Fraglich ist allerdings, welche steuerlichen Folgen sich ergeben, wenn der Arbeitnehmer seinen Rückzahlungsanspruch nicht mehr realisieren kann, wenn also das privat gewährte Darlehen ausfällt.

Ein solcher Darlehensverlust war Gegenstand des Urteils des Bundesfinanzhofs vom 7.2.2008 (Aktenzeichen VI R 75/06). In diesem Streitfall hatte ein Arbeitnehmer (Baustellenleiter) dem alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer seiner Arbeitgeber-GmbH ein mit 5 % zu verzinsendes Darlehen in Höhe von 50 000 DM gewährt, das dieser dann an die GmbH weiterleitete. Acht Monate nach der Darlehensgewährung wurde der Antrag auf Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der GmbH gestellt und vom zuständigen Amtsgericht mangels Masse abgewiesen. Gleiches galt hinsichtlich des Vermögens des Einzelunternehmens des Gesellschafter-Geschäftsführers. Der Bauleiter machte daraufhin in seiner Einkommensteuererklärung den Betrag von 50 000 DM als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit geltend. Zur Begründung führte er an, dass das entsprechende Darlehen aus beruflichen Gründen zur Sicherung seines Arbeitsplatzes hingegeben worden sei; das Finanzamt verweigerte allerdings den Werbungskostenabzug.

Der Bundesfinanzhof hat betreffend der Frage, ob hinreichende Indizien für eine **berufliche Veranlassung der Darlehenshingabe** sprechen, folgende allgemein gültige Hinweise gegeben:

- Als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ist der Verlust einer Darlehensforderung zu berücksichtigen, wenn der Arbeitnehmer das **Risiko des Darlehensverlustes aus beruflichen Gründen** bewusst auf sich genommen hat. Indiz für die Annahme beruflicher Gründe ist, dass ein Außenstehender – insbesondere eine Bank – mit Rücksicht auf die Gefährdung der Darlehensforderung das Darlehen nicht gewährt hätte; insoweit nimmt der Bundesfinanzhof einen Fremdvergleich vor. Kann dies bejaht werden, führt dies allerdings nicht zwangsläufig zur Annahme beruflicher Gründe.
- Vielmehr ist **im konkreten Einzelfall** durch Abwägung aller Umstände zu entscheiden, ob berufliche Gründe für die Darlehensgewährung vorliegen. Dabei kann ein beruflicher Grund für die Übernahme des Risikos des Darlehensverlustes dann bejaht werden, wenn der Arbeitnehmer nahezu ausschließlich die Sicherung seines bestehenden oder die Erlangung eines höherwertigen Arbeitsplatzes erstrebt.
- Der Annahme einer beruflichen Veranlassung steht nicht entgegen, wenn im Rahmen der Darlehensgewährung eine **normale Zinshöhe** vereinbart wird. Denn auch der wirtschaftliche Verlust einer normalverzinslichen Darlehensforderung ist bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen, wenn mit der Darlehensgewährung der Verlust des Kapitals bewusst aus solchen Gründen riskiert wird, die in der beruflichen Sphäre des Arbeitnehmers liegen.

Da nach Abwägung aller Umstände des Einzelfalls eine berufliche Veranlassung der Darlehenshingabe zu bejahen ist, steht es einem Werbungskostenabzug auch nicht entgegen, dass der Darlehensvertrag nicht mit der Arbeitgeberin (GmbH) abgeschlossen worden ist, sondern mit deren alleinigem Gesellschafter-Geschäftsführer.

Hinweis: Überlässt ein Arbeitnehmer seinem Arbeitgeber ein Darlehen, ist er gut beraten, die Darlehensgewährung so zu gestalten bzw. gestalten zu lassen, dass ein etwaiger Forderungsausfall zumindest steuermindernd geltend gemacht werden kann. In diesen Fällen sollte steuerlicher Rat eingeholt werden.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

24 Zeitliche Frist zur Anrechnung von Kapitalertragsteuer und Zinsabschlagsteuer

Die bei Kapitaleinkünften von der auszahlenden Stelle (insbesondere Banken) einbehaltene Kapitalertragsteuer oder der einbehaltene Zinsabschlag kann auf die Einkommensteuer angerechnet werden. Die Anrechnung der einbehaltenen Steuer setzt zwingend die Vorlage einer Steuerbescheinigung voraus, in der die einbehaltene Steuer bescheinigt wird.

In der Praxis tritt oftmals der Fall auf, dass die Steuerbescheinigung zunächst bei Einreichung der Steuererklärung nicht vorgelegt werden kann. Soweit dann später dem Steuerpflichtigen eine Steuerbescheinigung vorliegt, kann diese steuerlich nur noch in engen Grenzen berücksichtigt werden. Mit Urteil vom 12.2.2008 (Aktenzeichen VII R 33/06) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass nach Ablauf der fünfjährigen Zahlungsverjährungsfrist für den entsprechenden Einkommensteuerbescheid eine Berücksichtigung nachträglich vorgelegter Steuerbescheinigungen nicht mehr möglich ist.

Hinweis: Dies unterstreicht die Notwendigkeit, rechtzeitig die Vollständigkeit der erhaltenen Steuerbescheinigungen zu prüfen und gegebenenfalls von der auszahlenden Bank eine Ersatzbescheinigung anzufordern.

25 Verlust aus Verfall eines Optionsgeschäfts steuerlich irrelevant

Bislang war höchstrichterlich noch nicht geklärt, wie wirtschaftliche Verluste aus dem Verfall eines Optionsgeschäfts steuerlich zu behandeln sind. Nach der noch bis Ende 2008 geltenden Rechtslage sind Gewinne aus privaten Optionsgeschäften dann steuerpflichtig, wenn zwischen Kauf und Verkauf bzw. Ausübung der Option weniger als ein Jahr liegt („Spekulationsfrist“). Dies gilt entsprechend auch für Verluste aus privaten Optionsgeschäften. Verläuft ein Optionsgeschäft negativ, sinkt der Wert der Option auf ganz minimale Beträge. Statt diese Option trotz des geringen Erlöses zu verkaufen, lassen die Anleger die Option oftmals verfallen. In diesen Konstellationen war fraglich, ob der wirtschaftliche Verlust steuermindernd berücksichtigt werden kann. Von den Finanzgerichten wurde dies in zwei Fällen bejaht. Der Bundesfinanzhof hat nun aber mit Urteil vom 19.12.2007 (Aktenzeichen IX R 11/06) die Annahme eines steuerlich relevanten Veräußerungsgeschäfts im Falle des Verfalls eines Optionsgeschäfts abgelehnt.

Hinweis: Der Verlust aus einem negativ verlaufenden Optionsgeschäft kann somit nur dann **steuermin-dernd geltend gemacht werden**, wenn innerhalb der Jahresfrist die Option mit Verlust **verkauft** wird. Insofern kann es sich anbieten, die Optionen tatsächlich zu veräußern, auch wenn der Veräußerungserlös sehr gering ist. Ob die Finanzverwaltung bei einer Veräußerung kurz vor dem Verfalldatum einen steuerlichen Gestaltungsmissbrauch sieht, bleibt abzuwarten.

Bei solchen Optionen, die nach dem 31.12.2008 erworben werden, fällt die steuerlich relevante Jahresfrist weg, d.h. realisierte Gewinne und Verluste sind unabhängig von der Haltedauer steuerlich relevant.

26 Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung von Kapitalerträgen

a) Besteuerung von positiven Kapitalerträgen in 1994, 1995, 2000 und 2001

Mit Beschluss vom 10.3.2008 (Aktenzeichen 2 BvR 2077/05) hat das Bundesverfassungsgericht die Verfassungsbeschwerde gegen die steuerliche Erfassung von positiven Kapitalerträgen in den Jahren 1994, 1995, 2000 und 2001 nicht zur Entscheidung angenommen. Nach Ansicht der Verfassungsrichter hat die Verfassungsbeschwerde keine hinreichende Aussicht auf Erfolg.

b) Regelungen des Strafbefreiungserklärungsgesetzes und Besteuerung von Kapitalerträgen in den Jahren 2000 bis 2002

Mit Beschluss vom 25.2.2008 (Aktenzeichen 2 BvL 14/05) hat das Bundesverfassungsgericht die Vorlage des Finanzgerichts Köln als unzulässig verworfen. Es ging um die Frage, ob die Regelungen des Strafbefreiungserklärungsgesetzes wegen der Benachteiligung steuerehrlicher Bürger verfassungswidrig sei. Dieses Gesetz ermöglichte Betroffenen, unter Straffreiheit und mittels Nutzung eines günstigen Abgeltungsteuersatzes, bislang nicht erklärte Einkünfte nach-

zuversteuern. Darüber hinaus hatte das Finanzgericht die Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung von Kapitaleinkünften in den Jahren 2000 bis 2002 generell in Frage gestellt.

Das Bundesverfassungsgericht begründete die Unzulässigkeit der Vorlage damit, dass das vorliegende Gericht sich nicht hinreichend mit den tatsächlichen und rechtlichen Gegebenheiten, den Erwägungen des Gesetzgebers und den in Rechtsprechung und Literatur vertretenen Rechtsauffassungen auseinandergesetzt habe.

Hinweis: Auf Grund dieser Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts nehmen die Finanzbehörden bislang ruhende Einspruchsverfahren wieder auf. Betroffene müssen daher in der nächsten Zeit mit ablehnenden Einspruchsentscheidungen rechnen.

Für Hauseigentümer

27 Mehrfachbelastung des Immobilienerwerbers mit Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer EU-rechtswidrig?

Wird ein Grundstück erworben und gleichzeitig ein Vertrag über eine Bauleistung geschlossen (z.B. beim Erwerb einer Neubauimmobilie von einem Bauträger), unterliegt der **Grunderwerbsteuer** nicht nur der Wert des Grundstücks, sondern auch die künftige Bauleistung (sog. „Vertragsbündel-Besteuerung“). Die Bauleistungen unterliegen darüber hinaus zusätzlich der **Umsatzsteuer**.

Das Niedersächsische Finanzgericht hat mit Beschluss vom 2.4.2008 (Aktenzeichen 7 K 333/06) dem Europäischen Gerichtshof die Frage vorgelegt, ob diese Mehrfachbelastung mit Grunderwerb- und Umsatzsteuer gegen das europäische Umsatzsteuer-Mehrbelastungsverbot verstoße.

Hinweis: In einschlägigen Fällen kann in Erwägung gezogen werden, gegen den Grunderwerbsteuerbescheid Einspruch einzulegen, um diesen verfahrensrechtlich offen zu halten.

28 Grundsteuererlass wegen wesentlicher Ertragsminderung

Nach der jüngsten Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts (Beschluss vom 24.4.2007, Aktenzeichen BVerwG GmS-OGb 1/07) und des Bundesfinanzhofs (Urteil vom 24.10.2007, Aktenzeichen II R 5/05) kommt ein Grundsteuererlass auch in Fällen **strukturell bedingter Ertragsminderung** von gewisser Dauer in Betracht. Ein solcher Grundsteuererlass ist vom Grundstückseigentümer zu beantragen. Eine strukturell bedingte Ertragsminderung kann etwa wegen eines lokalen Überangebots, eines Bevölkerungsrückgangs oder sonstiger negativer Standortentwicklungen gegeben sein.

Zu einzelnen Fragen im Zusammenhang mit einem solchen Grundsteuererlass hat die Senatsverwaltung Berlin mit Erlass vom 20.3.2008 (Aktenzeichen III D – G 1163a – 2/07) für Berliner Erlassfälle Stellung genommen. Betont wird, dass ein Grundsteuererlass bei bebauten Grundstücken grundsätzlich zu gewähren ist, wenn der **normale Rohertrag um mehr als 20 % gemindert ist** und der Grundstückseigentümer die Rohertragsminderung nicht zu vertreten hat.

Hinsichtlich der Berechnung der Rohertragsminderung gelten folgende Grundsätze:

- **Ausgangspunkt ist der normale Rohertrag**, also die Jahresrohmiete, die am Jahresanfang für die Immobilie festgesetzt war. Steht die Immobilie (oder Teile davon) leer, ist die übliche Miete anzusetzen. Die übliche Miete gilt auch dann als Rohmiete, wenn die Räume für einen um mehr als 20 % von der üblichen Miete abweichenden Betrag vermietet sind.
- Ein Grundsteuererlass wird nur gewährt, wenn die Rohertragsminderung **vom Grundstückseigentümer nicht zu vertreten ist**. Dies ist dann gegeben, wenn die ertragsmindernden Umstände zwingend von außen in die Ertragslage eingegriffen haben und der Steuerpflichtige auf ihren Eintritt oder Nichteintritt keinen Einfluss nehmen konnte. Insoweit sind strenge Maßstäbe anzulegen.
- Im Fall eines **Leerstands** hat der Grundstückseigentümer die Ertragsminderung dann nicht zu vertreten, wenn er sich nachhaltig um eine Vermietung der Räumlichkeiten zu einem marktgerechten Mietzins bemüht. Dies ist dann anzunehmen, wenn Makler beauftragt und diese auch tätig werden, Zeitungsanzeigen geschaltet werden oder das Angebot im Internet erscheint.

Hinweis: Im Fall eines Grundsteuerlasses wegen wesentlicher Ertragsminderung ist ein entsprechender **Antrag bei der Gemeinde** erforderlich, der bis zum **31.3.** des auf den Erlasszeitraum folgenden Jahres (Ausschlussfrist) zu stellen ist.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

29 Mantelkauf: Umfang und Zeitpunkt des Ausschlusses des Verlustabzugs bei schädlicher Anteilsübertragung

Die Möglichkeit des Verlustabzugs bei einer Kapitalgesellschaft hängt insbesondere davon ab, dass diese mit der Kapitalgesellschaft, die den Verlust erlitten hat, rechtlich und wirtschaftlich identisch ist. An einer **wirtschaftlichen Identität** fehlt es insbesondere dann, wenn mehr als die Hälfte der Anteile auf einen neuen Rechtsträger übertragen wird und die Gesellschaft ihren Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögen fortführt oder wieder aufnimmt. Mit dieser Regelung unterbindet der Gesetzgeber den sog. Mantelkauf, d.h. den Erwerb von zu meist inaktiven Verlustgesellschaften, mit dem Ziel der Nutzung der steuerlichen Verlustvorträge durch den Erwerber.

Zu diesem Problemkreis hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 5.6.2007 (Aktenzeichen I R 9/06, GmbHR 2008, 48) seine bisherige Rechtsprechung zur Ermittlung des „**überwiegend neuen Betriebsvermögens**“ bestätigt. Zudem hat er bislang offene Rechtsfragen – zu Gunsten der Steuerpflichtigen – geklärt. Überwiegend neues Betriebsvermögen liegt nach Ansicht des Bundesfinanzhofs vor, wenn das zugegangene Aktivvermögen das vorher vorhandene Restaktivvermögen übersteigt. Dies ist anhand einer gegenständlichen Betrachtungsweise zu ermitteln; eine Verrechnung von Zugängen und Abgängen zu einem betragsmäßigen Saldo (so die Ansicht der Finanzverwaltung) ist nicht vorzunehmen. Zudem entschied der Bundesfinanzhof, dass in das relevante Betriebsvermögen auch das **Umlaufvermögen** einzubeziehen sein kann. Außerdem stellte das Gericht – im Ergebnis ebenfalls gegen die Auffassung der Finanzverwaltung – den Umfang und den **Zeitpunkt des Verlustabzugsverbots** fest. Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs gehen nur die zum Zeitpunkt der schädlichen Anteilsübertragung vorhandenen Verluste unter, während die zwischen Anteilsübertragung und Betriebsvermögenszuführung entstandenen Verluste weiter genutzt werden können.

Hinweis: Die vorgenannte Mantelkaufregelung ist durch das **Unternehmensteuerreformgesetz 2008** erheblich verschärft worden. Nunmehr wird nur noch auf den Umfang der Anteilsübertragung abgestellt. Damit verbunden ist die Rechtsfolge, dass bei nach dem 31.12.2007 erfolgenden Übertragungen von mehr als 25 % der Anteile der Verlustvortrag anteilig entsprechend der Übertragungsquote untergeht. Bei Übertragungen von mehr als 50 % entfällt der Verlustvortrag vollständig.

Das bisherige Kriterium der Zuführung neuen Betriebsvermögens ist damit unbeachtlich. Ebenso ist es nunmehr unbeachtlich, ob die Übertragungen entgeltlich oder unentgeltlich erfolgen, so dass auch **Übertragungen im Rahmen einer vorweggenommenen Erlöses** unter die Neuregelung fallen. Damit geht die Neuregelung erheblich über die Mantelkaufsachverhalte hinaus und ist bei jeder qualifizierten Anteilsübertragung zu beachten.

Die **bisherige Regelung** ist allerdings trotz der Neuregelung **weiterhin zu beachten**, und zwar – verkürzt dargestellt – bei Anteilsübertragung vor dem 1.1.2008 und Verlust der wirtschaftlichen Identität vor dem 1.1.2013. Damit sind die Ergebnisse der vorgenannten Rechtsprechung auch noch in den kommenden fünf Jahren einschlägig.

30 Gewinne aus der Veräußerung von Bezugsrechten sind körperschaftsteuerpflichtig

Bei der Ermittlung des Einkommens einer GmbH bleiben Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen, insbesondere an anderen GmbHs oder Aktiengesellschaften, außer Ansatz. Fraglich ist jedoch, wie die Gewinne aus der Veräußerung eines durch eine Kapitalerhöhung entstandenen **Bezugsrechts** an einem entsprechenden Anteil zu behandeln sind.

Zu dieser Problematik hat der **Bundesfinanzhof** mit Urteil vom 23.1.2008 (Aktenzeichen I R 101/06, DStR 2008, 862) in Bestätigung der Auffassung **der Finanzverwaltung** wie folgt entschieden: Das Gesetz gewährt die Steuerfreistellung (nur) für Gewinne aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft (z.B. Aktiengesellschaft oder GmbH) oder Personenvereinigung, deren Leistungen beim Empfänger zu Kapitaleinkünften führen. Nach der

entsprechenden Gesetzesregelung sollen Bezugsrechte an solchen Anteilen jedoch nicht dazu gehören.

Zur Begründung verwies der Bundesfinanzhof auf den Regelungssinn der Vorschrift. Er führte insoweit aus, dass das konkrete **Bezugsrecht** ein **originär entstandenes, selbständiges Wirtschaftsgut** ist, das keine entsprechenden Kapitaleinkünfte beim Anteilseigner auszulösen vermag. Vielmehr verkörpere es vor der Wahrnehmung bzw. Ausübung durch den Bezugsberechtigten lediglich eine **Anwartschaft** auf die Beteiligung an den offenen und stillen Reserven der Gesellschaft.

Hinweis: Mit diesem Ergebnis scheint sich der I. Senat des Bundesfinanzhofs auf den ersten Blick gegen das Urteil des IX. Senats des Bundesfinanzhofs (Urteil vom 27.10.2005, Aktenzeichen IX R 15/05, BStBl II 2006, 171) zu stellen. Der IX. Senat hat in diesem Zusammenhang entschieden, dass auch Bezugsrechtsveräußerungen **zur Hälfte steuerfrei sind** (Halbeinkünfteverfahren). Der I. Senat sieht allerdings keine Abweichung in der Rechtsprechung zum IX. Senat. Er begründet dies mit den grundlegenden Unterschieden in der Zielsetzung der betreffenden Vorschriften.

Für die Praxis der GmbH liegt demnach der steuerlich entscheidende Unterschied darin, ob eine GmbH die Bezugsrechte aus ihrem **(Betriebs-)Vermögen** oder aber ihr Gesellschafter die Bezugsrechte aus seinem **Privatvermögen** veräußert.

31 Veräußerungsgewinnbefreiung: Behandlung von Veräußerungskosten, die vor oder nach dem Jahr der Anteilsveräußerung entstanden sind

Wenn eine GmbH Anteile an einer anderen Kapitalgesellschaft veräußert, unterliegen entsprechende Gewinne nicht der Körperschaftsteuer. In diesen Fällen fallen gleichwohl regelmäßig Veräußerungskosten an. Diese können nicht nur im Veranlagungszeitraum der Veräußerung, sondern auch vor oder nach dem Jahr der Anteilsveräußerung entstanden sein.

Zu der Frage, wie derartige Veräußerungskosten zu behandeln sind, hat die **Finanzverwaltung** mit Schreiben vom 13.3.2008 (Aktenzeichen IV B 7 – S 2750 – a/07/0002, DB 2008, 670) wie folgt Stellung genommen:

Die in einem anderen Wirtschaftsjahr als dem der Veräußerung entstandenen Veräußerungskosten sind bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns oder -verlusts im **Wirtschaftsjahr der Veräußerung der Beteiligung** zu berücksichtigen.

Im Fall **nachträglicher Kaufpreisminderungen** oder -erhöhungen ist die Veranlagung des Wirtschaftsjahrs zu ändern, in dem die Veräußerung der Beteiligung erfolgt ist. Dabei ist für die Korrektur des Einkommens davon auszugehen, dass die Kaufpreisminderung oder -erhöhung im Wirtschaftsjahr der Veräußerung eingetreten ist. Der Aufwand oder der Ertrag aus einer Auf- oder Abzinsung der Kaufpreisforderungen unterliegt allerdings nicht der Veräußerungsgewinnfreistellung.

Hinweis I: Das Bundesfinanzministerium führt folgendes Beispiel an: Eine GmbH veräußert im Jahr 02 die Beteiligung an ihrer Tochtergesellschaft und stundet den Kaufpreis. In 01 sind bereits Beratungskosten (= Veräußerungskosten) angefallen; in 04 fällt die Kaufpreisforderung aus.

Nach Auffassung des Bundesfinanzministeriums soll aus einem solchen Sachverhalt für 01 zunächst folgen, dass die Veräußerungskosten das Einkommen mindern. In 02 werden diese Veräußerungskosten dann in die Berechnung des steuerfreien Veräußerungsgewinns (und der nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben) einbezogen; der freizustellende Gewinn wird somit um die Veräußerungskosten gemindert.

Der Ausfall der Kaufpreisforderung in 04 führt schließlich zur nachträglichen Änderung der Veranlagung für 02. Das Einkommen 04 wird entsprechend um den Forderungsausfall vermindert.

Hinweis II: Des Weiteren ist in der Literatur umstritten, wie Veräußerungskosten steuerlich zu berücksichtigen sind. Die Finanzverwaltung geht offensichtlich davon aus, dass diese den Veräußerungsgewinn mindern. Da der Veräußerungsgewinn lediglich zu 95 % steuerfrei gestellt wird, wirken sich Veräußerungskosten damit nur zu 5 % steuerlich aus. Dem widerspricht jedoch, dass nach dem Gesetz 5 % des Veräußerungsgewinns als nicht abziehbare Betriebsausgaben anzusetzen sind. Dies gilt unabhängig davon, ob tatsächlich Veräußerungskosten angefallen sind. Hieraus wird in der Literatur geschlossen, dass dieser fiktive Ansatz von 5 % des Veräußerungsgewinns dazu führt, dass tatsächliche Veräußerungskosten in voller Höhe den steuerlichen Gewinn mindern.

32 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung

a) Gewinnabführung als verdeckte Gewinnausschüttung bei „verunglückter Organschaft“

Wenn sich eine GmbH durch einen Gewinnabführungsvertrag verpflichtet, ihren gesamten Gewinn an ein anderes Unternehmen (= Organträger) abzuführen, dann ist das **Einkommen der GmbH diesem Unternehmen zuzurechnen**. Diese Gewinnverrechnung ist u.a. an folgende Voraussetzungen geknüpft:

- Dem Organträger steht von Beginn des Wirtschaftsjahrs an die Mehrheit der Stimmrechte an der GmbH (= Organgesellschaft) zu (sog. **finanzielle Eingliederung**).
- Der Organträger muss eine unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person oder nicht steuerbefreite Körperschaft (z.B. GmbH oder Aktiengesellschaft) mit **Geschäftsleitung im Inland** sein.
- Der **Gewinnabführungsvertrag** muss auf mindestens **fünf Jahre** abgeschlossen und während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt sein.

Sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt, z.B. weil der Gewinnabführungsvertrag nicht wirksam ist, spricht man von einer „verunglückten Organschaft“. Diese kann nicht die beabsichtigte Wirkung der Einkommenszurechnung zum Organträger entfalten.

Mit Beschluss vom 17.10.2007 (Aktenzeichen I R 39/06, BFH/NV 2008, 614) hat der Bundesfinanzhof seine ständige Rechtsprechung zu diesem Problemkreis fortgeführt. Danach sind Gewinnabführungen, die im Rahmen einer „**verunglückten Organschaft**“ erfolgen, als verdeckte Gewinnausschüttung zu berücksichtigen.

Hinweis: Die Entscheidung unterstreicht erneut, wie wichtig die **sorgfältige Beachtung der Voraussetzungen für die Organschaft** ist. In Streitfällen geht es häufig um die Wirksamkeit des Gewinnabführungsvertrags. Hierbei legt die Finanzverwaltung ein besonderes Augenmerk darauf, ob der Gewinnabführungsvertrag auch tatsächlich durchgeführt worden ist.

b) Verdeckte Gewinnausschüttung bei vertragswidriger privater Pkw-Nutzung durch den Gesellschafter-Geschäftsführer

In der betrieblichen Praxis ist es oftmals üblich, dass der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer ein Firmenfahrzeug (auch) zur privaten Nutzung zur Verfügung stellt. Beim Arbeitgeber führt dies im Umfang der tatsächlichen Betriebskosten (einschließlich Abschreibungen) zu abzugsfähigen **Betriebsausgaben**. Beim Arbeitnehmer handelt es sich bei diesem Nutzungsvorteil um **steuerpflichtigen Arbeitslohn**, der im Regelfall pauschal für jeden Kalendermonat mit **1 % des Bruttolistenpreises** des Fahrzeugs zu versteuern ist. Gleichermaßen ist im Grundsatz zu verfahren, wenn dem Arbeitnehmer die private Nutzung (vertraglich) untersagt ist, er das Fahrzeug jedoch dennoch abredewidrig privat nutzt.

Handelt es sich in einem solchen Fall des **Nutzungsverbots** bei dem Arbeitgeber um eine GmbH und bei dem Arbeitnehmer um deren Gesellschafter-Geschäftsführer, ist die steuerliche Würdigung allerdings problematischer. Über einen solchen Fall, in dem der Alleingesellschafter-Geschäftsführer den Firmen-Jaguar privat genutzt hatte, obwohl ihm dies vertraglich ausdrücklich untersagt war, hat nun der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 23.1.2008 (Aktenzeichen I R 8/06, DStR 2008, 865) entschieden. Das Gericht stellte fest, dass bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH der Vorteil aus der Privatnutzung des Firmenwagens **nicht unter Anwendung der sog. 1%-Methode** zu besteuern ist.

Die Betriebsaufwendungen stellen in derartigen Fällen nach Auffassung des Bundesfinanzhofs bei der GmbH steuerpflichtige **verdeckte Gewinnausschüttungen** dar. Dies hat zur Folge, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer keinen Arbeitslohn vereinnahmt, sondern Kapitaleinkünfte.

Der Bundesfinanzhof bemisst die verdeckte Gewinnausschüttung bei der GmbH nicht mit 1 % des Bruttolistenpreises, sondern – unter Verweis auf „Fremdvergleichsmaßstäbe“ – mit dem **tatsächlichen Verkehrswert des Nutzungsvorteils**. Diesen Wert erhöht das Gericht zudem um einen Gewinnaufschlag.

Damit weicht der Bundesfinanzhof von der Auffassung der Finanzverwaltung ab, die die verdeckte Gewinnausschüttung sowohl bei der GmbH als auch bei dem Gesellschafter-Geschäftsführer aus Vereinfachungsgründen mit 1 % des Bruttolistenpreises bewertet.

Hinweis: Der Bundesfinanzhof bestätigt insoweit seine bisherige Rechtsprechung (vgl. Urteil vom 23.2.2005, Aktenzeichen I R 70/04, BStBl II 2005, 882).

c) Angemessene Höhe der Geschäftsführerbezüge

Die Frage der Angemessenheit der Höhe von Geschäftsführerbezügen wird insbesondere im Rahmen von Betriebsprüfungen regelmäßig von der Finanzverwaltung aufgeworfen.

Anlässlich eines solchen Streitfalls hat das Finanzgericht Berlin-Brandenburg mit Urteil vom 16.1.2008 (Aktenzeichen 12 K 8312/04 B, EFG 2008, 717) die Angemessenheit von Geschäftsführerbezügen zu Gunsten des Steuerpflichtigen gegen die Auffassung der Finanzverwaltung bejaht; das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung lehnte das Gericht somit ab und stellte folgende Grundsätze auf:

- Die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung setzt voraus, dass dem Gesellschafter oder einer ihm nahestehenden Person ein Vermögensvorteil zugewendet wurde. Dieser Vermögensvorteil wäre einem fremden Dritten bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters nicht gewährt worden.
- Die Prüfung der Angemessenheit erfordert stets eine Gesamtwürdigung aller Umstände des konkreten Falls.
- Zur Überprüfung der Angemessenheit ist bei Geschäftsführervergütungen ein Fremdvergleich vorzunehmen, der auf die Gesamtausstattung (also die **Summe aller Vorteile**) abstellt.
- Bei der insoweit erforderlichen Schätzung ist zu berücksichtigen, dass sich der Bereich des Angemessenen auf eine **gewisse Bandbreite** erstreckt. Nur soweit der obere Rand überschritten wird, kann eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegen.
- Im Rahmen des Fremdvergleichs ist zu berücksichtigen, was gleichartige Betriebe ihren Geschäftsführern für entsprechende Leistungen gewähren (sog. **externer Fremdvergleich**); hierbei können auch **Gehaltsstrukturuntersuchungen** Berücksichtigung finden.
- Nach Auffassung des Finanzgerichts ist die von der Finanzverwaltung vorgetragene Obergrenze nicht haltbar. Diese sieht vor, dass der Kapitalgesellschaft nach Abzug der Geschäftsführervergütungen mindestens ein Gewinn in gleicher Höhe wie die gezahlten Geschäftsführervergütungen verbleiben müsse (vor Ertragsteuern). Die darüber hinausgehenden Beträge seien als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren.

d) Erdienbarkeit einer Versorgungszusage; Auflösung einer im Gesellschaftsverhältnis wurzelnden Pensionsrückstellung wegen Wegfalls der Verpflichtung

Die steuerliche Anerkennung einer Versorgungszusage an den Gesellschafter-Geschäftsführer setzt die sog. **Erdienbarkeit** voraus. Nach ständiger Rechtsprechung wird daher die Versorgungszusage an einen über 60 Jahre alten Gesellschafter-Geschäftsführer als **verdeckte Gewinnausschüttung** gewertet. In diesem Fall wird unterstellt, dass dieser die Zusage in den noch verbleibenden Jahren seiner Tätigkeit nicht mehr verdienen kann.

Diese grundsätzlichen Überlegungen hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 21.8.2007 (Aktenzeichen I R 74/06, DStR 2007, 2260) erneut betont. Im Streitfall war dem 67-jährigen Gesellschafter-Geschäftsführer von seiner GmbH eine lebenslange Rente für die Zeit nach Vollendung des 70. Lebensjahrs zugesagt worden. Ab dem Erreichen dieser Altersgrenze wurden dem Gesellschafter-Geschäftsführer bis zu seinem Tode in 1994 laufende Versorgungsleistungen gezahlt. Die hierfür gebildete Pensionsrückstellung löste die GmbH dann zum 30.9.1994 wegen Wegfalls der Verpflichtung erfolgswirksam auf.

Die Besonderheit der Entscheidung liegt nun in der Würdigung der **gewinnerhöhenden Auflösung der Rückstellung** mit dem Wegfall der Verpflichtung. Auch wenn die Zuführungen zu den Rückstellungen ganz oder teilweise als verdeckte Gewinnausschüttungen eingestuft werden, ist die Rückstellungsverpflichtung als Passivposten in der Bilanz auszuweisen. Außerhalb der Bilanz sind die Zuführungsbeträge zu den Pensionsrückstellungen allerdings als verdeckte Gewinnausschüttungen dem Gewinn der GmbH wieder hinzuzurechnen. Ist eine solche

Hinzurechnung jedoch unterblieben und aus verfahrensrechtlichen Gründen auch nicht mehr möglich, scheidet der Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung auf der Ebene der Kapitalgesellschaft aus. Mit dem Wegfall der Pensionsverpflichtung durch den Tod des Gesellschafter-Geschäftsführers im Jahr 1994 ist die Rückstellung jedoch gewinnerhöhend aufzulösen. Der Bundesfinanzhof betonte, dass der Auflösungsbetrag in voller Höhe dem Gewinn hinzuzurechnen sei. Eine Kürzung dieses Betrags um die Zuführungsbeträge zu den Pensionsrückstellungen, die eigentlich als verdeckte Gewinnausschüttungen in den Vorjahren außerbilanziell den Gewinn erhöht hätten, lehnte der Bundesfinanzhof ausdrücklich ab.

Hinweis: Auch dieses Urteil verdeutlicht, dass bei der Ausgestaltung der Gesamtausstattung des Geschäftsführers und insbesondere der Formulierung von Pensionszusagen unbedingt fachlicher Rat eingeholt werden sollte.

33 **Unwirksamkeit der Amtsniederlegung eines beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers**

Wenn ein beherrschender Gesellschafter, der auch alleiniger Geschäftsführer einer GmbH ist, sein Amt niederlegt, ohne einen Nachfolger zu berufen, kann dies **missbräuchlich und damit unwirksam** sein.

Zu diesem Ergebnis kommt das Oberlandesgericht Köln mit Beschluss vom 1.2.2008 (Aktenzeichen 2 Wx 3/08, ZIP 2008, 646). Im Entscheidungssachverhalt hatte die beherrschende alleinige Gesellschafter-Geschäftsführerin ihr Amt niedergelegt und dies zum Handelsregister angemeldet. Diese Amtsniederlegung erfolgte gut drei Wochen vor der Stellung des Antrags auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der GmbH. Das Registergericht wies die begehrte Eintragung der Amtsniederlegung zurück.

Das Oberlandesgericht Köln kommt in seiner Entscheidung zu dem Ergebnis, dass die rechtsmissbräuchliche Niederlegung des Geschäftsführeramtes unwirksam ist. Entscheidend ist insoweit das Interesse des Rechtsverkehrs an der Handlungsfähigkeit der Gesellschaft. Das Oberlandesgericht hat diesen Grundsatz ausdrücklich bestätigt und nunmehr auch für die Fälle für anwendbar erklärt, in denen es sich nicht um einen Alleingesellschafter-Geschäftsführer, sondern „nur“ um einen beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer handelt.

34 **Informationsrechte des GmbH-Geschäftsführers**

Mit Urteil vom 22.11.2007 (Aktenzeichen 6 U 1170/07, GmbHR 2008, 37) hat das Oberlandesgericht Koblenz zur Frage der Informationsrechte eines GmbH-Mitgeschäftsführers festgestellt, dass dieser das Recht hat, sich über alle Angelegenheiten der GmbH vollumfänglich zu informieren.

Im Urteilssachverhalt hatte der für das operative Geschäft allein zuständige Geschäftsführer versucht, den nur für repräsentative Zwecke zuständigen Geschäftsführer faktisch „auszuschalten“, indem er diesen von jeglichen Informationen ausschloss. Darüber hinaus untersagte er den Mitarbeitern die unmittelbare Kommunikation mit ihm. Zu diesem Streitfall stellte das Oberlandesgericht Koblenz fest, dass eine Beschränkung der Informationsrechte auch bei einer spezifischen Aufgaben- bzw. Ressortverteilung wegen der unverzichtbaren Gesamtverantwortung der Geschäftsführer unzulässig ist. In seltenen Fällen kann es allenfalls eine Einschränkung aus sachlichen Gründen geben, z.B. bei einem besonderen Geheimhaltungsbedürfnis. Soll ein Geschäftsführer – aus welchen Gründen auch immer – „ausgeschaltet“ werden, bleibt nach Auffassung des Oberlandesgerichts nur die Möglichkeit der Abberufung (aus wichtigem Grund).

Hinweis: Die Entscheidung ist uneingeschränkt zu begrüßen, denn bei mehreren Geschäftsführern haftet im Rahmen der Gesamtverantwortung schließlich auch jeder Mitgeschäftsführer für die Ressorts, die organisatorisch nicht von ihm, sondern von den anderen Geschäftsführern vertreten werden. An dieser Stelle sei daher betont, dass sich ein Geschäftsführer seiner Verantwortlichkeit für sämtliche Vorgänge in der Gesellschaft – und damit auch der Überwachung seiner Mitgeschäftsführer – nicht entziehen kann.

Mit freundlichen Grüßen