

Für Sie im Monat Februar 2008 gelesen:

- Für alle Steuerpflichtigen
 - Für Unternehmer und Freiberufler
 - Für Personengesellschaften
 - Für Arbeitnehmer
 - Für Bezieher von Kapitaleinkünften
 - Für Hauseigentümer
-

Für alle Steuerpflichtigen

1. Gesetzentwurf zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts

a) Stand des Gesetzgebungsverfahrens

Mit Datum vom 11.12.2007 wurde der **Regierungsentwurf** zur Reform der Erbschaft- und Schenkungsteuer vorgelegt. Damit wurde das offizielle Gesetzgebungsverfahren in Gang gesetzt. Beabsichtigt ist ein **Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens im Frühjahr 2008**.

Hinweis:

Im Detail sind die vorgesehenen Regelungen unter den politischen Parteien noch sehr umstritten. Dies gilt insbesondere für die Voraussetzungen der steuerbegünstigten Übertragung von Betriebsvermögen. Einigkeit scheint aber insoweit zu bestehen, als dass eine Erbschaftsteuer weiter erhoben werden soll. Nach den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts erfordert dies zwingend eine gesetzliche Neuregelung bis Ende 2008, so dass die Gesetzgebungsorgane unter zeitlichem Zugzwang stehen. Insgesamt muss der weitere Fortgang des Gesetzgebungsverfahrens sorgfältig beobachtet werden.

Der Gesetzentwurf zielt ganz grundsätzlich auf „eine verfassungskonforme, realitätsgerechte Bewertung aller Vermögensklassen“ ab, dabei soll - auch wenn die finanziellen Auswirkungen für die öffentliche Hand noch nicht ermittelt worden sind - das Steueraufkommen auf dem bisherigen Niveau (jährlich rund 4 Mrd. €) nicht wesentlich verändert werden. Gleichwohl soll der Übergang „durchschnittlicher Vermögen“ und von privat genutztem Wohneigentum zu keiner Belastung mit Erbschaftsteuer führen.

In zeitlicher Hinsicht ist ein **Wahlrecht** vorgesehen, nach dem **für Erwerbe von Todes wegen**, die nach dem 31.12.2006 und vor dem Tag des Inkrafttretens des Änderungsgesetzes (also am - bislang ja noch offenen - Tag nach der Gesetzesverkündung im Bundesgesetzblatt) erfolgt sind, bereits die Anwendung der Neuregelungen beantragt werden kann. Dieser Antrag ist innerhalb von sechs Monaten nach dem Inkrafttreten des Änderungsgesetzes zu stellen - und zwar unwiderruflich. Aus dieser Fassung des Gesetzentwurfs ist im Umkehrschluss abzuleiten, dass auch noch während des aktuellen Gesetzgebungsverfahrens etwaige Vorteile der bisherigen Regelungen im Rahmen der Erwerbe von Todes wegen genutzt werden können.

Bereits an dieser Stelle ist festzuhalten, dass **in vielen Fällen eine Übertragung nach derzeitigem Recht wohl günstiger ist** als nach dem geplanten Recht. Dies muss für

den konkreten Einzelfall in Belastungsrechnungen individuell geprüft werden, um dann entsprechende Handlungsstrategien zu entwickeln. Derartige Gestaltungen müssen sorgfältig vorbereitet werden, was eines entsprechenden Vorlaufs bedarf, so dass konkrete Überlegungen umgehend angestellt werden sollten.

b) Vorgesehene Bewertungsregeln

Kern des Gesetzentwurfs ist eine völlige Neugestaltung der Bewertungsregeln. Grundsätzlich sollen in Erbschafts-/Schenkungsfällen **alle Vermögensgegenstände mit dem gemeinen Wert (= Verkehrswert)** angesetzt werden.

Der gemeine Wert von **Betriebsvermögen** und von **Beteiligungen an nicht börsennotierten Kapitalgesellschaften**, insbesondere also der GmbH, soll aus zeitnahen Verkäufen unter fremden Dritten abgeleitet werden. Erfolgt solche Verkäufe nicht, so ist der Wert unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten nach einer im gewöhnlichen Geschäftsverkehr üblichen Methode zu schätzen. Es ist also eine vereinfachte Unternehmensbewertung vorzunehmen. Die übliche Bewertungsmethode ist das Ertragswertverfahren. Bei der konkreten Bewertung ist die Methode anzuwenden, die ein Erwerber bei der Bemessung des Kaufpreises zu Grunde legen würde, wobei der insoweit zu ermittelnde Wert (regelmäßig: der **Ertragswert**, z.B. bei Freiberufler-Praxen aber auch der sich nach der Multiplikator-Methode ergebende Wert) nicht unter dem Substanzwert liegen darf, d.h. der **Substanzwert** stellt (insbesondere bei ertragsschwachen Unternehmen) die Wertuntergrenze dar. Dies gilt explizit sowohl für Beteiligungen an nicht börsennotierten Kapitalgesellschaften wie auch für das Betriebsvermögen von Gewerbetreibenden und von freiberuflich Tätigen. Näheres wird eine Rechtsverordnung regeln, in der auch der Kapitalisierungszins festgelegt werden wird. Diese Rechtsverordnung soll auch ein vereinfachtes Ertragswertverfahren enthalten, das die Beteiligten anwenden können.

Hinweis:

Der Wertansatz von kleineren Betrieben, so etwa Einzelhandelsunternehmen oder Handwerksbetriebe, wird sich wohl im Ergebnis nicht wesentlich verändern. Dagegen ist abzusehen, dass der Wertansatz von ertragsstarken Unternehmen, insbesondere von ertragsstarken Personenunternehmen, im Einzelfall gegenüber dem jetzigen Recht drastisch ansteigen kann. Die Wertansätze können zukünftig im Einzelfall durchaus das Zehnfache der jetzigen Werte annehmen.

Die Bewertung des **Grundvermögens** soll ebenfalls zum **gemeinen Wert (= Verkehrswert)** erfolgen. Näheres wird eine Rechtsverordnung „typisierend“ regeln, in der auf die Bodenrichtwerte sowie je nach Grundstücksart auf das Vergleichswert-, Ertragswert- oder Sachwertverfahren abgestellt wird. Der Wert unbebauter Grundstücke soll sich nach dem Bodenrichtwert richten (in der Entwurfsfassung: 100%, d.h. ohne Abschlag). Das Vergleichswertverfahren (Wertermittlung nach Kaufpreisen für vergleichbare Grundstücke) erfasst insbesondere Ein- und Zweifamilienhäuser sowie Wohnungseigentum, das Ertragswertverfahren die Mietwohngrundstücke und Geschäftsgrundstücke, für die sich eine übliche Miete ermitteln lässt und das Sachwertverfahren die übrigen und sonstigen bebauten Grundstücke. Wird ein niedrigerer gemeiner Wert als nach den vorgenannten Werten ermittelt, so kann dieser bei entsprechendem Nachweis angesetzt werden.

c) Verschonungsregelung für Betriebsvermögen und Kapitalgesellschaftsanteile

le

Besondere Verschonungsregelungen sind weiterhin für Betriebsvermögen und Kapitalgesellschaftsanteile vorgesehen, wobei im letzteren Fall auch zukünftig Voraussetzung sein soll, dass eine Beteiligung von mehr als 25 % besteht.

Begünstigt sind 85 % des Betriebsvermögens, so dass bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen lediglich 15 % des Betriebsvermögens steuerpflichtig sind. Voraussetzung für diese Begünstigung ist allerdings, dass dieses Vermögen **nicht zu mehr als 50 % aus sog. Verwaltungsvermögen** besteht. Zu diesem Verwaltungsvermögen zählen insbesondere fremdvermietete Grundstücke, Kapitalgesellschaftsanteile unter 25 % unmittelbarer Beteiligung, Beteiligungen an gewerblich geprägten Personengesellschaften (GmbH & Co. KG, die selbst keine gewerbliche Tätigkeit ausübt) sowie Wertpapiere, Kunstgegenstände u.Ä.

Aus dieser Verschonungsregelung folgt, dass 15 % des betrieblichen Vermögens sofort besteuert werden; die übrigen 85 % werden als begünstigtes Vermögen bezeichnet und vollständig verschont, wenn der Erwerber das Unternehmen fortführt. Eine solche **Fortführung** setzt zunächst voraus, dass zehn Jahre lang in jedem Wirtschaftsjahr zumindest 70 % der Lohnsumme erreicht werden, die sich als Durchschnitt der letzten fünf Jahre vor dem Übergang ergeben. Weiterhin setzt die Verschonung voraus, dass das Unternehmen über 15 Jahre (land- und forstwirtschaftliche Betriebe: 20 Jahre) fortgeführt wird. Bei vorzeitiger Veräußerung, Teilveräußerung, Aufgabe, Abwicklung oder auch nur Entnahme oder Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen würde die Verschonung entfallen - und zwar mit rückwirkender Wirkung. Unschädlich ist danach lediglich die Teilveräußerung oder Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen, wenn der Veräußerungserlös im betrieblichen Interesse verwendet wird.

Die 15 % des betrieblichen Vermögens betreffend, die sofort besteuert werden sollen, ist eine weitere **Verschonungsregel für Klein- und Kleinstfälle** durch Gewährung eines Abzugsbetrags vorgesehen. Soweit dieser Vermögensteil insgesamt 150 000 € nicht übersteigt, bleibt dieses Vermögen außer Ansatz. Dieser Abzugsbetrag wird bei Übersteigen dieses Betrags kontinuierlich abgeschmolzen, so dass ab einem Vermögenswert von 450 000 € der Abzugsbetrag vollständig entfällt.

d) Vorgesehene Änderung bei den Freibeträgen und dem Tarif

Da durch die Änderung der Bewertungsregeln die steuerliche Bemessungsgrundlage insgesamt verbreitert wird, werden die persönlichen **Freibeträge** für das engere familiäre Umfeld des Erblassers bzw. Schenkers deutlich wie folgt angehoben: Ehegatten und Lebenspartner einer eingetragenen Partnerschaft 500 000 €, Kinder 400 000 €, Enkel 200 000 €, sonstige Personen der Steuerklasse I (insbesondere die Eltern im Erbfall von Kindern) 100 000 €, übrige Erwerber der Steuerklassen II und IM (Geschwister, Neffen, Nichten und Nichtverwandte) je 20 000 €.

Der **Steuertarif** soll wie folgt angepasst werden: Er stellt grundsätzlich weiterhin auf die drei Steuerklassen ab und die jeweiligen Tarifstufen werden auf „glatte Beträge“ aufgerundet. Während die Steuersätze in der Steuerklasse I unverändert bleiben, wird in den Steuerklassen II und III ein identischer Tarif mit nur noch zwei Steuersätzen eingeführt, nämlich 30 % und 50 %, wobei der Steuersatz von 50 % in beiden Steuerklassen für steuerpflichtige Erwerbe von über 6 Mio. € gilt.

2. Endgültige Neufassung der Regelung zur Verhinderung steuerlicher Missbräuche

Mit dem Jahressteuergesetz 2008 wurde eine Vielzahl an Gesetzesvorschriften geändert. Besonders im Fokus stand die Änderung des **§ 42 Abgabenordnung**. Diese Vorschrift legt fest, wann Gestaltungen als steuerlicher Missbrauch eingestuft und damit von der Finanzverwaltung nicht anerkannt werden. Die bisherige Gesetzesfassung wurde von der Rechtsprechung sehr restriktiv ausgelegt, so dass ein Gestaltungsmissbrauch nur in wenigen Fällen angenommen wurde. Der Gesetzgeber beabsichtigte eine sehr umfassende Änderung dieser Gesetzesvorschrift. Die letztlich beschlossene Fassung ist gegenüber den vorhergehenden Entwurfsfassungen allerdings ganz erheblich entschärft worden. Im Kern sind **folgende Änderungen beschlossen** worden:

- Wird durch einzelgesetzliche Regelungen festgelegt, unter welchen Voraussetzungen ein Missbrauch anzunehmen ist, so waren bislang lediglich diese einzelgesetzlichen Regelungen im konkreten Fall zu prüfen. Für eine darüber hinausgehende Überprüfung der betreffenden Gestaltung nach der allgemeinen Missbrauchsregelung des § 42 Abgabenordnung war nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs kein Raum mehr. Nunmehr wird gesetzlich festgelegt, dass dann, wenn die einschlägigen einzelgesetzlichen Regelungen nicht erfüllt sind, dennoch die allgemeine Missbrauchsregelung Anwendung finden kann.
- Des Weiteren wird der Missbrauchstatbestand neu definiert. Ein Missbrauch liegt nun vor, wenn eine zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten führende unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, für die keine nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlichen außersteuerlichen Gründe durch den Steuerpflichtigen nachgewiesen werden. Was als „unangemessen“ gilt, wird nicht definiert.
- Der Finanzbehörde obliegt der Nachweis für das Vorliegen einer unangemessenen rechtlichen Gestaltung, die zu einem Steuervorteil führt. Liegt eine unangemessene Gestaltung vor, so muss der Steuerpflichtige nachweisen, dass außersteuerliche Gründe vorliegen, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.

Abzuwarten bleibt, ob diese Neufassung zu einer wesentlichen Verschärfung führen wird. Letztlich wird sich dies nur anhand der Auslegung durch den Bundesfinanzhof zeigen. Hinzuweisen ist darauf, dass die von den Ausschüssen des Bundesrats vorgeschlagene Anzeigepflicht für die Vermarkter von Steuergestaltungen nicht Gesetz geworden ist.

3. Aufwendungen eines Elternteils für Besuche seiner bei dem anderen Elternteil lebenden Kinder

Strittig war folgender Fall: Der Kläger ist geschieden. Aus der Ehe sind drei Kinder hervorgegangen, die im Streitjahr 1999 minderjährig waren und bei ihrer Mutter in den USA lebten. In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 1999 machte der Kläger Aufwendungen für die Besuche seiner Kinder i.H.v. 32 140,13 DM (Flugkosten: 12 735,39 DM, Hotel: 15 057,72 DM, Mietwagen: 3 457,02 DM, Agentur: 890 DM) als außergewöhnliche Belastung geltend. Das Schulgeld für seine drei Kinder (56 016 DM) beantragte er i.H.v. 30 % als Sonderausgaben und im Übrigen als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Das Finanzamt ließ die Aufwendungen im Einkommensteuerbescheid für 1999 nicht zum Abzug zu. Dies bestätigte nun auch mit Urteil vom 27.9.2007 (Aktenzeichen III R 28/05) der Bundesfinanzhof. Hinsichtlich der Aufwendungen für Besuchsfahrten führte der Bundesfinanzhof aus, dass der Gesetzgeber die Aufwendungen des nicht sorgeberechtigten Elternteils für den Umgang mit seinem Kind unabhängig von der Höhe der im Einzelfall entstehenden Aufwendungen den typischen Aufwendungen der Lebensführung zugeordnet hat, die durch den Familienleistungsausgleich (Kinderfreibeträge usw.) berücksichtigt werden. Des Weiteren führte der Bundesfinanzhof an, dass es weder als außergewöhnlich anzusehen ist, dass ein Elternteil von seinen Kindern getrennt lebt, weil zwischen den Eltern keine eheliche oder eheähnliche Lebensgemeinschaft (mehr) besteht, noch sind die auf Grund der Trennung der Eltern entstehenden Kosten für den Umgang mit den Kindern außergewöhnlich. Denn eine räumliche Trennung zwischen Eltern und Kindern ist auch bei zusammenlebenden Eltern nicht unüblich, etwa wenn Kinder eine Schule im Ausland besuchen, auswärtig für einen Beruf ausgebildet werden, in einem Heim, einem Krankenhaus oder einer Rehabilitationseinrichtung untergebracht sind, oder im Rahmen eines Schüleraustauschs längere Zeit im Ausland leben.

Die **Schulgeldzahlung** ließ der Bundesfinanzhof ebenfalls nicht als außergewöhnliche Belastung zum Abzug zu. Ein Sonderausgabenabzug schied im Streitfall aus, weil es sich nicht um eine von der ständigen Konferenz der Kultusminister der Länder anerkannte deutsche Schule im Ausland handelte. Die weiter gehende Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs war nicht einschlägig, da diese nur Schulgeldzahlungen an Schulen in Mitgliedstaaten betrifft.

4. Zur steuerlichen Berücksichtigung von Kosten der Strafverteidigung

Der Bundesfinanzhof bestätigte mit Urteil vom 18.10.2007 (Aktenzeichen VI R 42/04), dass Strafverteidigungskosten steuermindernde Erwerbsaufwendungen sind, wenn der strafrechtliche Vorwurf, gegen den sich der Steuerpflichtige zur Wehr setzt, durch sein berufliches Verhalten veranlasst war. Dies ist der Fall, wenn die dem Steuerpflichtigen zur Last gelegte Tat in Ausübung der beruflichen Tätigkeit begangen worden ist. Diese Tat muss ausschließlich und unmittelbar aus seiner betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit heraus erklärbar sein.



Für Unternehmer und Freiberufler

1. Entwurf eines Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes

a) Stand des Gesetzgebungsverfahrens

Mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) steht wohl die umfangreichste und bedeutsamste Änderung des Handelsbilanzrechts seit dem Bilanzrichtliniengesetz 1985 an. Am 8.11.2007 gab das Bundesministerium der Justiz den schon lange erwarteten **Referentenentwurf** zu diesem Gesetzesvorhaben bekannt. Angestrebt wird eine vergleichsweise rasche Umsetzung des Gesetzgebungsvorhabens. Bereits im Laufe des Jahres 2008 soll das Gesetzgebungsverfahren abgeschlossen werden und die neuen Regelungen sollen überwiegend für den **Jahresabschluss 2009** in Kraft treten. Ob dieser ambitionierte Zeitplan eingehalten werden kann, bleibt allerdings abzuwarten.

Nach derzeitigem Recht muss die Handelsbilanz gleich mehrere Zwecke erfüllen: Sie ist

ein wichtiges Informationsinstrument und dient dem Gläubigerschutz, stellt daneben die Basis für die Bemessung der Gewinnausschüttungen dar und ist über den Maßgeblichkeitsgrundsatz Basis für die Ermittlung der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlagen. Dieser Mehrfachfunktion kann die Handelsbilanz nur gerecht werden durch mehr oder weniger große Kompromisse. Gerade die Verknüpfung von Handels- und Steuerbilanzrecht, welche in Deutschland eine lange Tradition hat, erfolgt mit dem Ziel, den Kaufleuten ein möglichst kosteneffizientes Rechnungslegungswerk an die Hand zu geben.

Angesichts der **deutlich an Gewicht gewinnenden internationalen Rechnungslegungsvorschriften (IFRS)** besteht allerdings die Gefahr, dass das deutsche Handelsbilanzrecht zurückgedrängt wird. Vor diesem Hintergrund macht der Gesetzgeber den Versuch einer maßvollen **„Modernisierung“ des Handelsbilanzrechts** unter gleichzeitiger Beibehaltung der traditionellen Grundpfeiler. Das deutsche Handelsbilanzrecht soll zu einer „vollwertigen“ und „kostengünstigeren“ Alternative zu den IFRS weiterentwickelt werden. Zu diesem Zweck werden in großem Umfang **Wahlrechte abgebaut** und es erfolgt eine maßvolle Anpassung an Regelungen der IFRS.

Ausdrücklicher Wille des Gesetzgebers ist es, dass die Umsetzung dieses Gesetzgebungsvorhabens steuerneutral erfolgt.

b) Geplante Deregulierung

Vorgesehen ist eine Deregulierung der handelsrechtlichen Buchführungs- und Bilanzierungspflichten für Einzelkaufleute und Personengesellschaften sowie die Anhebung der Schwellenwerte für Kapitalgesellschaften. Konkret sollen Einzelkaufleute und Personengesellschaften, die an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren nicht mehr als 500 000 € Umsatzerlöse und 50 000 € Jahresüberschuss aufweisen, von der handelsrechtlichen Buchführungs- und Bilanzierungspflicht befreit werden. Die Schwellenwerte für Kapitalgesellschaften (Bilanzsumme und Umsatzerlöse) sollen um ca. 20 % angehoben werden.

c) Geplante Änderungen im Handelsbilanzrecht

Im Bereich des handelsrechtlichen Jahresabschlusses ist eine Vielzahl an Änderungen vorgesehen, wobei folgende herauszuheben sind:

- Vorgeschrieben werden soll die Verrechnung von Vermögensgegenständen und Schulden, soweit die Vermögensgegenstände allein zur Erfüllung der Schulden verwertet werden können. Insoweit erfolgt eine Angleichung an iFRS.
- Das Verbot der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens soll aufgehoben werden und durch die Pflicht zur Aktivierung der auf die Entwicklungsphase entfallenden Herstellungskosten ersetzt werden. Dagegen sollen auf die Forschungsphase entfallende Herstellungskosten von der Aktivierung ausgeschlossen sein. Dem Gläubigerschutz soll bei der GmbH durch eine Ausschüttungssperre und entsprechende Anhangsangaben Rechnung getragen werden.
- Der Grundsatz der umgekehrten Maßgeblichkeit soll aufgehoben werden. Dies bedeutet, dass beispielsweise steuerliche Sonderabschreibungen nicht mehr in der Handelsbilanz abgebildet werden müssen, sondern sich nur steuerlich auswirken

würden.

- Das Wahlrecht zur Bildung von Aufwandsrückstellungen für Instandhaltung, wenn die Instandhaltung innerhalb des Geschäftsjahres nachgeholt wird, soll aufgehoben werden. Die Auflösung soll unmittelbar zu Gunsten der Gewinnrücklagen vorgenommen werden können.
- Vorgesehen ist die Verpflichtung, die zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumente (z.B. Devisentermingeschäfte, SWAP-Geschäfte) zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten.
- Die Rückstellungsbewertung soll dahin gehend geändert werden, dass künftig Preis- und Kostensteigerungen zu berücksichtigen und Rückstellungen abzuzinsen sind.
- Der handelsrechtliche Herstellungskostenbegriff soll an den steuerlichen angepasst werden, so dass handelsrechtliche Wahlrechte wegfallen.
- Außerplanmäßige Abschreibungen bei nur vorübergehender Wertminderung sollen auf Finanzanlagen beschränkt und die Wertaufholung für alle Unternehmen vorgeschrieben werden. Die Möglichkeit der Bildung außerplanmäßiger Abschreibungen auf Grund dauernder Wertminderung soll dahin gehend eingeschränkt werden, dass Vermögensgegenstände, die notwendigerweise nur zusammen genutzt werden können, für Zwecke der Ermittlung einer voraussichtlich dauernden Wertminderung zu einem bewertungstechnisch einheitlichen Vermögensgegenstand zusammenzufassen sind.

Hinweis:

Zu erwarten sind ganz gravierende Änderungen im Handelsbilanzrecht. Insoweit muss das weitere Gesetzgebungsverfahren sorgfältig beobachtet werden. Unter Umständen sind bereits bei den Jahresabschlüssen für 2007 und 2008, welche grundsätzlich von den Neuregelungen noch nicht betroffen sind, Maßnahmen zu ergreifen, um den Übergang auf die neuen Regelungen vorzubereiten.

2. Zugriff der Finanzverwaltung auf die Unternehmens-EDV

Seit mehreren Jahren hat die Finanzverwaltung das Recht, auf digital vorgehaltene steuerlich relevante Daten unmittelbar zuzugreifen. Insbesondere bei **steuerlichen Außenprüfungen** ist daher den Prüfern ein Zugriff auf die Unternehmens-EDV zu ermöglichen. Ziel der betreffenden Vorschrift ist es, der Finanzverwaltung mehr Möglichkeiten bei der Auswertung der oftmals sehr großen Datenmengen an die Hand zu geben. Unrichtig abgebildete Sachverhalte können damit von der Finanzverwaltung sehr viel leichter aufgedeckt werden. Unklar ist bislang, auf welche Daten die Finanzverwaltung zugreifen kann. Festgelegt ist insoweit nur, dass die Finanzverwaltung auf alle „steuerrelevanten“ Daten Zugriff hat.

Nunmehr hat sich der Bundesfinanzhof mit den Beschlüssen vom 26.9.2007 (Aktenzeichen I B 53, 54/07) mit dieser Frage auseinandergesetzt. In den beiden Verfahren stritten die Parteien um die **Reichweite des Zugriffs der Finanzverwaltung** auf die Unternehmens-EDV. Im ersten Verfahren wehrte sich der Steuerpflichtige gegen den ungefilterten **Zugriff der Betriebsprüfung auf eingescannte Unterlagen**, da er beim Scannen keine Trennung zwischen steuerlich relevanten und nicht relevanten Unterlagen vorgenommen hatte. Aus diesem Grund bot er an, die gewünschten Belege zu reprodu-

zieren und in Papierform vorzulegen. In dem anderen Verfahren ging es um den Zugriff der Betriebsprüfung auf Konten, auf denen sich nach Ansicht des Steuerpflichtigen nur Buchungen befanden, die für die Handels-, nicht aber für die Steuerbilanz relevant waren. Unstreitig gehörten diese Konten (Drohverlustrückstellungen, nicht abzugsfähige Betriebsausgaben, Organschaftsumlagen) aber zur Finanzbuchhaltung.

Der Bundesfinanzhof entschied zu Gunsten der Finanzverwaltung, dass diese bei elektronischen Archivierungsprogrammen auch auf diese Zugriff erhalten muss, um die Belege der Finanzbuchhaltung am Bildschirm einsehen zu können. Auch die Frage nach dem Zugriff auf die Konten der Finanzbuchhaltung hat der Bundesfinanzhof uneingeschränkt bejaht, weil sämtliche Konten der Finanzbuchhaltung dem Zugriff unterliegen.

Hinweis:

Diese Rechtsprechung zeigt die Wichtigkeit, sich rechtzeitig auf den Datenzugriff durch die Finanzverwaltung vorzubereiten. Vom Steuerpflichtigen als „nicht steuerrelevant“ eingestufte Daten müssen unbedingt getrennt von den übrigen Daten vorgehalten werden, um der Finanzverwaltung insbesondere bei einer Betriebsprüfung nur einen selektiven Zugriff zu ermöglichen.

3. Absenkung des Hinzurechnungsbetrags bei Immobilien auf 65 %

Mit Wirkung ab dem Jahr 2008 sind durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 die gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen grundlegend neu geregelt worden. Insoweit der Hinweis auf die Beilage „Unternehmensteuerreform 2008 und Abgeltungsteuer“ zum Mandanten-Rundschreiben 5/2007, Tz. 3). Anzumerken ist, dass mit dem Jahressteuergesetz 2008 der **Hinzurechnungssatz für Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung von unbeweglichen Wirtschaftsgütern** des Anlagevermögens (Immobilien) auf 65 % festgelegt worden ist (ursprünglich waren 75 % vorgesehen).

4. Finanzverwaltung zu Zweifelsfragen bei der bisherigen Ansparabschreibung

Auf Grund aktueller Rechtsprechung geht die Finanzverwaltung nun abweichend von ihrer bisherigen Auffassung von folgenden Grundsätzen aus:

- **Erneute Bildung einer Ansparabschreibung:** Wurde eine Investition, für die eine Ansparabschreibung gebildet war, entgegen der Planung nicht durchgeführt und wurde deshalb die Rücklage gewinnerhöhend aufgelöst, kann grundsätzlich eine erneute Rücklage gebildet werden, wenn die Investitionsabsicht weiter besteht. Dies ist allerdings nur möglich, wenn ausreichend begründet wird, weshalb die Investition trotz gegenteiliger Absichtserklärung bisher noch nicht durchgeführt, aber dennoch weiterhin geplant ist.
- **Rücklagenbildung im Zusammenhang mit einer Betriebsaufgabe oder -Veräußerung:** Die Finanzverwaltung stellt klar, dass eine Ansparabschreibung nicht mehr gebildet werden kann, wenn der Steuerpflichtige im maßgeblichen Zeitpunkt bereits den Entschluss gefasst hat, den Betrieb zu veräußern oder aufzugeben. Maßgeblicher Zeitpunkt ist in diesem Zusammenhang nicht der Bilanzstichtag oder der Tag der Feststellung der Bilanz, sondern der Zeitpunkt der Einreichung des maßgeblichen Jahresabschlusses beim Finanzamt.
- **Rücklagenauflösung bei Betriebsaufgabe oder Betriebsveräußerung:** Die Finanzverwaltung hält nicht mehr daran fest, dass die Gewinnerhöhung aus der

zwangsweisen Auflösung einer Ansparabschreibung bei Betriebsaufgabe oder -Veräußerung dem laufenden Gewinn und nicht dem steuerbegünstigten Veräußerungs- oder Aufgabegewinn zuzurechnen ist.

- **Buchmäßiger Nachweis gebildeter Ansparabschreibungen:** Bisher forderte die Finanzverwaltung eine gesonderte Buchung und Erläuterung der Rücklagen für jedes einzelne Wirtschaftsgut. Die Rechtsprechung stellt dagegen geringere Anforderungen an den Buchnachweis. Danach ist es nicht zu beanstanden, wenn an Stelle der erforderlichen getrennten Buchung der einzelnen Rücklagen eine zusammengefasste Sammelbuchung erfolgt. In diesem Fall müssen die notwendigen Angaben in zeitnah erstellten Aufzeichnungen dokumentiert und in den steuerlichen Unterlagen aufbewahrt werden. Es muss sichergestellt sein, dass sie auf Verlangen des Finanzamts jederzeit zur Verfügung gestellt werden können.

5. Vorsteuerabzug bei fehlendem Lieferdatum in der Rechnung

Die Finanzverwaltung stellt an umsatzsteuerliche Rechnungen äußerst **hohe formale Anforderungen**. Werden diese nicht erfüllt, **droht eine Versagung des Vorsteuerabzugs**. Das Sächsische Finanzgericht hatte nun mit Urteil vom 12.4.2007 (Aktenzeichen 2 K 784/06) über einen solchen Fall zu entscheiden. Auf der Rechnung war das Auftragsdatum vom 15.11.2005 vermerkt. Ein Lieferdatum oder ein Hinweis auf einen Lieferschein war nicht angegeben. Vorgelegt werden konnte aber ein Lieferschein mit Datum vom 28.11.2005, der dasselbe Auftragsdatum und dieselbe Auftragsnummer wie die Rechnung enthielt, aber keine Angaben zum Lieferzeitpunkt machte. Das Finanzgericht lehnte den Vorsteuerabzug mit dem Hinweis auf die eindeutige gesetzliche Vorgabe ab, welche eben eine Angabe zum Lieferzeitpunkt erfordere. Auch das Datum des Lieferscheins sei insoweit nicht ausreichend. Das Finanzgericht hielt die Versagung des Vorsteuerabzugs auch nicht für unbillig, da der Leistungsempfänger das Recht auf eine Korrektur der Rechnung gegenüber dem Lieferanten hat.

Hinweis:

Gegen dieses Urteil wurde Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt. Dieser wird nun zu entscheiden haben, ob insbesondere die oftmals strenge Auslegung der Finanzverwaltung durch das Gesetz gedeckt ist. Dennoch kann für die Praxis nur angeraten werden, die Eingangsrechnungen sorgfältig zu prüfen und gegebenenfalls korrigierte Rechnungen anzufordern.

6. Lohnsteuer und Jahressteuergesetz 2008

Im Bereich der Lohnsteuer sind durch das Jahressteuergesetz 2008 Änderungen erfolgt bzw. geplante Änderungen doch nicht umgesetzt worden. Herauszustellen sind folgende Aspekte:

- Keine Einführung eines Anteilsverfahrens für Ehegatten ab 2009: Derzeit wird bei der Lohnsteuerberechnung bei Ehegatten ein bestimmtes fiktives Verhältnis der Aufteilung der Arbeitslöhne auf die beiden Ehegatten zu Grunde gelegt, nämlich bei der Lohnsteuerklassenkombination IV/IV eine Verteilung der Arbeitslöhne von etwa 60:40 und bei der Lohnsteuerklassenkombination INA/ eine Verteilung von 100:0. Da bei dem Ehegatten mit der Steuerklasse III alle steuerlichen Vergünstigungen berücksichtigt werden, ergibt sich bei dem Ehegatten, dessen Lohnsteuer nach der Steuerklasse V einbehalten wird, ein zu hoher Lohnsteuerabzug. Ausgeglichen wird dies erst später im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung.

Dieser Missstand sollte durch die Einführung eines wahlweise anzuwendenden Anteilsverfahrens abgeschafft werden, wonach die Ehegatten eine Aufteilung der Arbeitslöhne hätten vorgeben können. Zunächst wurde dieses Anteilsverfahren jedoch noch nicht gesetzlich umgesetzt.

- Mittelfristige Einführung der elektronischen Lohnsteuerkarte: Voraussichtlich ab dem Jahr 2011 soll die derzeitige Papierlohnsteuerkarte abgeschafft und dadurch ersetzt werden, dass die entsprechenden Lohnsteuerabzugsmerkmale den Arbeitgebern elektronisch zur Verfügung gestellt werden. Mit dem Jahressteuergesetz 2008 wurden insoweit notwendige rechtliche Grundlagen geschaffen.
- Keine Abschaffung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs: Nach derzeitiger Gesetzeslage sind zum Lohnsteuer-Jahresausgleich Arbeitgeber verpflichtet, die am Jahresende mindestens zehn Arbeitnehmer beschäftigen. Andere Arbeitgeber können den Jahresausgleich auf freiwilliger Basis durchführen. In beiden Fällen sind zahlreiche Ausschlussgründe zu beachten, z.B. bei einem Freibetrag auf der Lohnsteuerkarte, bei Zahlungen, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen und bei entsprechendem Antrag des Arbeitnehmers. Zur Entlastung der Unternehmen war eine Abschaffung der Verpflichtung zum Lohnsteuer-Jahresausgleich vorgesehen, was aber nicht umgesetzt wurde. Somit verbleibt auch die Möglichkeit des sog. permanenten Lohnsteuer-Jahresausgleichs, bei dem die Lohnsteuer nach dem voraussichtlichen Jahresarbeitslohn berechnet wird.

7. Künstlersozialabgabe

a) Bedeutung der Künstlersozialabgabe für „normale“ Unternehmen

Das am 1.1.1983 in Kraft getretene Künstlersozialversicherungsgesetz bezieht selbständige Künstler und Publizisten in den Schutz der gesetzlichen Sozialversicherung ein. Die Finanzierung erfolgt hälftig durch die selbständigen Künstler und Publizisten und zum anderen durch eine Abgabe der Unternehmen, die künstlerische oder publizistische Leistungen verwerten. Diese Abgabe der Unternehmen wird als **Künstlersozialabgabe** bezeichnet. Grundgedanke dieser Abgabepflicht ist, dass die Unternehmen belastet werden sollen, die Eigentums- oder Nutzungsrechte an Leistungen der Künstler oder Publizisten erwerben und diese Rechte für sich verwerten. Von Bedeutung ist, dass der Gesetzgeber die **Beitragsüberwachung** neu geregelt hat: Die Künstlersozialkasse überwacht die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Beitragsanteile. Die **Rentenversicherungsträger** prüfen im Rahmen ihrer Sozialversicherungsprüfungen bei den Arbeitgebern, ob diese ihre Meldepflichten ordnungsgemäß erfüllen und die Künstlersozialabgabe rechtzeitig und vollständig entrichten.

Hinweis:

Bei einer Betriebsprüfung fordert die Künstlersozialkasse die Abgabe rückwirkend für die letzten fünf Kalenderjahre.

b) Abgabepflichtige Unternehmen

Zunächst sind **Unternehmen** abgabepflichtig, die **typischerweise künstlerische oder publizistische Werke oder Leistungen verwerten**. Hierzu zählen insbesondere: Verlage, Presseagenturen, Theater, Chöre, Orchester, Rundfunk, Fernsehen, Galerien, Kunsthandel, Werbung oder Öffentlichkeitsarbeit für Dritte, Museen sowie Aus- und

Fortbildungseinrichtungen für künstlerische oder publizistische Tätigkeiten.

Weiterhin sind **Unternehmen** abgabepflichtig, **die Werbung oder Öffentlichkeitsarbeit für ihr eigenes Unternehmen betreiben**, wenn sie nicht nur gelegentlich Aufträge an Künstler oder Publizisten erteilen. Dabei werden alle Formen der Werbung oder Öffentlichkeitsarbeit erfasst, wie beispielsweise Pressekonferenzen, Pressemitteilungen, Publikationen (wie Programme, Jahresberichte, Bücher oder Broschüren), Veranstaltungen (wie Konzerte, Preisverleihungen, Ausstellungen oder Empfänge) oder auch die Verteilung von Werbemitteln. Eine „nicht nur gelegentliche“ Auftragserteilung liegt vor, wenn Werbeaufträge laufend bzw. regelmäßig erteilt werden. Damit dürften nahezu alle vertriebsorientierten Unternehmen abgabepflichtig sein. Bezieht sich die Auftragserteilung auf Maßnahmen im Rahmen der Eigenwerbung oder nach der Generalklausel, wie z.B. Erstellung einer Internetseite, Entwurf eines Flyers, Gestaltung eines Geschäftsberichts oder Nutzung von Design-Leistungen, reicht bereits eine einmal jährliche Auftragserteilung oder Nutzung aus. Bei größeren Intervallen als einem Kalenderjahr ist die Voraussetzung „nicht nur gelegentlich“ auch erfüllt, wenn Ausstellungen oder Werbemaßnahmen regelmäßig alle drei oder fünf Jahre stattfinden.

Letztlich sind **Unternehmen** abgabepflichtig, **wenn sie nicht nur gelegentlich Aufträge an selbständige Künstler oder Publizisten erteilen**, um deren Werke oder Leistungen für Zwecke des Unternehmens zu nutzen, soweit im Zusammenhang mit dieser Nutzung Einnahmen erzielt werden (sog. Generalklausel). Nicht hierunter fällt der Eigenerwerb von Kunstwerken, beispielsweise zur Ausstattung von Büroräumen. Die Abgabepflicht nach dieser Generalklausel besteht z.B. für Unternehmen, die im Bereich Produktdesign tätig sind. Als Beispiel kann ein Unternehmen angeführt werden, das regelmäßig Entgelte an Architekten und Designer für Entwürfe von Tür- und Fensterbeschlägen zahlt.

Die folgenden Beispiele verdeutlichen, dass in vielen alltäglichen Fällen eine Abgabepflicht im Grundsatz besteht:

- Ein Unternehmen vergibt Aufträge für seine Werbung und Öffentlichkeitsarbeit, ein Texter verfasst eine Pressemitteilung, ein Designer entwickelt das Firmenlogo und ein Grafiker gestaltet die Kundenzeitschrift.
- Ein Unternehmen beauftragt einen Fotografen für den neuen Werbekatalog.
- Ein Unternehmen veranstaltet ein Fest und engagiert Zauberer, Musiker etc.

c) Höhe der Künstlersozialabgabe

Der einheitliche **Abgabesatz** wird jährlich nach dem aufzubringenden Beitragsvolumen ermittelt und beträgt in den Jahren 2006: 5,5 %, 2007: 5,1 % und **2008: 4,9 %**.

Die Künstlersozialabgabe ist auf alle Entgelte (z.B. Gagen, Honorare, Tantiemen) zu zahlen, die an selbständige Künstler oder Publizisten gezahlt werden. Dazu gehören auch alle Nebenkosten, z.B. Telefon- und Materialkosten. Nicht abgabepflichtig sind aber die gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer, steuerfreie Aufwandsentschädigungen (z.B. Reise- und Bewirtungskosten) und Entgelte, die im Rahmen der sog. Übungsleiterpauschale steuerfreie Aufwandsentschädigungen sind.

Hinweis:

Da die Künstler vergleichbar einem Arbeitnehmer pflichtversichert sind und nur den halben Beitrag zur gesetzlichen Sozialversicherung aufzubringen haben, sind die Verwerter nicht berechtigt, ihren Anteil an der Sozialversicherung in Form der Künstlersozialabgabe dem Künstler vom Entgelt abzuziehen bzw. ein entsprechend geringeres Entgelt zu vereinbaren. Derartige Vereinbarungen verstoßen gegen ein gesetzliches Verbot im Sozialgesetzbuch und sind von Anfang an nichtig.

8. Entlastungsmöglichkeiten bei der Strom- und Mineralölsteuer

Mit der „ökologischen Steuerreform“ wurde die Mineralölsteuer um den „Ökosteuerteil“ in mehreren Stufen erhöht, die Stromsteuer eingeführt und damit der Faktor Energie verteuert. Gleichzeitig wurden durch die Absenkung der Rentenversicherungsbeiträge die Kosten für Arbeit gesenkt. Für Unternehmen des Produzierenden Gewerbes sowie für Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft wurden mit der ökologischen Steuerreform verschiedene **Steuerentlastungs- und Vergütungsmöglichkeiten** geschaffen.

Diese Steuerentlastungs- und Vergütungsmöglichkeiten gewinnen in Zeiten stetig steigender Energiepreise zunehmend an Bedeutung. Aus diesem Grunde werden im Folgenden die wichtigsten Grundsätze hierzu für Unternehmen des Produzierenden Gewerbes dargestellt.

Hinweis:

Eine letztlich abschließende Prüfung, ob derartige Vergünstigungen in Anspruch genommen werden können, kann nur für den Einzelfall erfolgen. Insoweit ist eine Beratung angezeigt.

a) Stromsteuer

Der Regelsteuersatz bei der Stromsteuer beträgt derzeit 2,05 ct/kWh. **Unternehmen des Produzierenden Gewerbes** können eine Steuerbegünstigung in Anspruch nehmen. Diese wird nach einer vom zuständigen Hauptzollamt zu erteilenden Erlaubnis vom jeweiligen Stromversorger gewährt. Die Steuerbegünstigung besteht darin, dass der anzuwendende Steuersatz auf 1,23 ct/kWh herabgesetzt wird. Allerdings greift diese Steuerbegünstigung erst ab der 25. MWh (25 000 kWh). Bis zu dieser Verbrauchsgrenze ist der Regelsteuersatz zu zahlen. Maßgebend ist der gesamte Verbrauch eines Unternehmens.

Beispiel:

Der Jahresverbrauch beläuft sich auf 45 MWh.

Die Steuerbelastung ohne Erlaubnis beträgt $45 \text{ MWh} \times 20,50 \text{ €/MWh} = 922,50 \text{ €}$. Dieser Betrag ist im Stromrechnungspreis des jeweiligen Energieversorgers enthalten.

Die Steuerbelastung mit Erlaubnis beträgt $45 \text{ MWh} \times 12,30 \text{ €/MWh} = 553,50 \text{ €}$ zzgl. Sockelbetrag i.H.v. $25 \text{ MWh} \times 8,20 \text{ €/MWh} = 205,00 \text{ €}$, insgesamt also $758,50 \text{ €}$. Mithin ergibt sich eine Steuerentlastung i.H.v. $164,00 \text{ €}$.

Die Stromsteuer kann **darüber hinaus nach § 10 Abs. 1 Stromsteuergesetz erlassen**, erstattet oder vergütet werden, wenn Strom durch Unternehmen des Produzierenden Gewerbes zu betrieblichen Zwecken entnommen wird, soweit die Steuer den Betrag von 512,50 € je Kalenderjahr übersteigt. Außerdem werden die Einsparungen des Unternehmens bei den Rentenversicherungsbeiträgen (Arbeitgeberanteil) bei der Berechnung der Entlastung berücksichtigt, da die Mehreinnahmen aus der Stromsteuer der Finanzierung der Beitragssatzsenkungen in der Rentenversicherung dienen. Die Vergütung

erfolgt zu 95 %.

Der Erlass, die Erstattung oder die Vergütung der Steuer nach § 10 Stromsteuergesetz ist für innerhalb eines Kalenderjahres entnommenen Strom bis zum 31. Dezember des folgenden Kalenderjahres schriftlich bei dem zuständigen Hauptzollamt zu beantragen.

Darüber hinaus kann eine **vollständige Stromsteuervergütung** von Unternehmen des Produzierenden Gewerbes für Strom beantragt werden, wenn dieser für bestimmte Prozesse verwendet wird, so z.B. für die Elektrolyse, für die Herstellung von Glas und Glaswaren, Zement, Ziegeln, Asphalt, für die Metallerzeugung und Metallbearbeitung und für chemische Reduktionsverfahren. Die Vergütung ist beim zuständigen Hauptzollamt mit einer Anmeldung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu beantragen.

b) Mineralölsteuer und Energiesteuer

Für von **Unternehmen des Produzierenden Gewerbes** bzw. der Land- und Forstwirtschaft zum Verheizen eingesetzte Energieerzeugnisse (Heizöl, Erdgas und Flüssiggas) wird nach § 54 Energiesteuergesetz eine **Steuerentlastung auf den Ökosteueranteil** gewährt. Die Entlastung beträgt für 2007 bei Heizöl 16,36 €/1 000 Liter, bei Erdgas 2,20 €/MWh und bei Flüssiggas 24,24 €/1 000 kg. Der Entlastungsbetrag wird je anspruchsberechtigtem Unternehmen und Kalenderjahr um einen Selbstbehalt i.H.v. 205,00 € gekürzt. Die Vergütung ist bis zum 31.12. des Folgejahres zu beantragen.

Beispiel:

Ein Unternehmen verbraucht im Kalenderjahr 20 000 Liter Heizöl und 100 MWh Erdgas.

Berechnung der Entlastung:

<i>20 000 Liter Heizöl x 16,36 €/1 000 Liter =</i>	<i>327,20 €</i>
<i>150 MWh Erdgas x 2,20 €/MWh=</i>	<i><u>330,00 €</u></i>
	<i>657,20 €</i>
<i>abzgl. Selbstbehalt</i>	<i><u>205,00 €</u></i>
<i>Entlastungsbetrag</i>	<i>452,20 €</i>

Auch bei der Energiesteuer wird bei der Verwendung für bestimmte Prozesse eine vollständige Entlastung von der Energiesteuer gewährt.

9. Aufwendungen für ein Kanzleijubiläum

Nach dem Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 20.6.2007 (Aktenzeichen 1 K1377/03 B) können Aufwendungen für ein in den Geschäftsräumen einer Anwaltssozietät stattgefundenes Kanzleijubiläum selbst dann als Betriebsausgaben abgezogen werden, wenn der eine Sozius am Tag zuvor seinen 50. Geburtstag begangen hat.

Diese Sichtweise ist nicht selbstverständlich, da bei derartigen Aufwendungen abzugrenzen ist zwischen betrieblich und privat veranlassten Aufwendungen. Aufwendungen für ein Kanzleijubiläum dürfen grundsätzlich als Betriebsausgaben abgezogen werden. Ein Fest aus Anlass eines runden Geburtstags eines Kanzleihinhabers wird dagegen der privaten Sphäre zugeordnet. Letztlich kommt es auf eine Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls an. Von Bedeutung ist, wer als Gastgeber auftritt, wer die Gästeliste bestimmt, welche Gäste geladen werden, wo die Veranstaltung stattfindet und ob das Fest den Charakter einer privaten Feier aufweist.

10. Elektronische Kapitalertragsteuer-Anmeldung ab 2009

Die Kapitalertragsteuer-Anmeldung ist erstmals für Kapitalerträge, die dem Gläubiger nach dem 31.12.2008 zufließen, auf elektronischem Wege an die Finanzverwaltung zu übermitteln.



Für Personengesellschaften

1. Schuldzinsenkürzung bei Personengesellschaften: gesellschaftsbezogene Betrachtungsweise

Schuldzinsen sind nach ausdrücklicher gesetzlicher Regelung steuerlich nicht abzugsfähig, wenn Überentnahmen getätigt werden. Eine Überentnahme wird dann angenommen, wenn die Entnahmen die Summe des Gewinns und der Einlagen übersteigen, wobei eine jahresübergreifende Betrachtung erfolgt. Die Einschränkung des Schuldzinsenabzugs steht unter weiteren Voraussetzungen, welche an dieser Stelle nicht im Einzelnen genannt werden sollen. Insbesondere wird aber der Abzug von Schuldzinsen für Darlehen zur Finanzierung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens nicht von der Abzugsbeschränkung erfasst. Auch erfolgt eine Einschränkung des Schuldzinsenabzugs nur dann, wenn die Schuldzinsen überhaupt die Grenze von 2 050 € übersteigen.

Strittig war nun, ob diese Grenze bei Personengesellschaften für jeden Gesellschafter gilt oder aber für die Personengesellschaft insgesamt nur einmal. Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 29.3.2007 (Aktenzeichen IV R 72/02) entschieden, dass der Betrag i.H.v. 2 050 € nicht jedem Gesellschafter in voller Höhe zusteht, sondern dieser vielmehr entsprechend den Schuldzinsenanteilen der einzelnen Gesellschafter aufzuteilen ist.

Generell ist bislang umstritten gewesen, ob diese Vorschrift bei Personengesellschaften gesellschaftsbezogen auszulegen ist, also eine Gesamtbetrachtung der Personengesellschaft zu erfolgen hat, oder aber eine gesellschaftsbezogene Ermittlung erfolgen muss. Der Bundesfinanzhof entschied entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung, dass diese Vorschrift gesellschaftsbezogen auszulegen ist und die Gewinnhinzurechnung deshalb auf der Grundlage des Anteils des einzelnen Gesellschafters am Gesamtgewinn der Personengesellschaft sowie dem Saldo seiner Entnahmen und Einlagen zu bestimmen ist.

Hinweis:

Diese gesellschaftsbezogene Betrachtung führt zunächst dazu, dass Entnahmen eines Gesellschafters nicht zum steuerlichen Nachteil eines anderen Gesellschafters führen können. Für viele Gesellschafter ist diese Entscheidung von Vorteil, da der Betrag i.H.v. 2 050 € nach Ansicht des Bundesfinanzhofs jedem Betrieb zu gewähren ist. Dies hat zur Folge, dass derjenige, der an mehreren Personengesellschaften beteiligt ist oder zusätzlich ein Einzelunternehmen betreibt, mehrfach in den Genuss des (anteiligen) Betrags kommt. Andererseits war die bislang von der Finanzverwaltung verfolgte gesellschaftsbezogene Betrachtungsweise oftmals günstiger, da Entnahmen eines Gesellschafters durch Einlagen eines anderen Gesellschafters ausgeglichen werden konnten. Insofern bleibt abzuwarten, ob die Finanzverwaltung dieses Urteil des Bundesfinanzhofs über den Streitfall hinaus allgemein anwendet und ob gegebenenfalls eine Übergangsregelung

geschaffen wird.

2. Keine schenkungsteuerliche Begünstigung bei Übertragung eines nießbrauchsbelasteten Anteils und Vorbehalt des Stimmrechts sowie eines unbegrenzten Entnahmerechts

Derzeit bietet sich in vielen Fällen noch die Nutzung der weitgehenden Vergünstigungen des jetzigen Erbschaftsteuerrechts und der vergleichsweise geringen Bemessungsgrundlage bei der unentgeltlichen Übertragung von Personengesellschaftsanteilen an. Dies gilt insbesondere bei ertragsstarken Personengesellschaften, die zukünftig voraussichtlich deutlich höher bewertet werden als noch nach derzeit geltendem Recht. Insoweit der Hinweis auf Tz. 2-3.

Die Nutzung des Freibetrags i.H.v. 225 000 € und des Bewertungsabschlags i.H.v. 35 % des derzeitigen Erbschaft-/Schenkungssteuerrechts erfordern bei der unentgeltlichen Übertragung von Personengesellschaftsanteilen, dass der Erwerber Mitunternehmer des Betriebs im steuerlichen Sinne wird. Die Einräumung eines Vorbehaltsnießbrauchs steht einer Mitunternehmerstellung regelmäßig nicht entgegen. In einem Fall, über den das Finanzgericht Rheinland-Pfalz mit Urteil vom 27.4.2006 (Aktenzeichen 4 K 2163/03) entschieden hat, hatten sich die Schenker aber nicht nur den Nießbrauch an den übertragenen Anteilen vorbehalten, sondern auch das Stimmrecht und ein unbegrenztes Entnahmerecht. Insoweit urteilte das Finanzgericht, dass eine Mitunternehmerstellung für den Beschenkten nicht mehr anzunehmen sei.

Hinweis:

Dieses Urteil zeigt, dass Vorsicht geboten ist, wenn die Rechte des Beschenkten eingeschränkt werden sollen. Auch wenn das Urteil des Finanzgerichts nicht rechtskräftig ist, sollten zu weitgehende Gestaltungen vermieden werden, da nachträgliche Korrekturmöglichkeiten nicht bestehen.



Für Arbeitnehmer

1. Nachentrichtung hinterzogener Arbeitnehmeranteile zur Gesamtsozialversicherung unterliegt der Lohnsteuer

In Fortentwicklung seiner Rechtsprechung hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 13.9.2007 (Aktenzeichen VI R 54/03) entschieden, dass bereits in der Nachentrichtung von Arbeitnehmeranteilen zur Sozialversicherung als solche ein über den Bruttolohn hinausgehender zusätzlicher geldwerter Vorteil liegt. Künftig kommt es danach nicht mehr darauf an, dass der Arbeitgeber bei der Nachentrichtung der Arbeitnehmeranteile rechtlich wie wirtschaftlich eine originär eigene Verbindlichkeit erfüllt.

Im Urteilssachverhalt hatte eine GmbH über mehrere Jahre hinweg zusätzliche Löhne ohne Lohnsteuerabzug und auch ohne Abzug von Sozialversicherungsbeiträgen geleistet (Schwarzgeldzahlungen). Nach Abführung der rückständigen Sozialversicherungsbeiträge durch die GmbH stellte die Lohnsteuer-Außenprüfung fest, dass die GmbH bei den Arbeitnehmern insoweit keinen Rückgriff genommen hatte und wertete dies als weiteren Lohnzufluss.

2. Firmenwagenbesteuerung nach der 1 %-Regelung

a) Zuzahlungen des Arbeitnehmers zu den Anschaffungskosten

Im Urteilssachverhalt streitig war die Frage der einkommensteuerrechtlichen Behandlung von Zuzahlungen eines Arbeitnehmers zu den Anschaffungskosten eines ihm überlassenen Dienstwagens bei der Anwendung der sog. 1 %-Regelung. Der Arbeitgeber hatte mit dem Arbeitslohn auch den geldwerten Vorteil aus der Fahrzeuggestellung nach der 1 %-Regelung der Besteuerung unterworfen. Der Arbeitnehmer hatte Abschreibungen für die geleistete Zuzahlung als Werbungskosten steuerlich geltend gemacht.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 18.10.2007 (Aktenzeichen VI R 59/06) den Werbungskostenabzug zugelassen. Letztlich ist dies auch gerechtfertigt, da der Arbeitnehmer Ausgaben in Form der Zuzahlung zur Anschaffung des Firmenwagens getätigt hat, welche sich steuerlich auswirken müssen.

Gestaltungshinweis:

Die Zuzahlungen zu den Anschaffungskosten kann der Arbeitgeber bereits im Zuge der Lohnabrechnungen berücksichtigen und die geleisteten Zuzahlungen gegen die steuerpflichtigen Sachbezüge nach der 1 %-Regelung (gegebenenfalls zuzüglich der 0,03 %-Regelung für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) bis maximal 0 verrechnen. Auf diese Weise können darüber hinaus Sozialversicherungsbeiträge gemindert werden, falls der betreffende Arbeitnehmer die Beitragsbemessungsgrenze noch nicht überschritten hat.

b) Vom Arbeitnehmer übernommene Treibstoffkosten als Werbungskosten?

Im Urteilssachverhalt streitig war die Frage der steuerlichen Behandlung der **von einem Arbeitnehmer selbst getragenen Treibstoffkosten** eines ihm überlassenen Dienstwagens bei der Anwendung der sog. 1 %-Regelung. Der Arbeitgeber hatte Leasingkosten, Steuern sowie Versicherung getragen und den geldwerten Vorteil aus der Fahrzeuggestellung nach der 1 %-Regelung der Besteuerung unterworfen. Der Arbeitnehmer hatte hingegen die laufenden Betriebskosten (insbesondere für Treibstoff) zu tragen, für die er den Werbungskostenabzug begehrte.

Die Finanzverwaltung wie auch das Finanzgericht Köln erkannten den Werbungskostenabzug nicht an. Der Bundesfinanzhof stellte nun in dem Urteil vom 18.10.2007 (Aktenzeichen VI R 57/06) für den Werbungskostenabzug wie folgt auf die Ermittlung des Werts der privaten Nutzung ab:

- Wird der Wert der privaten Nutzung pauschal nach der 1 %-Methode ermittelt, so können individuelle (Betriebs-)Kosten keine Berücksichtigung finden, da dies dem Pauschalierungszweck der Regelung entgegensteht.
- Wird demgegenüber der Wert der privaten Nutzung nach der Fahrtenbuchmethode ermittelt, liegt also ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch vor, so können die vom Arbeitnehmer getragenen Treibstoffkosten als Werbungskosten geltend gemacht werden.

c) Vom Arbeitnehmer übernommene Treibstoffkosten bei der Bemessung des lohnsteuerpflichtigen Betrags

Auch in dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 18.10.2007 mit dem Aktenzeichen VI R 96/04 war die Frage der steuerrechtlichen Behandlung der **von den Arbeitnehmern selbst getragenen Treibstoffkosten** aus der Nutzung der ihnen überlassenen sog. Dienstwagen streitig. Als Besonderheit des Sachverhalts ist herauszuheben, dass die Arbeitnehmer einer Autovermietung (ohne förmliche Dienstwagengestellung) die Möglichkeit hatten, bei Übernahme der Treibstoffkosten die Mietwagen auch privat zu nutzen; der Arbeitgeber hatte diese geldwerten Vorteile allerdings nicht der Lohnsteuer unterworfen.

Letztlich hat der Bundesfinanzhof hierzu festgestellt, dass die unentgeltliche Überlassung unstreitig einen geldwerten Vorteil darstellt, welcher mangels Einzelnachweis nach der 1 %-Methode zu bewerten ist. Bei dieser 1 %-Methode können nach höchstrichterlicher Rechtsprechung lediglich pauschale Nutzungsentgelte abgezogen werden; auf eigene Rechnung erworbener Treibstoff zählt aber nicht zu den pauschalen Nutzungsentgelten, wirkt sich also nicht auf den steuerpflichtigen geldwerten Vorteil aus und kann auch nicht von den Arbeitnehmern als Werbungskosten geltend gemacht werden.

Hinweis:

Wird der geldwerte Vorteil mit einem durchschnittlichen Pauschalsteuersatz erfasst, scheidet ein entsprechender Werbungskostenabzug schon aus diesem Grunde aus.

3. Abschaffung der Zweijahresfrist bei der Antragsveranlagung

Eine Antragsveranlagung zur Einkommensteuer für Arbeitnehmer zur Berücksichtigung bestimmter steuermindernder Abzugsbeträge war bislang nur innerhalb einer Frist von zwei Jahren möglich. Die Rechtmäßigkeit dieser Zweijahresfrist ist umstritten. Nunmehr wurde vom Gesetzgeber die Zweijahresfrist aufgehoben. Diese Änderung gilt erstmals für Anträge auf Veranlagung ab dem Jahr 2005, welche nun innerhalb der **Festsetzungsfrist von vier Jahren** gestellt werden können.



Für Bezieher von Kapitaleinkünften

1. Verkauf und Rückkauf von Wertpapieren am selben Tag zur Realisierung von Spekulationsverlusten kein Gestaltungsmissbrauch

Verkauft ein Anleger im Wert gesunkene Wertpapiere innerhalb der bisherigen Spekulationsfrist von einem Jahr zur steuerwirksamen Realisierung der Verluste und kauft er an demselben Tag in gleicher Stückzahl die gleichen Wertpapiere zurück, ist dies nach Ansicht des Finanzgerichts Baden-Württemberg (Urteil vom 1.8.2007, Aktenzeichen 1 K 51/06) kein Gestaltungsmissbrauch. Ziel solcher Transaktionen ist es, die wirtschaftlich erlittenen Verluste zumindest steuerlich geltend zu machen. Zu beachten ist insoweit allerdings, dass derartige Spekulationsverluste nur mit Spekulationsgewinnen und nicht mit anderen Einkünften verrechnet werden können.

Hinweis:

Gegen das Urteil wurde Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt. Generell ist in solchen Fällen Vorsicht geboten. Das Finanzgericht Hamburg und das Finanzgericht Schleswig-Holstein hatten in ähnlichen Fällen einen Gestaltungsmissbrauch gesehen und die gel-

tend gemachten Spekulationsverluste nicht anerkannt.

2. Einschränkung des Ausschlusses der Abgeltungsteuer bei schädlicher Back-to-back-Finanzierung

Die ab 2009 geltende Abgeltungsteuer kommt nicht zur Anwendung, wenn eine **schädliche Back-to-back-Finanzierung** vorliegt. Diese Regelung gilt für Finanzierungen einer GmbH, wenn der betroffene Steuerpflichtige zu mindestens 10 % beteiligt ist, für Gesellschafter einer Personengesellschaft sowie bei der Kapitalbeschaffung für z.B. Vermietungsobjekte. Liegt eine schädliche Back-to-back-Finanzierung vor, so unterliegen die Zinseinkünfte des Steuerpflichtigen der Tarifbesteuerung und nicht dem 25%igen Abgeltungsteuersatz. Verhindert werden soll hiermit, dass einerseits der Zinsaufwand die Steuer nach dem normalen Tarif mindert, andererseits aber die Zinserträge der vergleichsweise niedrigen Abgeltungsteuer unterliegen.

Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger führt bei einem Vermietungsobjekt umfangreiche Instandsetzungen durch und finanziert diese durch ein Bankdarlehen i.H.v. 100 000 € zu 6 % Jahreszins. Gleichzeitig legt der Steuerpflichtige bei dieser Bank private Gelder i.H.v. 100 000 € als Anleihen an und erhält einen Jahreszins von 5 %.

Nach den ab 2009 geltenden Besteuerungsregeln würden die Zinsen aus den Anleihen lediglich der 25 %igen Abgeltungsteuer unterliegen, wohingegen die Darlehenszinsen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten abgesetzt werden können und damit die Steuer mit maximal 45 % (Höchststeuersatz) mindern. In diesem Fall ist zu prüfen, ob eine schädliche Back-to-back-Finanzierung vorliegt.

Durch das Jahressteuergesetz 2008 wurde die **Regelung** zum Ausschluss der Abgeltungsteuer bei schädlicher Back-to-back-Finanzierung nun **wesentlich entschärft**. Nunmehr wird eine schädliche Back-to-back-Finanzierung dann angenommen, wenn (insbesondere) Kapitalanlage und Kapitalüberlassung durch den Dritten (i.d.R. ein Kreditinstitut) in einem Zusammenhang stehen. Ein solcher Zusammenhang soll insbesondere dann gegeben sein, wenn die Kapitalüberlassung in einem engen zeitlichen Zusammenhang mit einer Kapitalanlage steht oder die jeweiligen Zinsvereinbarungen miteinander verknüpft sind, so beispielsweise bei Koppelung sowohl des Kredit- als auch des Guthabenzinses an einen Referenzzinssatz wie z.B. den LIBOR.

Nach dem Gesetz wird ein solcher schädlicher Zusammenhang jedoch dann verneint, wenn die Zinsvereinbarungen marktüblich sind oder die Anwendung des vergleichsweise günstigen Abgeltungsteuersatzes von 25 % gegenüber dem normalen Steuertarif beim Steuerpflichtigen zu keinem Belastungsvorteil führt.

Hinweis:

Allerdings kann ein schädlicher Zusammenhang nach dem Gesetz auch dann vorliegen, wenn Kapitalaufnahme und Kapitalanlage bei verschiedenen Banken erfolgen (Doppelbankenfall).

3. Sog. Daytrader nicht zwingend gewerblich tätig

Der Gewerbesteuer unterliegen nur gewerbliche Einkünfte. Diese sind abzugrenzen von einer reinen Vermögensverwaltung in Form einer Fruchtziehung aus dem Vermögen. Die insoweit erzielten Erträge sind dann als Einkünfte aus Kapitalvermögen oder Einkünfte

aus Vermietung und Verpachtung bei der Einkommensteuer zu erfassen.

Gerade bei den Einkünften aus Kapitalvermögen kann es zu Abgrenzungsschwierigkeiten kommen. Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg hat mit Urteil vom 29.8.2007 (Aktenzeichen 3 K 5109/03 B) entschieden, dass ein gelernter Bankkaufmann, der ausschließlich auf eigene Rechnung und in eigenem Namen als sog. Daytrader im Echtzeithandel nachhaltig taggleich Ankäufe und Verkäufe von Wertpapieren, überwiegend sog. Leerverkäufe tätigt, seine Order über Depotbanken oder Online-Broker platziert, über eine geschäftsmäßige Organisation verfügt, sich die nötigen Informationen über Privatanleger gleichermaßen zugängliche Internetinformationsquellen verschafft und erhebliche Gewinne erzielt, nicht als gewerblicher Wertpapierhändler tätig wird und damit auch nicht der Gewerbesteuer unterliegt. Die Gewinne aus diesen Geschäften betragen in den betreffenden Jahren immerhin ca. 875 000 DM und 5 429 000 DM.

Entscheidend stellte das Finanzgericht darauf ab, dass der Typus des gewerblichen Wertpapierhändlers von dem eines privaten Anlegers abzugrenzen sei. Hierbei sei zu berücksichtigen, dass der gewerbsmäßige Wertpapierhändler für Dritte tätig werde und Dienstleistungen erbringe. Hierzu benötige er die Genehmigung der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht. Die Tätigkeit des gewerblichen Wertpapierhändlers zeichne sich darüber hinaus dadurch aus, dass er zu anderen Händlern oder außerhalb des Börsenmarkts zu institutionellen Anlegern Kontakte knüpft, um seine Wertpapiergeschäfte abzuwickeln. Hierfür erhalte er von seinen Kunden eine Provision bzw. erziele seinen Gewinn aus der Handelsspanne zwischen An- und Verkaufspreis. Hierbei tätige er Geschäfte in Größenordnungen und zu Marktkonditionen, die dem privaten Anleger nicht zugänglich seien. Demgegenüber sei der Privatanleger auf den reinen Markt des offiziellen Börsenparketts beschränkt und kenne nicht seine Kontrahenten. Dementsprechend liege bei einem Wertpapierhandel, auch in erheblichem Umfang, stets eine private Vermögensverwaltung vor, wenn keine Angebote an Dritte erfolgten.

Hinweis:

Das Urteil ist nicht rechtskräftig. Eine Abgrenzung ist letztlich insoweit nur im Einzelfall möglich. Allerdings zeigt dieses Urteil, dass sich durch den Wandel der technischen Möglichkeiten beim Handel für Privatpersonen und bei der Informationsbeschaffung über allgemein zugängliche Quellen des Internets die Abgrenzung zwischen dem privaten Anleger und dem gewerblichen Händler verschiebt.



Für Hauseigentümer

1. Aufwendungen für ein Schadstoff-Gutachten

Mit Urteil vom 17.7.2007 (Aktenzeichen IX R 2/05) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass Aufwendungen für ein Schadstoff-Gutachten, das der Feststellung einer durch einen Mieter verursachten Untergrund- und Bodenverunreinigungen dient, als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar sein können.

Im Urteilsfall wurde das zunächst bis 1953 als Firmensitz einer Bauunternehmung dienende Grundstück danach als betriebseigener Bauhof genutzt. Im Anschluss daran erfolgten ab 1969 Vermietungen an einen Kraftfahrzeug-Zubehörhandel mit Werkstatt und

an ein Geschäft für Kleinkraftträder, Rasenmäher und Sägen, das auch Reparaturen durchführte. Die Mieter nutzten „auch die auf dem Grundstück befindliche Tankstelle, wodurch das Grundstück teilweise mit Öl und Benzin verunreinigt worden“ war. Anfang 1993 war vorsorglich ein Schadstoff-Gutachten in Auftrag gegeben worden, das unter Berücksichtigung von Bebauung und Nutzungsgeschichte das Geschäftsgrundstück auf mögliche Kontaminationen des Bodens und der Bausubstanz untersuchen sollte. Das Gutachten wurde im Juni 1993 erstellt. Die Kosten i.H.v. etwa 50 000 DM wurden schließlich im Februar 1994 beglichen. Im Oktober 1994 kündigte der letzte Mieter das bestehende Mietverhältnis zu Ende Januar 1995. Seit Februar 1995 hat das Gebäude - bis zu dessen Verkauf - leer gestanden; allerdings bemühte sich der Grundstückseigentümer noch in den Jahren 1995 und 1996, das Geschäftsgrundstück nach durchzuführender Sanierung mit vollständiger Neubebauung über einen Makler langfristig zu vermieten. Mit Vertrag vom Januar 2000 wurde das Objekt schließlich veräußert.

Der Bundesfinanzhof hat in seiner Urteilsbegründung ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die nutzungsbedingte Veranlassung der Aufwendungen nicht durch die spätere, erst Anfang 2000 erfolgte Grundstücksveräußerung verdrängt oder überlagert wurde. Insoweit war allerdings wichtig, dass im Urteilsfall neben der möglichen Veräußerung des Grundstücks auch das ernsthafte und nachhaltige Bemühen um seine Vermietung und damit eine (Mit-)Veranlassung durch die (beabsichtigte) Nutzung der Immobilie gegeben war.

2. Aufwand für Umbau eines Großraumbüros in Einzelbüros sofort als Erhaltungsaufwand abziehbar

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 16.1.2007 (Aktenzeichen IX R 39/05) entschieden, dass die Umbaukosten eines Großraumbüros unter Verwendung von sog. Rigips-Ständerwerk in vier Einzelbüros als sofort abziehbare Erhaltungsaufwendungen einzustufen sind. Das Finanzamt war hingegen der Ansicht, dass es sich bei den betreffenden Aufwendungen um nachträgliche Herstellungskosten handele, die nicht sofort, sondern als Absetzungen für Abnutzung (AfA) über die Nutzungsdauer des Gebäudes abgeschrieben werden müssten. Im Zuge der Umbaumaßnahme wurde auch die Elektroinstallation in den von der Baumaßnahme betroffenen Räumen erneuert. Das Großraumbüro bzw. anschließend die vier einzelnen Büros waren fremdvermietet. Entscheidend war insoweit, dass die Baumaßnahmen an dem bereits fertig hergestellten Gebäude weder zu einer Wesensänderung der vermieteten Räume noch zu einer Erweiterung der Nutzfläche geführt haben. Die durchgeführten Arbeiten hätten auch nicht den Standard des Vermietungsobjekts erhöht, weil nur im Bereich der Elektroinstallation, nicht aber in den Bereichen der Sanitär- und Heizungsinstallation oder der Fenster Veränderungen vorgenommen worden sind.

Mit freundlichen Grüßen

Manfred Gerstner

