

MANFRED GERSTNER

Steuerberater

Holzer Platz 3
66265 Heusweiler
Telefon: (0 68 06) 98 32-0
Telefax: (0 68 06) 98 32-10

Manfred Gerstner • Holzer Platz 3 • 66265 Heusweiler

Mandanten-Rundschreiben3/2008

Bundesverfassungsgericht zur Abzugsfähigkeit von Krankenversicherungsbeiträgen • Keine Vererblichkeit von Verlustvorträgen • Abgeltungsteuer

Sehr geehrte Damen und Herren,

im Mittelpunkt des Interesses stehen derzeit wichtige Entscheidungen der Rechtsprechung. So ordnet das Bundesverfassungsgericht eine Überprüfung der Absetzbarkeit von Beiträgen zur Kranken- und Pflegeversicherung an. Die jetzige Regelung ist mit dem Grundgesetz unvereinbar, soweit der Sonderausgabenabzug die Beiträge zu einer privaten Krankenversicherung und einer privaten Pflegeversicherung nicht ausreichend erfasst, die dem Umfang nach erforderlich sind, um dem Steuerpflichtigen und seiner Familie eine sozialhilfegleiche Kranken- und Pflegeversorgung zu gewährleisten. Die ab 2010 anstehende Gesetzesänderung dürfte vielen Steuerpflichtigen eine merkliche Entlastung bringen.

Daneben ist der Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs zur Frage der Vererblichkeit von einkommensteuerlichen Verlustvorträgen herauszuheben. Nach bisheriger Rechtsprechung kann der Erbe vom Erblasser nicht genutzte Verlustvorträge bei seiner Einkommensteuer geltend machen. Von dieser Sichtweise ist der Bundesfinanzhof nun abgerückt.

Weiterhin ist herauszustellen, dass die Erbschaftsteuerreform 2008 nun voraussichtlich zeitnah beschlossen wird. Auch wenn einige Details noch strittig sind, so sollten notwendige Handlungsschritte kurzfristig eingeleitet werden, um gegebenenfalls das jetzige Recht noch nutzen zu können.

Für alle Steuerpflichtigen

1. Bundesverfassungsgericht ordnet die Überprüfung der Absetzbarkeit von Beiträgen zur Kranken- und Pflegeversicherung an. 1
2. Änderung der Rechtsprechung: Keine Vererblichkeit von Verlustvorträgen. 2
3. Aktuelles zur Erbschaftsteuerreform. 3
4. Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags . . 4
5. Zum Sonderausgabenabzug von Beiträgen zu berufsständischen Versorgungseinrichtungen für die Veranlagungszeiträume vor 2005. 5
6. Abzugsverbot für private Steuerberatungskosten umstritten. 6
7. Kosten für Zahnimplantat als außergewöhnliche Belastung. 7
8. Preisgelder für die Teilnahme als Kandidat an einer Fernsehshow als sonstige Einkünfte zu versteuern. 8
9. Ausgleich für einen ehevertraglich vereinbarten Teilverzicht auf nahehehlichen Unterhalt unterliegt der Schenkungsteuer. 9

Für Unternehmer und Freiberufler

1. Umsatzsteuer bei der Veräußerung verpachteter Immobilien. 10
2. Entwurf einer Verwaltungsanweisung zur Zins-schranke. 11
3. Nachweis der Voraussetzungen für die Befreiung als innergemeinschaftliche Lieferung. 12
4. Voraussetzungen für eine Betriebsverpachtung im Ganzen. 13
5. Einschränkung des Schuldzinsenabzugs bei Überentnahmen verfassungsgemäß? 14
6. Abgrenzung zwischen gewerblicher und freiberuflicher Tätigkeit bei Autodidakten. 15
7. Anforderungen an die Schätzung von Einkünften durch die Finanzbehörde. 16
8. Nachholverbot bei versehentlich zu geringen Zuschreibungen bei Pensionsrückstellungen 17
9. Vorläufige Festsetzungen bei der Gewerbesteuer 18

Für Personengesellschaften

1. Bilanzsteuerliche Behandlung von Pensionszusagen einer Personengesellschaft an einen Gesellschafter und dessen Hinterbliebene.... 19-22
 - a) Pensionszusagen in der Zeit bis zum Erreichen des Pensionsalters. 19
 - b) Behandlung der späteren Pensionszahlungen 20
 - c) Behandlung einer Rückdeckungsversicherung 21
 - d) Übergangsregelung. 22
2. Behandlung von Einlagen in den Folgejahren bei der Verlustabzugsbeschränkung. 23

Für Arbeitnehmer

1. Übernahme der Beiträge zu den Berufskammern führt zu Arbeitslohn. 24
2. Leistungen aus einer Gruppenunfallversicherung als Arbeitslohn?. 25

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

1. Vorbereitung auf die Abgeltungsteuer. 26-30
 - a) Steuerliche „Gewinner“ und „Verlierer“. 26
 - b) Nutzung der Übergangsregelung. 27
 - c) Kurzfristige Gestaltungen. 28
 - d) Nutzung und Steuerung von Verlusten. 29
 - e) Keine Abgeltungsteuer bei begünstigten Lebensversicherungen und Immobilienverkäufen. 30
2. Veräußerung von Indexzertifikaten mit Garantiezusage. 31

Für Hauseigentümer

1. Werbungskostenabzug des Steuerpflichtigen auch bei Zahlung eines Dritten im abgekürzten Vertragsweg 32
2. Vorsteuerabzug bei Erwerb und erheblichem Umbau gemischt genutzter Gebäude. 33
3. Vorsteuerabzug für Grundstücksgemeinschaft bei Auftragserteilung durch einen Miteigentümer.... 34
4. Verluste bei der Verpachtung unbebauten Grundbesitzes nicht ohne Weiteres steuerlich abziehbar. 35

Für alle Steuerpflichtigen

1. Bundesverfassungsgericht ordnet die Überprüfung der Absetzbarkeit von Beiträgen zur Kranken- und Pflegeversicherung an

- 1 Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung können steuerlich nur sehr eingeschränkt geltend gemacht werden. Das Bundesverfassungsgericht hat nun aber mit Beschluss vom 13.2.2008 (Aktenzeichen 2 BvL 1/06) festgestellt, dass die einschlägigen gesetzlichen Normen **mit dem Grundgesetz unvereinbar** sind, soweit der Sonderausgabenabzug die Beiträge zu einer privaten Krankenversicherung und einer privaten Pflegeversicherung nicht ausreichend erfasst, die dem Umfang nach erforderlich sind, um dem Steuerpflichtigen und seiner Familie eine sozialhilfgleiche Kranken- und Pflegeversorgung zu gewährleisten. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, spätestens **mit Wirkung zum 1.1.2010 eine Neuregelung** zu treffen, da das Bundesverfassungsgericht ansonsten ab dem Jahr 2010 die entsprechenden Beiträge in voller Höhe als Sonderausgaben anerkennt. Bis zum Jahr 2010 bleiben die betreffenden einkommensteuerrechtlichen Vorschriften sowie die Nachfolgeregelungen allerdings weiter anwendbar.

Hinweis:

Von den anstehenden Änderungen werden viele Steuerpflichtige massiv profitieren. Am stärksten betroffen dürften **privat Krankenversicherte** mit Kindern sein, da derzeit die Krankenversicherungsbeiträge für die Kinder des Steuerpflichtigen steuerlich gar nicht berücksichtigt werden.

2. Änderung der Rechtsprechung: Keine Vererblichkeit von Verlustvorträgen

2

Nach der bisherigen ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ging ein festgestellter und noch nicht verbrauchter Verlust des Verstorbenen auf die Erben über. Das heißt, der Erbe konnte einen vom Erblasser nicht ausgenutzten Verlust bei seiner eigenen Veranlagung zur Einkommensteuer geltend machen. Der Große Senat des Bundesfinanzhofs hat nun diese Rechtsprechung aufgegeben. Mit dem lange erwarteten Beschluss vom 17.12.2007 (Aktenzeichen GrS 2/04) ist entschieden worden, dass **Verluste mit dem Tod des Steuerpflichtigen untergehen** und mithin vom Erben nicht genutzt werden können.

Zur Begründung führte der Große Senat des Bundesfinanzhofs zunächst aus, dass sich das im Erbfall maßgebliche Prinzip der Gesamtrechtsnachfolge zwar auch auf das Steuerrecht erstreckte, so dass dementsprechend auch die Forderungen und Schulden aus dem Steuerschuldverhältnis auf den Rechtsnachfolger (Erben) übergehen. Hinsichtlich der Vererblichkeit des Verlustvortrags sei aber eine Auslegung der einkommensteuerlichen Vorschrift zum Verlustvortrag maßgeblich. Nach den allgemeinen Grundsätzen des Einkommensteuerrechts, welche auf die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen abstellen und daran die Besteuerung knüpfen, ist ein Verlustübergang auf eine andere Person nicht möglich.

Hinweis:

Im Ergebnis gibt der Große Senat des Bundesfinanzhofs die bisherige Rechtsprechung **mit Wirkung für alle Erbfälle auf, die nach Ablauf des Tages der Veröffentlichung dieses Beschlusses eintreten**. Für bis zu diesem Zeitpunkt eingetretene Erbfälle bleibt die bisherige Rechtsprechung hingegen weiter anwendbar. Darüber hinaus weist der Große Senat darauf hin, dass auch künftig in seltenen und extrem gelagerten Konstellationen eine auf den entsprechenden Einzelfall bezogene, abweichende Steuerfestsetzung oder ein Steuererlass in Betracht kommen können.

In einschlägigen Fällen sollte darauf geachtet werden, dass Verlustvorträge in möglichst großem Umfang genutzt werden bzw. gar nicht erst entstehen. Gegebenenfalls kann eine Nutzung vorhandener Verlustvorträge noch im Jahr des Todes durch bilanzpolitische oder sachverhaltensgestaltende Maßnahmen erfolgen.

3. Aktuelles zur Erbschaftsteuerreform

3

Die Erbschaftsteuerreform steht kurz vor dem Abschluss, auch wenn einzelne Details noch umstritten sind. Zwischenzeitlich wurden vom Bundesministerium der Finanzen die Diskussionsentwürfe zu den **Bewertungsverordnungen** bekannt gegeben. Auf dieser Basis können nun erste Vergleichsberechnungen zwischen dem noch geltenden Recht und dem geplanten Recht angestellt werden.

Hinsichtlich der Bewertung von Betriebsvermögen und Kapitalgesellschaftsanteilen ist herauszuheben, dass das vorgeschlagene **vereinfachte Ertragswertverfahren** nicht für Großbetriebe im Sinne der Betriebsprüfungsordnung gelten soll. Ebenfalls ausgeschlossen ist dieses Verfahren, wenn es „zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt“. Dies ist insbesondere dann gegeben, wenn in der Praxis für die betreffende Branche andere Bewertungsverfahren einschlägig sind, so beispielsweise das Multiplikatorverfahren bei Freiberuflerpraxen.

Des Weiteren will die Finanzverwaltung den **Kapitalisierungszinssatz**, bestehend aus dem Basiszins (Rendite langfristiger Anleihen) und einem festen Risikozuschlag von 4,5 %, für alle Bewertungen, also auch außerhalb des vereinfachten Ertragswertverfahrens, festschreiben. Diese völlig unsachgerechte Lösung wurde vom Bundesrat allerdings bereits abgelehnt. Grundsätzlich erfolgt die Unternehmensbewertung zukünftig durch Abzinsung der erwarteten Erträge aus dem Unternehmen mit dem Kapitalisierungszinssatz. Der ermittelte Unternehmenswert wird somit maßgeblich durch den angesetzten Kapitalisierungszinssatz bestimmt. In der betriebswirtschaftlichen Praxis variiert der anzuwendende Zinssatz je nach Branche, Risikostruktur und Unternehmensgröße.

Der **Bundesrat** hat in seiner 841. Sitzung am 15.2.2008 zum Erbschaftsteuerreformgesetz Stellung genommen. Herauszuheben sind hinsichtlich der Besteuerung von unternehmerischem Vermögen folgende Änderungsvorschläge:

- Die Gewährung des Verschonungsabschlags bei Betriebsvermögen, also die Nichterfassung von grundsätzlich 85 % des Unternehmenswerts, soll nicht an die **Lohnsummenregelung** gekoppelt werden bei Betrieben mit bis zu zehn Beschäftigten und ebenfalls nicht bei einer geringen Lohnsumme von bis zu 100 000 €. Bei der Prüfung der Grenze von zehn Beschäftigten sollen Teilzeitkräfte nur anteilmäßig einbezogen werden.
- Bei den Regelungen zur **Lohnsumme** (Ausgangslohnsumme, jährliche Lohnsumme und Zahl der Arbeitnehmer) sollen aus Gründen der Objektivierung sowohl der Erblasser/Schenker als auch der Erwerber ausgenommen werden.

- Die **Behaltefrist**, also die Frist, in der das begünstigte Unternehmensvermögen nicht verkauft oder aufgegeben werden darf, soll zehn statt fünfzehn Jahre betragen.
- Bei Verstoß gegen die Behaltefrist soll der Verschonungsabschlag nur zeitanteilig wegfallen.
- Es soll geprüft werden, wie eine **Doppelbelastung mit Erbschaft- und Ertragsteuern** in den Fällen einer Betriebsveräußerung nach dem Erbanfall beseitigt oder verringert werden kann.
- Hinsichtlich der steuerlichen Belastung soll zwischen der Steuerklasse II und der Steuerklasse III differenziert werden. Ohne eine solche Differenzierung würden nahe Verwandte fremden Dritten steuerlich gleichgestellt.

Hinweis:

Letztlich bleibt abzuwarten, welche Regelungen tatsächlich Gesetz werden.

Im Grundsatz ist bereits jetzt absehbar, dass gerade ertragsstarke Personengesellschaften zukünftig deutlich höher belastet werden als nach bisherigem Recht. Des Weiteren wird die Verschonung von Betriebsvermögen nach derzeitigem Stand an sehr viel strengere Bedingungen geknüpft als nach derzeit noch geltendem Recht. Können zukünftig die Bedingungen für die Verschonungsregelung nicht eingehalten werden, so wird sich eine vergleichsweise sehr hohe Nachbelastung ergeben.

Gravierend wird die zukünftige Bewertung mit dem Verkehrswert dann sein, wenn von der Verschonungsregelung kein Gebrauch gemacht werden kann, z.B. weil das Vermögen überwiegend aus fremdvermieteten Immobilien besteht.

Des Weiteren ist zu beachten, dass bei der Übertragung von größeren unternehmerischen Vermögen zukünftig eine aufwendige und kostenintensive Unternehmensbewertung vorgenommen werden muss. Welche Unsicherheiten sich insoweit im Hinblick auf die Anerkennung der gefundenen Werte durch die Finanzverwaltung ergeben werden, ist noch nicht absehbar.

4. Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags

- 4 Das Bundesverfassungsgericht hat eine Verfassungsbeschwerde gegen das Solidaritätszuschlaggesetz nicht angenommen (Beschluss vom 11.2.2008, Aktenzeichen 2 BvR 1708/06). Die Beschwerdeführer hatten einen Verstoß des Solidaritätszuschlaggesetzes gegen den verfassungsrechtlichen Grundsatz der Verhältnismäßigkeit geltend gemacht und gerügt, der Solidaritätszuschlag dürfe nicht zeitlich unbeschränkt erhoben werden. Die zeitlich längstens mögliche Befristung sei im Streitjahr 2002 abgelaufen, so die Beschwerdeführer.

Hinweis:

Da das Bundesverfassungsgericht allerdings auf eine Begründung des Beschlusses verzichtet hat, wird die Frage der Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlaggesetzes weiter in Frage gestellt. Dennoch wird die Vorläufigkeit, unter der bislang Steuerbescheide wegen dieser noch offenen Frage ergangen sind, wohl aufgehoben werden.

5. Zum Sonderausgabenabzug von Beiträgen zu berufsständischen Versorgungseinrichtungen für die Veranlagungszeiträume vor 2005

- 5 Die Beschwerdeführer, eine selbständige Rechtsanwältin sowie ein selbständiger Arzt und seine Ehefrau, rügten eine zu niedrige einkommensteuerliche Berücksichtigung ihrer Beiträge, insbesondere zu berufsständischen Versorgungseinrichtungen in der bis zum 31.12.2004 geltenden Fassung des Einkommensteuergesetzes. Das Bundesverfassungsgericht hat die Verfassungsbeschwerde aber nicht zur Entscheidung angenommen (Beschluss vom 13.2.2008, Aktenzeichen 2 BvR 1220/04 und 2 BvR 410/05). Entscheidungserheblich stellte das Bundesverfassungsgericht darauf ab, dass der Gesetzgeber ab dem Jahr 2005 eine Neuregelung zur steuerlichen Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen geschaffen hat und das Bundesverfassungsgericht in dem seinerzeit maßgebenden Beschluss zur steuerlichen Berücksichtigung der Alterseinkünfte (Beschluss vom 6.3.2002, Aktenzeichen 2 BvL 17/99) darauf verzichtet hatte, dem Gesetzgeber eine rückwirkende Anpassung aufzuerlegen.

Hinweis:

Insoweit sind Einsprüchen in dieser Hinsicht geringe Chancen einzuräumen. Betroffen sind viele Berufsgruppen von Freiberuflern.

6. Abzugsverbot für private Steuerberatungskosten umstritten

Ab dem Jahr 2006 können private Steuerberatungskosten steuerlich nicht mehr geltend gemacht werden. Als Abzugsposten können lediglich noch Steuerberatungskosten angesetzt werden, welche mit einzelnen Einkunftsarten zusammenhängen. So beispielsweise für die Ermittlung des Überschusses aus einem Vermietungsobjekt oder die Beratung eines Freiberuflers.

6

Das Abzugsverbot für private Steuerberatungskosten ist rechtlich umstritten, da das Grundgesetz verbietet, dass der Fiskus auf Einkommen zugreift, das für unvermeidbare Ausgaben benötigt wird. Das Niedersächsische **Finanzgericht** hat mit Urteil vom 17.1.2008 (Aktenzeichen 10 K 103/07) jedoch entschieden, dass es sich bei den privaten Steuerberatungskosten nicht um solche unvermeidbaren Ausgaben handelt. Allerdings hat das Finanzgericht die **Revision vor dem Bundesfinanzhof** wegen grundsätzlicher Bedeutung dieser Rechtsfrage zugelassen. Die Revision ist zwischenzeitlich auch anhängig, so dass diese Frage von dem höchsten deutschen Steuergericht geklärt werden wird.

Hinweis:

Einsprüche gegen Einkommensteuerbescheide, mit denen unter Hinweis auf dieses beim Bundesfinanzhof anhängige Verfahren der Abzug privater Steuerberatungskosten begehrt wird, können nun bis zur Entscheidung des Bundesfinanzhofs **ruhen**. Dies hat für den Steuerpflichtigen den Vorteil, dass er seine Steuerveranlagung in diesem Punkt offen halten kann, ohne selbst ein Einspruchsverfahren oder gar ein kostenpflichtiges Klageverfahren vor einem Finanzgericht führen zu müssen.

7. Kosten für Zahnimplantat als außergewöhnliche Belastung

Krankheitskosten können bei Überschreiten von bestimmten Betragsgrenzen (sog. zumutbare Eigenbelastung) als außergewöhnliche Belastung bei der Einkommensteuer geltend gemacht werden. Steuerlich nicht berücksichtigt werden allerdings vorbeugend angefallene Aufwendungen oder Aufwendungen im Zusammenhang mit sog. alternativen bzw. wissenschaftlich umstrittenen Behandlungsmethoden. Nach dem Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 28.11.2007 (Aktenzeichen 2 K 5507/04) können Aufwendungen für **fest implantierten Zahnersatz** steuermindernd geltend gemacht werden. Bei dieser Methode handele es sich um einen anerkannten Standard der zahnärztlichen Versorgung. Für die steuerliche Berücksichtigung dieser Kosten sei es unbeachtlich, dass der Leistungskatalog der gesetzlichen Krankenversicherung im Wesentlichen auf herausnehmbare Prothesen beschränkt ist.

7

8. Preisgelder für die Teilnahme als Kandidat an einer Fernsehshow als sonstige Einkünfte zu versteuern

In Fernsehshows treten vermehrt „Laien“ auf und erhalten dafür ein Honorar und je nach Verlauf der Show auch Preisgelder. Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 28.11.2007 (Aktenzeichen IX R 39/06) sind sowohl die **Honorare** als auch die **Preisgelder als sonstige Einkünfte zu versteuern**. Bedeutsam ist, dass der Bundesfinanzhof auch die Preisgelder als steuerpflichtige Einnahmen eingestuft hat. Anders als bei nicht steuerpflichtigen Spiel- und Lotteriegewinnen (dort wird keine auf die Erzielung von Einkünften gerichtete Tätigkeit ausgeübt), sind die Preisgelder in diesen Fällen als Entgelt für die Teilnahme an der Fernsehshow einzustufen. Auf die Frage, wie hoch die Gewinnchance ist, komme es insoweit nicht an.

8

9. Ausgleich für einen ehevertraglich vereinbarten Teilverzicht auf nachehelichen Unterhalt unterliegt der Schenkungsteuer

Der Bundesfinanzhof hatte über folgenden Fall zu urteilen: Die Klägerin schloss am 22.7.1997 mit ihrem späteren Ehemann einen notariell beurkundeten Ehevertrag, durch den u.a. Regelungen über ihren Anspruch auf nachehelichen Unterhalt getroffen wurden. Danach blieb es im Grundsatz bei der gesetzlichen Regelung dieses Anspruchs. Der Anspruch betrug jedoch monatlich höchstens (wertgesichert) 10 000 DM und ermäßigte sich im Fall der Wiederverheiratung der Klägerin nach einer Scheidung auf die Hälfte. Außerdem waren sich die Beteiligten darüber einig, dass die Klägerin nicht verpflichtet sei, im Fall einer Ehescheidung eine Erwerbstätigkeit auszuüben. Einer in dem Ehevertrag ferner getroffenen Vereinbarung entsprechend, zahlte der Ehemann im Jahr 1997 als „Gegenleistung“ für den teilweisen Verzicht auf nachehelichen Unterhalt an die Klägerin einen mit dem Zeitpunkt der Eheschließung fällig gewordenen Geldbetrag von 1,5 Mio. DM.

9

Der Bundesfinanzhof stufte mit Urteil vom 17.10.2007 (Aktenzeichen II R 53/05) die geleistete Zahlung in Höhe von 1,5 Mio. DM als freigebige Zuwendung ein, welche der Schenkungsteuer unterliegt. Als Begründung führte der Bundesfinanzhof insbesondere an, dass die Klägerin durch die Zuwendung des Betrags von 1,5 Mio. DM aus dem Vermögen des Ehemanns unentgeltlich bereichert wurde. Sie hatte im Zeitpunkt der Zahlung weder einen entsprechenden gesetzlichen Anspruch auf die Zuwendung noch stellte der teilweise Unterhaltsverzicht eine Gegenleistung im schenkungsteuerlichen Sinne dar.

Für Unternehmer und Freiberufler

1. Umsatzsteuer bei der Veräußerung verpachteter Immobilien

- 10 Bei gewerblich verpachteten Immobilien wird regelmäßig zur Umsatzsteuer optiert, um Vorsteuer aus bezogenen Leistungen, insbesondere aus Bau- und Renovierungsarbeiten, geltend machen zu können. Wird eine solche Immobilie dann später veräußert, so muss dies grundsätzlich mit Umsatzsteuer erfolgen. Eine Ausnahme hiervon besteht allerdings dann, wenn eine sog. Geschäftsveräußerung im Ganzen vorliegt. Diese unterliegt nicht der Umsatzsteuer, wenn an einen anderen Unternehmer veräußert wird.

Nach der Rechtsprechung wird die Übertragung verpachteter/vermieteter (Gewerbe-)Immobilien **unter Fortführung des PachWmietvertrags** durch den Erwerber als Geschäftsveräußerung im Ganzen angesehen (Urteil des Bundesfinanzhofs vom 1.4.2004, Aktenzeichen V B 112/03).

Anders ist der Fall aber dann zu beurteilen, wenn eine **unverpachtete Immobilie** veräußert wird. Der Bundesfinanzhof stellte mit Urteil vom 11.10.2007 (Aktenzeichen V R 57/06) ausdrücklich fest, dass die Veräußerung eines Gebäudes ohne Übergang eines Miet- oder Pachtvertrags keine Geschäftsveräußerung ist. Die Übertragung eines unvermieteten Grundstücks führt nicht zur Übertragung eines Unternehmensteils, mit dem eine selbständige Tätigkeit fortgeführt werden kann, sondern zur Übertragung eines einzelnen Vermögensgegenstands. Fehlt es an weiteren Faktoren, wie z.B. einer bestehenden Vermietung oder Verpachtung des Grundstücks, kann kein „Geschäftsbetrieb“ angenommen werden.

Hinweis:

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

2. Entwurf einer Verwaltungsanweisung zur Zinsschranke

- 11 Eine der wesentlichen steuerverschärfenden Regelungen der Unternehmensteuerreform 2008 ist die Einführung der allgemeinen Zinsschranke. Diese bewirkt, dass unter bestimmten Voraussetzungen Zinsaufwendungen eines Betriebs teilweise steuerlich nicht geltend gemacht werden können.

Hinweis:

Von daher sind im Grundsatz alle Unternehmen von dieser Regelung dem Grunde nach betroffen. Hinsichtlich der erstmaligen Anwendung für das Jahr 2008 ist von großer Wichtigkeit, dass für den Einzelfall sorgfältig geprüft wird, ob der Zinsabzug eingeschränkt ist und welche Gegenstrategien ergriffen werden können. In vielen Fällen kann die Anwendung dieser Regelung vermieden werden.

Mit Datum vom 20.2.2008 hat das Bundesministerium der Finanzen den **Entwurf eines Anwendungsschreibens** zur Zinsschranke veröffentlicht. Auch wenn es sich insoweit erst um einen Entwurf handelt, bietet dieser doch wertvolle Hinweise über die Sichtweise der Finanzverwaltung, welcher bereits jetzt Beachtung geschenkt werden sollte. Zu nennen sind folgende Aspekte dieses Entwurfsschreibens:

- Die Zinsschranke gilt im Grundsatz für alle Betriebe, ist also insbesondere unabhängig von der Rechtsform des Unternehmens. Voraussetzung ist, dass Einkünfte aus Gewerbebetrieb, selbständiger Tätigkeit oder Land- und Forstwirtschaft erzielt werden. Nicht erfasst werden vermögensverwaltende Personengesellschaften, so beispielsweise eine Grundstücksverwaltungs-GbR. Erfasst werden aber gewerblich und freiberuflich tätige Personengesellschaften.

- Der Zinsschranke liegt ein **eigener Zinsbegriff** zu Grunde. Die insoweit maßgebliche Größe stimmt nicht überein mit den in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Zinsaufwendungen und Zinserträgen. Vielmehr muss im Einzelfall eine Abgrenzung für steuerliche Zwecke erfolgen. Die Zinsschranke erfasst grundsätzlich nur Erträge und Aufwendungen aus der Überlassung von Geldkapital. Nicht erfasst wird dagegen der Aufwand oder Ertrag aus der Überlassung von Sachkapital (Miete, Pacht usw.).
- Zinsaufwendungen bzw. Zinserträge in diesem Sinne können insbesondere resultieren aus fest und variabel verzinslichen Darlehen, partiarischen Darlehen und typisch stillen Beteiligungen. Dabei kommt es nicht auf die Dauer der Kapitalüberlassung an.
- Zinsaufwendungen oder Zinserträge sind alle Vergütungen für Fremdkapital. Keine Zinsaufwendungen oder Zinserträge sind dagegen Dividenden, Steuernachzahlungs- oder Steuererstattungszinsen sowie Skonti und Boni.
- Der Zinsschranke unterliegen nur solche Zinsaufwendungen und Zinserträge, die den maßgeblichen steuerlichen Gewinn gemindert haben. Nicht betroffen sind damit insbesondere **Zinsen auf Darlehenskonten von Gesellschaftern einer Personengesellschaft**, da diese den steuerlichen Gewinn nicht mindern.

Hinweis:

Teilweise wird der Versuch unternommen, die Zinsschranke durch bestimmte Finanzinstrumente (Wertpapierleihe, SWAP-Geschäfte) zu umgehen. Hierzu führt die Finanzverwaltung aus, dass darin ein Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten gegeben sein kann.

- Die Zinsschranke kommt nicht zur Anwendung, wenn der Zinssaldo (der Betrag, um den die Zinsaufwendungen die Zinserträge übersteigen) weniger als 1 Mio. € beträgt. Allerdings handelt es sich insoweit um eine **Freigrenze**. Wird also die Grenze von 999 999,99 € auch nur ganz geringfügig überschritten, so fällt der gesamte Zinssaldo unter die Zinsschranke. Bei Personengesellschaften gilt diese Freigrenze nur einmal. Hat dagegen ein Einzelunternehmer mehrere selbständige Betriebe, so gilt für jeden Betrieb die Freigrenze separat.

Hinweis:

Auf Grund der vergleichsweise großzügig bemessenen Freigrenze fallen viele Betriebe von vornherein nicht unter die Zinsschranke. Aus diesem Grund sollte bei einer entsprechenden Überprüfung zunächst eine Abgrenzung der relevanten Zinserträge und Zinsaufwendungen erfolgen und dann dieser Zinssaldo mit der Freigrenze abgeglichen werden.

- Darüber hinaus kommt die Zinsschranke bei Unternehmen, die keine Kapitalgesellschaften sind, nur dann zur Anwendung, wenn das Unternehmen zu einem **Konzern** gehört. Insofern gilt allerdings ein **eigener Konzernbegriff**.
- Grundsätzlich gehört ein Unternehmen dann zu einem Konzern im Sinne der Zinsschranke, wenn dieses nach den einschlägigen Rechnungslegungsvorschriften in einen Konzernabschluss einzubeziehen ist oder einbezogen werden könnte.
- Daneben gehören aber auch alle Unternehmen zu einem Konzern im Sinne der Zinsschranke, wenn die Finanz- und Geschäftspolitik des Unternehmens mit einem oder mehreren anderen Unternehmen einheitlich bestimmt werden kann. Dies ist regelmäßig dann gegeben, wenn ein Unternehmer zwei selbständige Betriebe hat oder wenn eine Person mit Mehrheit an mehreren Personengesellschaften beteiligt ist.
- Die Finanzverwaltung stellt insoweit aber klar, dass eine **GmbH & Co. KG**, bei der sich die Aufgabe der Komplementär-GmbH auf die Haftungsübernahme und die Geschäftsführung für die KG beschränkt, nicht als Konzern im Sinne der Zinsschranke anzusehen ist.
- Kommt die Zinsschranke zur Anwendung, so kann ein positiver Zinssaldo nur in Höhe von **30 % des steuerlichen EBITDA**, also des Ergebnisses vor Steuern, Zinsen und vor Abschreibungen, steuerlich geltend gemacht werden.

Hinweis:

Bei der Zinsschranke handelt es sich um eine äußerst komplexe Regelung. Für den Einzelfall sollte sehr sorgfältig unter Hinzuziehung steuerlichen Rats geprüft werden, ob diese zur Anwendung kommt.

3. Nachweis der Voraussetzungen für die Befreiung als innergemeinschaftliche Lieferung

Lieferungen in andere EU-Staaten, sog. innergemeinschaftliche Lieferungen, werden von der Umsatzsteuer befreit. Eine Belastung mit Umsatzsteuer erfolgt vielmehr erst im Bestimmungsland

12

der Lieferung. Diese Umsatzsteuerbefreiung kann allerdings nur dann in Anspruch genommen werden, wenn der Nachweis geführt wird, dass die Lieferung in ein anderes EU-Land gelangt. Dies muss aus den Aufzeichnungen des Unternehmers eindeutig und leicht nachprüfbar hervorgehen (sog. **Beleg- und Buchnachweis**).

Die Finanzverwaltung stellt insoweit äußerst hohe Anforderungen an die zu erbringenden Nachweise. Umstritten ist, ob diese Anforderungen durch das Gesetz gedeckt sind. Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 6.12.2007 (Aktenzeichen V R 59/03) als Nachfolgeentscheidung zum Urteil des Europäischen Gerichtshofs vom 27.9.2007 (Aktenzeichen C-146/05) die geforderten Nachweise der Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung als rechtens anerkannt. Allerdings betont der Bundesfinanzhof, dass die Nachweispflichten des Unternehmers keine materielle Voraussetzung für die Befreiung als innergemeinschaftliche Lieferung sind. Kommt der Unternehmer den im Gesetz geforderten Nachweispflichten nicht nach, so ist grundsätzlich davon auszugehen, dass die Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung nicht erfüllt sind. Allerdings kann ausnahmsweise dann etwas anderes gelten, wenn trotz der Nichterfüllung der formellen Nachweispflichten auf Grund der objektiven Beweislage feststeht, dass die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung vorliegen. In diesen Fällen ist die Steuerfreiheit auch ohne Beibringung der entsprechenden Nachweise zu gewähren.

Hinweis:

Im Grundsatz kann nur angeraten werden, die geforderten Nachweise lückenlos zu führen. Allerdings zeigt das Urteil eben auch, dass die Steuerfreiheit nicht an formalen Anforderungen scheitert, wenn nach dem eindeutigen Sachverhalt die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit gegeben sind.

4. Voraussetzungen für eine Betriebsverpachtung im Ganzen

- 13 Wird ein Unternehmen nicht mehr selbst betrieben, so ist zu prüfen, ob eine Betriebsaufgabe im steuerlichen Sinne vorliegt. Dies hat zur Folge, dass die in den Wirtschaftsgütern des Betriebs enthaltenen stillen Reserven der Besteuerung zu unterwerfen sind. Besonders relevant ist dies dann, wenn der Betrieb auf einer bereits seit Langem genutzten Immobilie betrieben wird, da dann oftmals der steuerliche Buchwert der Immobilie deutlich unter dem aktuellen Verkehrswert liegt, also hohe stille Reserven vorhanden sind.

Die Besteuerung der stillen Reserven kann dann vermieden werden, wenn eine sog. Betriebsverpachtung im Ganzen vorliegt. Dies erfordert, dass die wesentlichen, dem Betrieb das Gepräge gebenden Betriebsgrundlagen verpachtet werden. Welche Betriebsgegenstände in diesem Sinne die **wesentlichen Betriebsgrundlagen** darstellen, bestimmt sich nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 11.10.2007 (Aktenzeichen X R 39/04) nach den tatsächlichen Umständen des Einzelfalls unter Berücksichtigung der spezifischen Verhältnisse des betreffenden Betriebs. Dabei ist maßgeblich auf die sachlichen Erfordernisse des Betriebs abzustellen (sog. funktionale Betrachtungsweise).

Im konkreten Entscheidungsfall eines **Autohauses** (Handel mit Neu- und Gebrauchtfahrzeugen eines bestimmten Automobilfabrikanten einschließlich angeschlossenen Werkstattservice) hat der Bundesfinanzhof die wesentlichen Betriebsgrundlagen wie folgt abgegrenzt: Das speziell für diesen Betrieb hergerichtete Betriebsgrundstück samt Gebäuden und Aufbauten sowie die fest mit dem Grund und Boden verbundenen Betriebsvorrichtungen bilden im Regelfall die alleinigen wesentlichen Betriebsgrundlagen. Demgegenüber gehören die beweglichen Anlagegüter (Werkzeuge und Geräte) regelmäßig auch dann nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen, wenn diese im Hinblick auf die Größe des „Autohauses“ ein nicht unerhebliches Ausmaß einnehmen.

Entscheidungserheblich für die Abgrenzung der wesentlichen Betriebsgrundlagen war, dass im Urteilsfall der Autohandel deutlich im Vordergrund stand und die Autoreparatur nur als ergänzender Bereich anzusehen war. So wandte der Bundesfinanzhof die Maßstäbe an, die generell bei Einzelhandelsunternehmen gelten. Im Urteilsfall lag die Immobilie in einer sehr günstigen Lage, so dass diese als wesentliche Betriebsgrundlage einzustufen war.

Hinweis:

Die materiellen Folgen der rechtlichen Einstufung des Sachverhalts können äußerst gravierend sein. Insofern sollte die Abgrenzung der wesentlichen Betriebsgrundlagen von den übrigen Wirtschaftsgütern des Unternehmens sehr sorgfältig vorgenommen werden.

5. Einschränkung des Schuldzinsenabzugs bei Überentnahmen verfassungsgemäß?

Das Einkommensteuergesetz sieht vor, dass dann, wenn der Einzelunternehmer oder der Gesellschafter einer Personengesellschaft Entnahmen tätigt, die den Gewinnanteil und die Einlagen übersteigen, der steuerliche Abzug von Schuldzinsen bei dem Unternehmen begrenzt ist. Ob die betreffende gesetzliche Regelung, welche im Ergebnis dazu führt, dass Schuldzinsen des Unternehmens steuerlich nicht vollständig berücksichtigt werden können, mit dem Grundgesetz in Einklang steht, ist noch nicht entschieden. Das Niedersächsische Finanzgericht ist der Auffassung, dass die Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs von Schuldzinsen bei getätigten Überentnahmen nicht gegen das objektive Nettoprinzip verstoße und damit verfassungskonform sei. Gegen dieses Urteil ist allerdings **Revision beim Bundesfinanzhof** eingelegt worden. Somit kann in Erwägung gezogen werden, gegen entsprechende Steuerbescheide Einspruch einzulegen und mit Hinweis auf das anhängige Verfahren ein Ruhen bis zur Entscheidung des Bundesfinanzhofs zu beantragen.

6. Abgrenzung zwischen gewerblicher und freiberuflicher Tätigkeit bei Autodidakten

Eine freiberufliche Tätigkeit liegt insbesondere im Fall der selbständig ausgeübten Tätigkeit eines Ingenieurs vor. Die Einstufung als Freiberufler hat den Vorteil, dass keine Gewerbesteuer zu zahlen ist.

In der Praxis ist die Abgrenzung zwischen freiberuflich und gewerblich Tätigen oftmals schwierig. Dies gilt insbesondere im Bereich der technischen Berufe und im EDV-Bereich, da dort eine Vielzahl an Autodidakten tätig ist. Um als Einkünfte aus selbständiger Arbeit qualifiziert zu werden, müssen nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs nicht nur die praktische Tätigkeit des Autodidakten der eines Ingenieurs ähnlich sein, sondern auch das theoretische Wissen und die Grundlagenkenntnisse, die ein Hochschulabsolvent hat, vorhanden sein. Im Veranlagungsverfahren ist nach der Verfügung der Oberfinanzdirektion Hannover vom 18.1.2008 (Aktenzeichen G 1400 - 373 - StO 254) zu prüfen, ob der Steuerpflichtige ein Informatikstudium, ein solches der Ingenieurwissenschaften oder einen vergleichbaren Studiengang absolviert hat, und ob der Schwerpunkt seiner Arbeit in einer derart qualifizierten Tätigkeit liegt. Verfügt der Steuerpflichtige über keinen Hoch- oder Fachhochschulabschluss in den einschlägigen Fachrichtungen und kann er nicht nachweisen, dass er sich vergleichbar umfassende Kenntnisse auf andere Weise angeeignet hat, sind seine Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren.

Hinweis:

Ob die Voraussetzungen einer freiberuflichen Tätigkeit vorliegen, sollte sorgfältig und realistisch geprüft werden. Problematisch kann es insbesondere dann werden, wenn die Finanzverwaltung die Gewerblichkeit erst im Nachhinein feststellt und dann unter Umständen Gewerbesteuer für mehrere Jahre nachgezahlt werden muss. Allerdings wird Gewerbetreibenden bei der Einkommensteuer eine Steuerermäßigung gewährt, welche die Belastung mit Gewerbesteuer zum Teil wieder ausgleicht.

7. Anforderungen an die Schätzung von Einkünften durch die Finanzbehörde

Bei unklaren Sachverhalten oder dann, wenn der Steuerpflichtige seinen Mitwirkungspflichten nicht nachkommt, kann die Finanzverwaltung die Besteuerungsgrundlagen schätzen. Dass die Finanzverwaltung bei solchen Schätzungen bisweilen auch zu weit greift, zeigt das Urteil des Finanzgerichts Sachsen-Anhalt vom 12.7.2007 (Aktenzeichen 1 K 112/04). Im Urteilsfall war nicht nur die Höhe der Einkünfte unklar, sondern auch die Frage, ob überhaupt Einkünfte erzielt worden sind.

Das Finanzgericht bejahte zwar die Schätzungsbefugnis der Finanzbehörden dem Grunde nach, insbesondere weil der Steuerpflichtige keine Steuererklärungen abgegeben hatte. Hinsichtlich der Höhe des geschätzten Einkommens nahm das Finanzgericht jedoch deutliche Abschlüsse vor und kritisierte die Schätzungsgrundlage des Finanzamts als vage. Die Erkenntnisquellen - Auskünfte vom Hörensagen und nicht gerichtsverwertbare polizeiliche Erkenntnisse - sind nach Ansicht des Finanzgerichts nicht geeignet, eine verlässliche Schätzungsgrundlage zu bilden.

Hinweis:

Finanzämter neigen bei unklaren Sachverhalten dazu, Sachverhaltelemente und nicht nur die Höhe der Einkünfte zu schätzen. Die Schätzungsbefugnis reicht aber nur so weit, bei einer feststehenden Einkunftsquelle die Höhe der daraus resultierenden Einkünfte zu schätzen; die Schätzung einer Einkunftsquelle dem Grunde nach ist vom Gesetz nicht vorgesehen.

8. Nachholverbot bei versehentlich zu geringen Zuschreibungen bei Pensionsrückstellungen

- 17 Bei Pensionsrückstellungen gilt das sog. **steuerliche Nachholverbot**. Das bedeutet, dass aufwandswirksam der Rückstellung nur die Beträge zugeführt werden können, die sich aus der Erhöhung des Teilwerts im abgelaufenen Jahr ergeben. Umstritten und bislang nicht höchstrichterlich geklärt ist die Frage, ob die Nachholung einer versehentlich zu geringen Zuschreibung bei einer Pensionsrückstellung auch unter dieses Nachholverbot fällt.

Das Finanzgericht Baden-Württemberg entschied mit Urteil vom 18.7.2007 (Aktenzeichen 3 K 82/03), dass auch insoweit das Nachholverbot gilt. Im Urteilsfall hatte die Klägerin ihrem alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer 1990 eine Versorgungszusage erteilt und hierfür in ihren Jahresabschlüssen seit 1990 eine Pensionsrückstellung gebildet. 1994 wurde die Pensionszusage erhöht. Die Erhöhung wurde von der Klägerin erstmals in ihrer Bilanz für 2000 berücksichtigt. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass der Ansatz der Pensionsrückstellung wegen des Nachholverbots nur um den Unterschied der Teilwerte von 1999 und 2000 erhöht werden dürfe. Dieser Auffassung folgte das Finanzgericht.

Hinweis:

Die Frage, ob das Nachholverbot auch bei versehentlich zu geringen Zuschreibungen bei Pensionsrückstellungen gilt, ist zwar höchstrichterlich noch nicht entschieden, wird aber von der Finanzverwaltung und den Finanzgerichten bejaht. Für die Praxis ist hieraus die Folge zu ziehen, dass bei der Bilanzierung solcher Rückstellungen große Sorgfalt an den Tag gelegt werden sollte.

9. Vorläufige Festsetzungen bei der Gewerbesteuer

- 18 Die Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer ist strittig. Im Hinblick auf vor dem Bundesverfassungsgericht und dem Bundesfinanzhof anhängige Verfahren zur Verfassungsmäßigkeit des Gewerbesteuergesetzes werden nun sämtliche Festsetzungen des Gewerbesteuer-Messbetrags in vollem Umfang für vorläufig erklärt. So die gleichlautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 10.3.2008.

Hinweis:

Insoweit besteht für den Unternehmer also kein Handlungsbedarf. Sollte das Bundesverfassungsgericht das Gewerbesteuergesetz tatsächlich für verfassungswidrig erklären, können alle Steuerbescheide geändert werden, ohne dass individuell Einspruch eingelegt werden muss.

Für Personengesellschaften

1. Bilanzsteuerliche Behandlung von Pensionszusagen einer Personengesellschaft an einen Gesellschafter und dessen Hinterbliebene

a) Pensionszusagen in der Zeit bis zum Erreichen des Pensionsalters

- 19 Bislang vertrat die Finanzverwaltung die Auffassung, dass Pensionszusagen einer Personengesellschaft an deren Gesellschafter und dessen Hinterbliebene als bloße Gewinnverteilungsabrede zwischen den Gesellschaftern anzusehen ist und mithin nicht zur Bildung einer Pensionsrückstellung führt. Diese Sichtweise wurde von der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs schon vor einigen Jahren verworfen. Nunmehr folgt die Finanzverwaltung mit Schreiben vom 29.1.2008 (Aktenzeichen IV B 2 - S 2176/07/0001) der geänderten Rechtsprechung, was für die Bilanzierung bei Personengesellschaften große Auswirkungen hat.

Nunmehr führt die Pensionszusage einer Personengesellschaft an einen Gesellschafter zu einer **zu passivierenden Verpflichtung auf Gesellschaftsebene**, also in der Bilanz der Personengesellschaft. Für steuerliche Zwecke ist dann allerdings in einer separaten Sonderbilanz für den begünstigten Gesellschafter eine entsprechende Forderung zu aktivieren, welche der Höhe nach der Pensionsrückstellung in der Bilanz der Personengesellschaft entspricht.

Dies hat **Konsequenzen für die steuerliche Gewinnverteilung**: Der Aufwand aus der Dotierung der Rückstellung mindert den allen Gesellschaftern nach deren Beteiligungsquote zustehenden Gewinn. Der Ertrag aus der Aktivierung der Forderung in der Sonderbilanz kommt dagegen nur dem begünstigten Gesellschafter zugute.

b) Behandlung der späteren Pensionszahlungen

Die geänderte Verwaltungsauffassung wird weiterhin konsequent dahingehend fortentwickelt, dass **Pensionszahlungen** an den berechtigten Gesellschafter auf Ebene der Personengesellschaft zu Betriebsausgaben führen und gleichzeitig die Pensionsrückstellung gewinnerhöhend aufzulösen ist, während bei Wegfall der Pensionsverpflichtung auf Ebene der Personengesellschaft ein außerordentlicher, allen Gesellschaftern zuzurechnender Ertrag entsteht.

20

c) Behandlung einer Rückdeckungsversicherung

Vielfach schließt die eine Zusage erteilende Gesellschaft eine Rückdeckungsversicherung bei einem Versicherungsunternehmen ab, um später die Pensionsverpflichtung bedienen zu können. Dies bedeutet, dass laufende Versicherungsbeiträge zu entrichten sind und sich ein entsprechender Anspruch aus der Versicherung ansammelt.

21

Steuerlich gehört der erworbene **Rückdeckungsanspruch nicht zum Betriebsvermögen** der Gesellschaft. Dies hat zur Folge, dass die geleisteten Beiträge zu der Rückdeckungsversicherung auch keine Betriebsausgaben begründen, sondern als Entnahmen zu werten sind, die allen Gesellschaftern nach Maßgabe ihrer Beteiligung zuzurechnen sind.

d) Übergangsregelung

Für die erforderliche Aktivierung von Ansprüchen aus „Altzusagen“ gewährt die Finanzverwaltung für Einkommensteuerzwecke eine **14-jährige Übergangsregelung**.

22

2. Behandlung von Einlagen in den Folgejahren bei der Verlustabzugsbeschränkung

Beschränkt haftende Gesellschafter, insbesondere also Kommanditisten, können Verluste der Gesellschaft steuerlich mit anderen Einkünften nur ausgleichen in Höhe der geleisteten Einlage oder einer höheren Haftsumme. Drohen nun Verluste nicht abzugsfähig zu sein, so kann bis zum Ende des Wirtschaftsjahrs der Gesellschaft die Verlustverrechnung noch durch Leistung weiterer Einlagen gesichert werden. Allerdings bedeutet dies wirtschaftlich auch eine Erhöhung des Risikos des Gesellschafters.

23

Umstritten war nun der Fall, dass die geleisteten Einlagen sich als zu hoch herausstellten. Nach Auffassung der Finanzverwaltung gingen die Einlagen dann insoweit verloren. Dagegen hatte der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 14.10.2003 (Aktenzeichen VIII R 32/01) und dann erneut mit Urteil vom 26.6.2007 (Aktenzeichen IV R 28/06) entschieden, dass Einlagen, die zum Ausgleich eines negativen Kapitalkontos geleistet und im Wirtschaftsjahr der Einlage nicht durch ausgleichsfähige Verluste verbraucht werden, das Verlustausgleichspotenzial in den Folgejahren erhöhen. Nunmehr hat die Finanzverwaltung mit Schreiben vom 19.11.2007 (Aktenzeichen IV B 2 - S 2241 - a/07/004) diese für den Steuerpflichtigen günstige Rechtsprechung anerkannt.

Für Arbeitnehmer

1. Übernahme der Beiträge zu den Berufskammern führt zu Arbeitslohn

Der Bundesfinanzhof hatte über den Fall zu urteilen, bei dem eine Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH die Pflichtbeiträge zur Berufskammer für ihre angestellten Steuerberater und Wirtschaftsprüfer sowie Geschäftsführer übernommen hatte. Das Finanzamt vertrat nach einer Lohnsteueraußenprüfung die Auffassung, dass insoweit der Lohnsteuer zu unterwerfender Arbeitslohn vorläge.

24

Dies wurde vom Bundesfinanzhof nun mit Urteil vom 17.1.2008 (Aktenzeichen VI R 26/06) bestätigt. Der Bundesfinanzhof vertrat die Auffassung, dass das eigene Interesse der Arbeitnehmer an der Übernahme der Kammerbeiträge auch dann zu bejahen sei, wenn diese als angestellte Geschäftsführer einer Wirtschaftsprüfungs- und/oder Steuerberatungsgesellschaft tätig seien. Nur ein bereits bestellter Wirtschaftsprüfer bzw. Steuerberater könne zum Geschäftsführer einer GmbH berufen werden und dürfe diese Bestellung auch während seiner Geschäftsführertätigkeit nicht aufgeben, selbst wenn er ansonsten keine eigene berufliche Niederlassung unterhalte. Das bedeute,

dass die Zwangsmitgliedschaft in den Berufskammern zwingende Voraussetzung für die Ausübung des Geschäftsführeramtes und damit für die Berufsausübung insgesamt sei.

Hinweis:

Allerdings können die Arbeitnehmer bei ihrer Einkommensteueranmeldung die vom Arbeitgeber als Sachbezug versteuerten Pflichtbeiträge als Werbungskosten geltend machen.

2. Leistungen aus einer Gruppenunfallversicherung als Arbeitslohn?

25 Arbeitgeber schließen für ihre Arbeitnehmer oftmals eine Gruppenunfallversicherung ab. Fraglich ist in diesen Fällen, ob insoweit die Arbeitnehmer Lohnsteuer zu entrichten haben. Zu unterscheiden sind zwei Bereiche:

- Die **laufenden Beitragsleistungen** des Arbeitgebers für die Gruppenunfallversicherung stellen regelmäßig keinen Arbeitslohn dar und führen somit nicht zu einer Lohnsteuerbelastung. Der Bundesfinanzhof hat jedenfalls mit Urteil vom 16.4.1999 (Aktenzeichen VI R 60/96) für den Fall, dass bei einer Gruppenunfallversicherung die Ausübung der Rechte aus dem Versicherungsvertrag ausschließlich dem Arbeitgeber zustehen, entschieden, dass es im Zeitpunkt der Beitragsleistung durch den Arbeitgeber auch dann am Zufluss fehle, wenn die Arbeitnehmer selbst Anspruchsinhaber sind.
- Umstritten ist bislang die Frage, ob **Leistungen im Fall eines Unfalls** aus einer solchen Gruppenunfallversicherung zu steuerpflichtigem Lohnzufluss führen. Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz hat dies mit Urteil vom 18.12.2007 (Aktenzeichen 2 K 2214/07) entgegen teilweise anders lautender Rechtsprechung verneint. Allerdings hat das Finanzgericht die Revision gegen dieses Urteil zugelassen, so dass diese Frage möglicherweise vom Bundesfinanzhof geklärt werden wird.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

1. Vorbereitung auf die Abgeltungsteuer

a) Steuerliche „Gewinner“ und „Verlierer“

26 Während derzeit die einzelnen Arten von Kapitalanlagen steuerlich sehr unterschiedlich behandelt werden, erfolgt ab 2009 mit Einführung der Abgeltungsteuer grundsätzlich eine steuerliche Gleichbehandlung der verschiedenen Kapitaleinkünfte. Darüber hinaus beträgt die steuerliche Belastung zukünftig unabhängig von dem individuellen Einkommensteuersatz pauschal 25 % (Abgeltungsteuersatz).

Für Zinsen, Dividenden und realisierte Kursgewinne sind in der folgenden Tabelle einfache Steuerbelastungsziffern im Vergleich angegeben. Dabei wird alternativ ein Einkommensteuersatz von 45 % (Spitzensteuersatz) und von 30 % (als Beispiel) unterstellt. In die Berechnung werden lediglich die Einkommensteuer und der Solidaritätszuschlag einbezogen.

Steuersatz	45%	45%	Veränderung	30%	30%	Veränderung
	2008	ab 2009		2008	ab 2009	
Dividenden	23,74 %	26,38 %	2,64 %	15,83%	26,38 %	10,55%
Zinsen	47,48 %	26,38 %	-21,10%	31,65%	26,38 %	- 5,28 %
Kursgewinne:						
Haltdauer bis 1 Jahr	47,48 %	26,38 %	-21,10%	31,65 %	26,38 %	- 5,28 %
Haltdauer > 1 Jahr	0,00 %	26,38 %	26,38 %	0,00 %	26,38 %	26,38 %

Deutlich wird, dass Dividenden mit dem Ersatz des Halbeinkünfteverfahrens durch die Abgeltungsteuer höher belastet werden. Die Mehrbelastung steigt mit sinkendem Einkommensteuersatz. Dagegen werden Zinsen, z.B. aus Anleihen, Fest- und Termingeldanlagen, zukünftig deutlich geringer belastet. Daneben ergeben sich deutliche Nachteile für realisierte Kursgewinne bei einer Haltdauer von mehr als einem Jahr, welche bislang nach Ablauf der einjährigen „Spekulationsfrist“ steuerlich gar nicht erfasst wurden und zukünftig wie andere Kapitaleinkünfte der Abgeltungsteuer unterliegen.

Diese Änderungen bei der steuerlichen Belastung haben unmittelbare Auswirkungen auf die Rendite einer Kapitalanlage nach Steuern und damit auf Anlageentscheidungen.

In der vorstehenden Tabelle wird lediglich ein Überblick über die Grundanlageformen gegeben. Im Detail ergeben sich bei den mannigfaltigen Anlageangeboten sehr unterschiedliche steuerliche Auswirkungen durch den Systemwechsel. Herauszuheben sind daneben noch Zertifikate, welche in vielen Fällen unter dem derzeitigen Recht nach einer Haltedauer von einem Jahr steuerfrei veräußert werden können und deren Veräußerungsgewinn zukünftig der Abgeltungsteuer unterliegt.

b) Nutzung der Übergangsregelung

Die Steuerpflicht von Veräußerungsgewinnen bei einer Haltedauer von mehr als einem Jahr gilt generell nur für Wertpapiere, welche nach dem 31.12.2008 erworben werden. Umgekehrt gilt für vor dem 1.1.2009 erworbene Wertpapiere ein Bestandsschutz, das heißt, diese Wertpapiere können nach einer Haltedauer von einem Jahr steuerfrei verkauft werden. Diese Vertrauensschutzregelung gilt zeitlich unbefristet.

27

Hinweis:

Hinsichtlich der Nutzung der Übergangsregelung ist von besonderer Bedeutung, dass die Belege über die vor dem 1.1.2009 erworbenen Wirtschaftsgüter sorgfältig aufbewahrt werden, um bei einer späteren Veräußerung genau nachweisen zu können, ob Wirtschaftsgüter veräußert werden, die unter die Vertrauensschutzregelung fallen oder eben nicht. Gegebenenfalls bietet sich auch ein separates Depot für die betreffenden Wertpapiere an.

Insoweit ist allerdings zu beachten, dass bei **Zertifikaten besondere Übergangsregelungen** zur Anwendung kommen. Bei bestimmten Zertifikaten gilt bei einem Erwerb nach dem 14.3.2007 der Bestandsschutz nur bis zum 30.6.2009. Bei späteren Verkäufen unterliegen die Veräußerungsgewinne der Abgeltungsteuer.

Eine besondere Bedeutung erlangt die Übergangsregelung bei **Investmentfonds**. Werden in dem Fondsvermögen Veräußerungsgewinne durch Umschichten von Anlagen realisiert, so werden diese beim Anleger steuerlich nur dann erfasst, wenn diese ausgeschüttet werden. Bei thesaurierenden Investmentfonds erfolgt eine steuerliche Erfassung vielmehr erst dann, wenn die Investmentfondsanteile selbst veräußert werden. Investmentfonds können also ein Instrument sein, um die Übergangsregelung langfristig zu nutzen, ohne auf Umschichtungen im Wertpapierportfolio selbst verzichten zu müssen.

Hinweis:

Derzeit gibt es Hinweise, dass die vergleichsweise günstige Besteuerung von **Investmentfondsanteilen** möglicherweise nicht erhalten bleibt. Insoweit muss die weitere Entwicklung sorgfältig beobachtet werden.

Bei bestimmten **Spezialfonds** gilt die Übergangsregelung nicht. Für die Veräußerung bzw. Rückgabe von Anteilen an inländischen Spezial-Sondervermögen, inländischen Spezial-Investment-Aktiengesellschaften oder ausländischen Spezial-Investmentvermögen gilt eine verkürzte Übergangsfrist: Die Altregelung gilt nur für bis zum 9.11.2007 erworbene Anteile. Nach dem 9.11.2007 und vor dem 1.1.2009 erworbene Anteile unterliegen dagegen ohne Berücksichtigung der Haltedauer bereits der Abgeltungsteuer. Entsprechendes gilt auch für Anteile an anderen Investmentvermögen, bei denen die Beteiligung natürlicher Personen von deren Sachkunde abhängt oder für die Beteiligung eine Mindestanlagesumme von 100 000 € oder mehr vorgeschrieben ist.

c) Kurzfristige Gestaltungen

Kurzfristig bieten sich gerade bei Zinsanlagen steuersparende Anlagestrategien an:

28

- Bei Zinsanlagen kann eine Steueroptimierung dadurch erfolgen, dass **Zinserträge in das Jahr 2009 verlagert werden** und dann nur noch der regelmäßig günstigeren Abgeltungsteuer unterliegen. Als Instrument können Anlagen mit entsprechender Laufzeit, wie überlange Termingelder oder auch Zerobonds oder sonstige auf- oder abgezinste festverzinsliche Wertpapiere, gewählt werden.
- Daneben können **Stückzinsen** als Gestaltung eingesetzt werden. In diesem Fall erwirbt ein Anleger in 2008 festverzinsliche Wertpapiere unter Ausweis von Stückzinsen und mit einem Zinscoupon nach dem 31.12.2008. Dies hat zur Folge, dass die in 2008 gezahlten Stückzinsen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen die Steuerlast in Höhe des individuellen Steuersatzes mindern, die vereinnahmten Zinsen in 2009 dagegen nur der regelmäßig günstigeren Abgeltungsteuer unterliegen. Ähnliche Effekte können bei dem Erwerb von Investmentfondsanteilen unter Zahlung von Zwischengewinnen erzielt werden.

Hinweis:

Diese kurzfristigen Strategien zeigen allerdings nur bei einem vergleichsweise hohen Anlagevolumen eine merkliche Steuerwirkung.

d) Nutzung und Steuerung von Verlusten

Treten bei privaten Veräußerungsgeschäften **Verluste** auf, so ist zu beachten, dass nach den neuen Regelungen zwischen Altverlusten, die vor 2009 entstanden sind und Verlusten nach 2009 unterschieden werden muss. Erstere dürfen nur noch bis 2013 mit Veräußerungsgewinnen aller Art verrechnet werden. Nach 2013 ist es nur noch möglich, die Verluste mit Veräußerungsgewinnen aus privaten Veräußerungsgeschäften - im Wesentlichen aus dem Verkauf von Immobilien - zu verrechnen, da private Veräußerungen von Wertpapieren ab 2009 als Einkünfte aus Kapitalvermögen geführt werden, vorher jedoch unter sonstige Einkünfte fielen. Die „Spekulationsverluste“, die nach 2009 entstehen, können dagegen mit Gewinnen aus Dividenden, Zinsen und auch anderen privaten Veräußerungsgewinnen verrechnet werden. Eine Verrechnung mit anderen Einkünften ist allerdings nicht möglich. Ratsam ist es daher, bestehende Altverluste möglichst bald steuerlich zu nutzen.

e) Keine Abgeltungsteuer bei begünstigten Lebensversicherungen und Immobilienverkäufen

Künftig gehören auch Gewinne aus der Veräußerung von **Lebensversicherungsverträgen** zu den Einkünften aus Kapitalvermögen. Dies gilt erstmals für die Veräußerung von Ansprüchen nach dem 31.12.2008, bei denen der Versicherungsvertrag nach dem 31.12.2004 abgeschlossen wurde.

Nicht der Abgeltungsteuer unterliegen dagegen Leistungen aus **begünstigten Lebensversicherungen**. Voraussetzung ist, dass die Versicherungsleistung nach Vollendung des 60. Lebensjahrs und nach Ablauf von 12 Jahren nach Vertragsabschluss ausgezahlt wird. In diesen Fällen wird die Hälfte des Unterschiedsbetrags zwischen der Versicherungsleistung und den geleisteten Beiträgen steuerpflichtig und unterliegt dann dem normalen Einkommensteuertarif.

Daneben ist herauszustellen, dass Gewinne aus der Veräußerung von **Immobilien** auch zukünftig nicht zu den Kapitaleinkünften zählen und damit auch nicht der Abgeltungsteuer unterliegen. Insofern gilt weiterhin die zehnjährige „Spekulationsfrist“. Dies bedeutet, dass Gewinne aus der Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Immobilien nur dann der Besteuerung unterliegen, wenn die Haltedauer zehn Jahre unterschreitet. Auch werden nach wie vor selbst genutzte Immobilien unter bestimmten Bedingungen von der Besteuerung generell ausgenommen.

2. Veräußerung von Indexzertifikaten mit Garantiezusage

Der Bundesfinanzhof hat seine Reihe von Urteilen zur Besteuerung von sog. Finanzinnovationen fortgesetzt. Mit Urteil vom 4.12.2007 (Aktenzeichen VIII R 53/05) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass der Überschuss aus der Veräußerung von Indexzertifikaten mit einer garantierten Mindestrückzahlung nur hinsichtlich des Teils steuerbar ist, der der garantierten Mindestrückzahlung zuzuordnen ist. Soweit der Steuerpflichtige das der Höhe nach eindeutig bestimmbare Risiko eines Kapitalausfalls eingegangen ist, entfällt der bei Veräußerung der Zertifikate erzielte Überschuss bei der Kapitaleinkünftebesteuerung auf den nicht steuerbaren Bereich. Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs bestimmt sich die Höhe des steuerpflichtigen Teils des insgesamt erzielten Überschusses nach der Relation zwischen der Mindestrückzahlung und der Differenz zwischen Nominalbetrag der Anlage und Mindestrückzahlung (Risikobereich).

Hinweis:

Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Besteuerung der Finanzinnovationen wird von Fachleuten heftig kritisiert. In der Tat ist es schwierig, in dieser Rechtsprechung ein schlüssiges Konzept zu erblicken. Bedeutung hat diese Rechtsprechung jedenfalls ab 2009 unter Geltung der Abgeltungsteuer nicht mehr.

Für Hauseigentümer

1. Werbungskostenabzug des Steuerpflichtigen auch bei Zahlung eines Dritten im abgekürzten Vertragsweg

In der Praxis werden Aufwendungen für ein Vermietungsobjekt oftmals nicht vom Steuerpflichtigen selbst, sondern von einem Dritten für den Steuerpflichtigen getragen. In diesen Fällen wird von einem abgekürzten Vertragsweg gesprochen. Fraglich ist dann, ob der Steuerpflichtige diese Aufwendungen selbst steuerlich geltend machen kann, obwohl er sie nicht unmittelbar getragen hat.

Die Rechtsprechung bejaht insoweit einen Werbungskostenabzug des Steuerpflichtigen, wohingegen die Finanzverwaltung diesen in vielen Fällen ablehnt.

Der Bundesfinanzhof hatte nun über folgenden Fall zu entscheiden: Der Steuerpflichtige hatte im Jahr 1995 von seinen Eltern im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge eine Wohnung erworben, die er vermietete und um die sich seine ca. 50 km entfernt wohnende Mutter kümmerte. Im Jahr 2002 starb die langjährige Mieterin. Die Wohnung musste vor ihrer erneuten Vermietung renoviert werden. Zu diesem Zweck beauftragte die Mutter des Steuerpflichtigen nach Rücksprache mit ihm Handwerker und bezahlte nach Durchführung der Erhaltungsarbeiten auch die nicht an den Steuerpflichtigen gerichteten Rechnungen. Die durch die Erhaltungsarbeiten entstandenen Aufwendungen in Höhe von 4 358,67 € zog der Steuerpflichtige in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002 als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ab.

Das Finanzamt lehnte es ab, die von der Mutter des Steuerpflichtigen an die Handwerker gezahlten Beträge zu berücksichtigen. Der Bundesfinanzhof bestätigte nun aber mit Urteil vom 15.1.2008 (Aktenzeichen IX R 45/07) die Abzugsfähigkeit dieser Ausgaben und damit auch seine bisherige Rechtsprechung. Entscheidend war im konkreten Fall, dass der Dritte (die Mutter) im Interesse des Steuerpflichtigen gehandelt hat und die Mutter dem Steuerpflichtigen die von ihr getragenen Ausgaben zugewendet hat.

Hinweis:

Dieses Urteil zeigt, dass letztlich entscheidend ist, wer die Aufwendungen nach dem Willen der Parteien wirtschaftlich tragen soll.

2. Vorsteuerabzug bei Erwerb und erheblichem Umbau gemischt genutzter Gebäude

Bei verpachteten Gebäuden kann nur dann zur umsatzsteuerpflichtigen Vermietung/Verpachtung optiert werden, wenn eine Vermietung an einen anderen Unternehmer erfolgt, der selbst umsatzsteuerpflichtige Leistungen erbringt. Der Vermieter wird regelmäßig ein Interesse an einer umsatzsteuerpflichtigen Vermietung haben, da dieser dann Vorsteuern aus bezogenen Leistungen (insbesondere Bau- und Erhaltungsarbeiten) vom Finanzamt erstattet erhält.

33

Wird ein Gebäude nur teilweise an einen Unternehmer vermietet, so kann nur für diese Teile (einzelne Räume oder einzelne Etagen) zur Umsatzsteuer optiert werden. Werden bei einem derart gemischt genutzten Gebäude größere Aufwendungen getätigt, so ist nach der Rechtsprechung, welche der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 22.11.2007 (Aktenzeichen V R 43/06) gegen die Auffassung der Finanzverwaltung bestätigte, wie folgt zu differenzieren: In einem ersten Schritt ist zu entscheiden, ob es sich bei den Umbaumaßnahmen nur um Erhaltungsaufwand am Gebäude oder um anschaffungsnahen Aufwand zur Gebäudeanschaffung handelt oder ob insgesamt die Herstellung eines neuen Gebäudes anzunehmen ist. Vorsteuerbeträge, die das Gebäude selbst oder die Erhaltung, Nutzung oder den Gebrauch des Gebäudes betreffen, sind gesondert zu beurteilen.

- Handelt es sich insgesamt um Aufwendungen für das Gebäude selbst, kommt nur eine Aufteilung der gesamten Vorsteuerbeträge nach einem sachgerechten Aufteilungsmaßstab in Betracht. Dieser kann ein Flächenschlüssel oder ein Umsatzschlüssel sein.
- Der Umfang der abziehbaren Vorsteuerbeträge auf sog. Erhaltungsaufwendungen an dem Gebäude kann sich danach richten, für welchen Nutzungsbereich des gemischt genutzten Gebäudes die Aufwendungen vorgenommen werden. Betreffen z.B. die Erhaltungsaufwendungen nur den zur steuerfreien Vermietung vorgesehenen Wohnteil, scheidet der Vorsteuerabzug in vollem Umfang aus.

Hinweis:

Von besonderer Bedeutung ist die Festlegung eines sachgerechten Aufteilungsschlüssels. Insbesondere ist dieser in vielen Fällen bindend für Folgejahre. Insofern sollte vorausschauend geplant werden, welcher Aufteilungsschlüssel langfristig am vorteilhaftesten ist.

3. Vorsteuerabzug für Grundstücksgemeinschaft bei Auftragserteilung durch einen Miteigentümer

Vorsteuer aus Rechnungen anderer Unternehmer kann unter weiteren Voraussetzungen nur der Leistungsempfänger geltend machen. Leistungsempfänger ist der Unternehmer, der die Leistung für seine unternehmerischen Tätigkeiten verwendet. Treten mehrere Personen nach außen als Grundstücksgemeinschaft auf, so ist Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne die Grundstücks-

34

gemeinschaft. Dies bedeutet, dass der Vorsteuerabzug aus Eingangsrechnungen grundsätzlich nur dann gewährt wird, wenn die Rechnungen an die Grundstücksgemeinschaft adressiert sind.

In der Praxis ist es aber oftmals so, dass ein Gesellschafter der Grundstücksgemeinschaft beispielsweise einen Handwerker beauftragt und dann die Handwerkerrechnung auf den Namen dieses Gesellschafters lautet und nicht auf die Grundstücksgemeinschaft. Nach dem Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 4.12.2007 (Aktenzeichen 5 K 1821/05 C) steht einer Grundstücksgemeinschaft der Vorsteuerabzug aus Bauleistungen auf dem in gemeinschaftlichem Eigentum stehenden Grundstück auch dann zu, wenn im Außenverhältnis nur einer der beiden Gemeinschaftler als Auftraggeber und Bauherr aufgetreten ist, auf Grund der Umstände aber hinreichend deutlich wird, dass Leistungsempfänger die Grundstücksgemeinschaft sein sollte. Für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug soll es in diesem Fall ausreichend sein, wenn die Rechnung nur an einen der beiden Gemeinschaftler adressiert ist, diese jedoch einen Bezug zum Grundstück aufweist und die Gefahr der Steuerhinterziehung oder des Missbrauchs ausgeschlossen ist.

Hinweis:

Gegen dieses Urteil ist die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig. In der Praxis kann nur angeraten werden, Fremdleistungen nach Möglichkeit im Namen der Grundstücksgemeinschaft zu beauftragen und darauf zu achten, dass auch die Rechnung auf den Namen der Grundstücksgemeinschaft ausgestellt ist.

4. Verluste bei der Verpachtung unbebauten Grundbesitzes nicht ohne Weiteres steuerlich abziehbar

- 35 Verluste können steuerlich nur dann geltend gemacht werden, wenn diesen eine mit Einkünfteerzielungsabsicht betriebene Tätigkeit zu Grunde liegt. Bei der auf Dauer angelegten Vermietung oder Verpachtung von bebauten Grundstücken wird grundsätzlich eine Einkünfteerzielungsabsicht unterstellt. Nur in Ausnahmefällen muss diese vom Steuerpflichtigen nachgewiesen werden.

Anders ist dies dagegen bei der Verpachtung von unbebauten Grundstücken, wie der Bundesfinanzhof nun mit Urteil vom 28.11.2007 (Aktenzeichen IX R 9/06) entschieden hat. Der Kläger verpachtete im Streitfall 78 909 qm unbebauten Grundbesitz an eine landwirtschaftliche Produktions-GmbH zur landwirtschaftlichen Nutzung. Der Grund und Boden war überwiegend weder Bau- noch Bauerwartungsland. Die Anschaffung wurde fremdfinanziert, so dass die Werbungskosten einschließlich der Finanzierungskosten bei Weitem die Pachteinnahmen überstiegen. Der Bundesfinanzhof hat die Auffassung des Finanzamts bestätigt, dass die Verluste mangels Einkünfteerzielungsabsicht nicht zu berücksichtigen sind.

Bei der Vermietung oder Verpachtung von unbebauten Grundstücken muss vielmehr der Steuerpflichtige die Einkünfteerzielungsabsicht mittels Prognoserechnung nachweisen. Für die durchzuführende Prognose hat der Bundesfinanzhof - analog zu den Fällen, bei denen bei bebauten Grundstücken eine Prognose zu erstellen ist - einen Prognosezeitraum von 30 Jahren angenommen.

Mit freundlichen Grüßen

Manfred Gerstner
Steuerberater
Holzer Platz 3
69 265 Neusweiler
Tel. 0 68 06/98 32-0
Fax 0 68 06/98 32 10