

Aktuelle Informationen

<< Beilage: >>

"Unternehmenssteuerreform 2008 und Abgeltungssteuer "

Für Sie im Monat August 2007 gelesen:

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

Für alle Steuerpflichtigen

1. Unternehmensteuerreform 2008 beschlossen

Am 6.7.2007 hat der Bundesrat dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 zugestimmt, so dass dieses verkündet werden kann. Ausführlich gehen wir auf die überaus wichtigen Änderungen in der Sonderbeilage zu diesem Rundschreiben ein. Hinzuweisen ist darauf, dass der Bundesrat seine Zustimmung zu diesem Gesetz mit der Aufforderung an die Bundesregierung verbunden hat, die Auswirkungen der Reform im Jahre 2009 insbesondere unter den folgenden Aspekten zu prüfen und ggf. auch korrigierend einzugreifen:

- zielgenaue Ausrichtung und ggf. Einschränkung der Zinsschranke,
- Vermeidung einer möglichen Besteuerung der Unternehmenssubstanz durch die geänderten Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer,
- Abmilderung der Wirkungen der neuen Einschränkung des Verlustabzugs bei Gesellschafterwechseln für „junge innovative Unternehmen“.

Hinweis:

Letztgenannter Aspekt wird von der Bundesregierung bereits im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zur Förderung von Wagniskapital angegangen.

2. Eckpunkte der geplanten Erbschaftsteuerreform

Die Regierungsfractionen haben in einem Entschließungsantrag vom 23.5.2007 die Eckpunkte der Erbschaftsteuerreform klargestellt:

- Auch weiterhin soll eine ErbschaftVSchenkungsteuer erhoben werden. Innerhalb der vom Bundesverfassungsgericht gesetzten Frist soll eine gesetzliche Neuregelung erfolgen.
- An der geplanten Abschmelzungsregelung, also der Steuerfreistellung von

Unternehmensübertragungen im Falle einer mindestens zehnjährigen Fortführung, soll festgehalten werden.

- Vermögensübertragungen in einem gewissen Umfang insbesondere auf Ehegatten und Kinder, wie z.B. die Übertragung selbst genutzten Wohneigentums, sollen weitgehend steuerfrei bleiben.
- Hohe Vermögensübertragungen sollen entsprechend der Leistungsfähigkeit zum Steueraufkommen beitragen.
- Die Reform soll das gegenwärtige Steueraufkommen sicherstellen.

Hinweis:

Die genaue Umsetzung der geplanten Erbschaftsteuerreform und der weitere Zeitplan sind noch ungewiss. Nach wie vor besteht in vielen Fällen dringender Handlungsbedarf. Hierzu der Verweis auf das Mandanten-Rundschreiben 4/2007, Tz. 3.

3. Gesetzgebung: Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008 vom Bundeskabinett beschlossen

Nachdem die Unternehmensteuerreform 2008 gerade abgeschlossen wurde, steht bereits das nächste umfangreiche Steuergesetz an. Am 8.8.2007 hat das Bundeskabinett den Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008 beschlossen. Das Gesetzgebungsverfahren soll noch in diesem Herbst abgeschlossen werden. Zunächst sieht der Entwurf eine Reihe politisch unumstrittener Änderungen im Bereich der Lohnsteuer vor, auf die unten unter Tz. 15 ausführlich eingegangen wird. Daneben sind drei geplante Änderungen hervorzuheben, welche ganz massive Auswirkungen zur Folge hätten. Es handelt sich um folgende Änderungen:

- Vermögensgegenstände werden oftmals gegen Versorgungsleistungen auf Dritte übertragen, was insbesondere verschiedene Formen der vorweggenommenen Erbfolge erleichtert. Diese Versorgungsleistungen können beim Zahlenden als Sonderausgaben steuermindernd berücksichtigt werden. Korrespondierend stellen die Zahlungen beim Empfänger zu versteuernde Einnahmen dar. Der Entwurf sieht vor, diese Übertragungsform steuerlich auf die Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben und Anteilen an Personengesellschaften zu beschränken. Dies würde insbesondere bedeuten, dass in Abkehr von der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs Anteile an Kapitalgesellschaften nicht mehr erfasst werden. Hierdurch würde die Vermögensübertragung über GmbH-Beteiligungen erheblich erschwert werden.
- Nach derzeitigem Recht können Darlehen, die eine GmbH einer Tochter-GmbH ausgereicht hat, mit steuerlicher Wirkung wertberichtigt werden, wenn die Tochtergesellschaft in eine Krise gerät und damit die Werthaltigkeit der Darlehensforderung ganz oder teilweise in Frage gestellt ist. Geplant ist nunmehr, dass sich solche Darlehensabschreibungen im Regelfall steuerlich nicht mehr auswirken sollen.

Hinweis:

Diese Änderung hätte ganz erhebliche Auswirkungen auf die Finanzierung von Tochterunternehmen. Anzumerken ist, dass sich bereits aktuell die Hinweise verdichten, dass die Finanzverwaltung diese Sichtweise in wichtigen Fallgruppen auch bereits bei dem derzeit geltenden Recht anwenden will. Die weitere

Entwicklung sollte genau verfolgt werden.

- Der Entwurf sieht darüber hinaus vor, dass die Vorschriften über den Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts verschärft werden sollen. Nach dem Entwurf soll eine zu einem Steuervorteil führende ungewöhnliche rechtliche Gestaltung steuerlich nicht anerkannt werden, wenn durch den Steuerpflichtigen keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe nachgewiesen werden. „Ungewöhnlich“ soll eine Gestaltung dann sein, wenn diese nicht der Gestaltung entspricht, die vom Gesetzgeber in Übereinstimmung mit der Verkehrsanschauung zum Erreichen bestimmter wirtschaftlicher Ziele vorausgesetzt wird.

Hinweis:

Gegenüber dem ursprünglichen Referentenentwurf ist die geplante Änderung nun deutlich entschärft worden. Nach wie vor ist die geplante Änderung äußerst umstritten und der weitere Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens ist abzuwarten.

4. Formale Erfordernisse bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen

In Anschluss an das Urteil vom 7.6.2006 (Aktenzeichen IX R 4/04) hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 22.2.2007 (Aktenzeichen IX R 45/06) entschieden, dass der zivilrechtlichen Formunwirksamkeit eines unter nahen Angehörigen abgeschlossenen Vertrags eine verstärkte Indizwirkung gegen dessen steuerrechtliche Anerkennung zukommt. Im Urteilsfall hatten Eheleute mit fünf von ihren sechs Kindern im Jahr 1998 inhaltsgleiche Darlehensverträge abgeschlossen, in denen sich die Kinder verpflichteten, ihrem Vater jeweils 50 000 DM zur Verfügung zu stellen. Die Kinder, welche beim Vertragsabschluss allesamt noch minderjährig waren, wurden dabei von ihrer Mutter vertreten; ein Ergänzungspfleger wurde zunächst nicht bestellt. Mit dem von seinen Kindern empfangenen Geld führte der Kläger das Darlehen einer Hypothekenbank zurück, das er zur Finanzierung seines vermieteten Immobilienobjekts aufgenommen hatte. Die an seine Kinder im Streitjahr gezahlten Schuldzinsen machte der Kläger als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus der Vermietung dieses Objekts geltend. Die Finanzverwaltung ließ die Schuldzinsen nicht zum Abzug zu, weil die **ohne Einschaltung eines Ergänzungspflegers abgeschlossenen Darlehensverträge zivilrechtlich nicht wirksam** seien.

Nach der **Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs** sind Vertragsverhältnisse zwischen nahen Angehörigen steuerrechtlich nur anzuerkennen,

- wenn die Verträge bürgerlich-rechtlich wirksam vereinbart worden sind (1. Prüfungsschritt),
- die Gestaltung dem zwischen Fremden Üblichen entspricht (2. Prüfungsschritt) und
- das Vertragsverhältnis auch tatsächlich wie vereinbart durchgeführt wird (3. Prüfungsschritt).

Insbesondere müssen die Hauptpflichten der Beteiligten im **Voraus** (vor Vertragsdurchführung), **klar** und **eindeutig** sowie **ernsthaft** vereinbart werden. Nachträglichen Vertragsvereinbarungen versagt die Finanzverwaltung oftmals die Anerkennung.

Die **Finanzverwaltung** hat mit Schreiben vom 2.4.2007 (Aktenzeichen IV B 2 - S 2144/0) zu der Besprechungsentscheidung des Bundesfinanzhofs betont, dass

die bürgerlich-rechtliche Wirksamkeit des Vertrags zwischen nahen Angehörigen **zwingende Voraussetzung** für dessen steuerliche Anerkennung ist. Damit wendet sich die Finanzverwaltung ausdrücklich gegen die Auffassung des Bundesfinanzhofs, wonach der bürgerlich-rechtlichen Unwirksamkeit eines Vertrags zwischen nahen Angehörigen lediglich eine **Indizwirkung** für die steuerliche Nichtanerkennung beigemessen werden soll. Die Versagung der steuerlichen Anerkennung müsse vielmehr durch weitere Aspekte untermauert werden (z.B. fehlende Vertragsdurchführung oder eine Vertragsgestaltung, die einem Fremdvergleich nicht standhält).

Darüber hinaus kann nach Ansicht der Finanzverwaltung eine **nachträglich herbeigeführte bürgerlich-rechtliche Wirksamkeit** des Vertragsverhältnisses dessen steuerliche Nichtanerkennung nicht mehr entfallen lassen. In der genannten Besprechungsentscheidung wurden die mit den Kindern geschlossenen Darlehensverträge nachträglich durch einen Ergänzungspfleger genehmigt. Hierdurch wurde die sog. schwebende Unwirksamkeit der Verträge beseitigt, wodurch die Darlehensverträge zivilrechtlich als von Anfang an wirksam galten. Nach Ansicht der Finanzverwaltung sei diese Rückwirkung im Steuerrecht unbeachtlich; die steuerrechtlichen Folgerungen seien vielmehr erst ab dem Zeitpunkt zu ziehen, zu dem die schwebende Unwirksamkeit entfallen ist. Die Finanzverwaltung stellt darüber hinaus klar, dass zivilrechtlich unwirksame, aber tatsächlich durchgeführte Verträge unter nahen Angehörigen nur ausnahmsweise steuerlich anzuerkennen seien.

Hinweis:

Die strengen Anforderungen, die die Finanzverwaltung an Verträge zwischen nahen Angehörigen stellt, sollten in der Praxis dringend beachtet werden. Ein praktisch wichtiger Fall ist insbesondere die Notwendigkeit des Einschaltens eines Ergänzungspflegers bei bestimmten Vertragsabschlüssen mit Minderjährigen. Auf die teilweise aus Sicht der Steuerpflichtigen etwas günstigere Rechtsprechung sollte nur im Notfall zurückgegriffen werden.

5. Aktuelle Einzelfälle zu den außergewöhnlichen Belastungen

In mehreren Entscheidungen haben sich die Gerichte mit Fragen der Abzugsmöglichkeit von außergewöhnlichen Belastungen auseinandergesetzt. Nachfolgend werden die aktuellen Entwicklungen der Rechtsprechung dargestellt.

- **Rechtsanwaltskosten als außergewöhnliche Belastung:** Bei Rechtsanwaltskosten spricht eine Vermutung gegen die Zwangsläufigkeit solcher Kosten. Nur absolut ausnahmsweise sind sie als außergewöhnliche Belastungen abziehbar, wenn es um die eigene Existenzgrundlage oder um einen Kernbereich des menschlichen Lebens geht. An dieser ständigen Rechtsprechung hat der Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 31.8.2006 (Aktenzeichen III B 14/06) festgehalten. Von der Rechtsprechung wurden als außergewöhnliche Belastungen anerkannt die Prozesskosten bei einer Klage auf Unterlassung ehrenrühriger Angriffe, bei einem Vaterschaftsprozess und bei einem Familienrechtsstreit über das Umgangsrecht eines Vaters mit seinen nichtehelichen Kindern.
- **Eltern tragen Internatskosten für ein Kind:** Aufwendungen für die Unterbringung eines Kindes im Internat können nur dann als außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden, wenn es sich um unmittelbare Krankheitskosten handelt und vor Einleitung der Maßnahme hierüber ein amtsärztliches Attest erstellt worden ist. Auf diesen Nachweis

kann nach Auffassung des Bundesfinanzhofs (Beschluss vom 23.10.2006, Aktenzeichen III B 142/05) nicht verzichtet werden, selbst wenn das Finanzamt die Aufwendungen für den Besuch einer Privatschule als zwangsläufig anerkannt hat.

Hinweis:

Stellen die Aufwendungen für die Unterbringung im Internat Kinderbetreuungskosten dar, können diese wie Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben oder als Sonderausgaben abziehbar sein. Ein solcher Abzug ist vorrangig vor der Abziehbarkeit als außergewöhnliche Belastungen zu prüfen.

- **Behindertenpauschbetrag:** Der Zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts hat mit Kammerbeschluss vom 17.1.2007 (Aktenzeichen 2 BvR 1059/03) die Verfassungsbeschwerde gegen den Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 20.3.2003 (Aktenzeichen III B 84/01) zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der Höhe des Behinderten-Pauschbetrags nicht zur Entscheidung angenommen. Damit bleibt die Höhe des Behindertenpauschbetrags unverändert, sofern sich der Gesetzgeber nicht in Zukunft zu einer Anpassung entschließt. Nach dem Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 13.4.2007 (Aktenzeichen IV A 7 -S 0338/07/0003) kommt wegen der behaupteten Verfassungswidrigkeit der Höhe des Behinderten-Pauschbetrags ein Ruhenlassen außergerichtlicher Rechtsbehelfsverfahren nicht mehr in Betracht. Dies hat zur Folge, dass entsprechende Einsprüche nunmehr von der Finanzverwaltung zurückgewiesen werden.
- **Behindertengerechter Umbau eines Badezimmers:** Oftmals kommt es mit der Finanzverwaltung zum Streit darüber, ob die Aufwendungen für den Umbau eines behindertengerechten Bades als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden können. Mit Beschluss vom 25.1.2007 (Aktenzeichen III B 103/06) hat der Bundesfinanzhof Folgendes entschieden: Da ein behindertengerechtes Badezimmer nicht nur vom Behinderten selbst, sondern auch von Familienangehörigen oder Dritten genutzt werden kann, sind die Aufwendungen für den Umbau wegen des dafür erlangten Gegenwerts nicht als außergewöhnliche Belastung abziehbar. Nur soweit bei dem behindertengerechten Umbau neue oder neuwertige Gegenstände ersetzt werden müssen, können die Kosten hierfür als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen sein.

Hinweis:

Scheidet ein Abzug der Umbaukosten als außergewöhnliche Belastungen aus, sollte geprüft werden, ob die Aufwendungen zu einer Steuerermäßigung für die Inanspruchnahme von haushaltsnahen Dienstleistungen führt. Für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die in einem inländischen Haushalt erbracht werden, ermäßigt sich die Einkommensteuer um 20 % der Aufwendungen, maximal aber um 600 € im Veranlagungsjahr. Hierfür muss u.a. ein bestimmter Zahlungsnachweis erbracht werden. Begünstigt sind allerdings nur Arbeitskosten, nicht jedoch Materialkosten.

- **Kosten für behindertengerechten Fahrstuhl:** Kosten für den nachträglichen Anbau eines behindertengerechten Fahrstuhls an ein Einfamilienhaus sind nicht als außergewöhnliche Belastung abziehbar, weil der Steuerpflichtige hierfür einen Gegenwert erhält. Dies entschied der

Bundesfinanzhof mit Urteil vom 25.1.2007 (Aktenzeichen III R 7/06). Im Urteilsfall bauten die Kläger infolge einer eingetretenen Behinderung durch einen Schlaganfall einen behindertengerechten Außenaufzug an ihr Einfamilienhaus an. Durch diesen Anbau wurde die baurechtlich gebotene Grundstücksgrenze nicht mehr eingehalten. Die Eigentümer des Nachbargrundstücks erteilten ihre Zustimmung zum Bau der Fahrstuhlanlage. Gleichzeitig wurde vereinbart, dass der ursprüngliche Zustand wieder herzustellen ist, wenn die Fahrstuhlanlage für die Kläger nicht mehr erforderlich ist. Der Bundesfinanzhof ließ den Kostenabzug für die Fahrstuhlanlage nicht zum Abzug zu. Von einer außergewöhnlichen „Belastung“ sei nicht auszugehen, wenn der Steuerpflichtige Gegenstände anschafft, die für ihn einen Gegenwert zu den aufgewandten Kosten darstellen. Bei diesem Einbau erhalte man einen Gegenwert, so dass eine bloße Umschichtung von Vermögenswerten vorliege, die keine „Belastung“ des Steuerpflichtigen darstelle. Ein Kostenabzug scheidet daher aus.

6. Spenden an ausländische gemeinnützige Einrichtungen steuerbegünstigt?

Nach derzeitigem Steuerrecht können Spenden an gemeinnützige Einrichtungen - unter weiteren Voraussetzungen, wie insbesondere der Vorlage einer steuerlichen Spendenbescheinigung - nur dann steuermindernd berücksichtigt werden, wenn die Spende an eine inländische Einrichtung erbracht wird. Der Bundesfinanzhof hat nun mit Beschluss vom 9.5.2007 (Aktenzeichen XI R 56/05) dem Europäischen Gerichtshof die Frage vorgelegt, ob auch Spenden an Einrichtungen aus anderen EU-Staaten steuerlich zu berücksichtigen sind.

Hinweis:

Wie diese Frage entschieden wird, ist derzeit noch völlig offen. Dennoch kann in einschlägigen Fällen überlegt werden, geleistete Spenden an im EU-Ausland ansässige Einrichtungen steuerlich geltend zu machen und gegen einen ablehnenden Steuerbescheid Einspruch einzulegen.

7. Anspruch auf Kindergeld für ein verheiratetes Kind

Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 19.4.2007 (Aktenzeichen III R 65/06) können Eltern auch für verheiratete Kinder Anspruch auf Kindergeld haben. Voraussetzung ist jedoch, dass ein sog. Mangelfall vorliegt. Ein solcher wird angenommen, wenn die eigenen Einkünfte und Bezüge des Kindes einschließlich der Unterhaltsleistungen des Ehepartners niedriger sind als das steuerrechtliche Existenzminimum (derzeit 7 680 € im Kalenderjahr).

8. Beschränkung des Abzugs von Ausbildungskosten verfassungswidrig?

Ausbildungskosten, insbesondere solche für ein Erststudium, sind seit 2004 gesetzlich nur noch begrenzt in Höhe von maximal 4 000 € abzugsfähig. Gegen diese Abzugsbeschränkung werden verfassungsrechtliche Zweifel geäußert. Sowohl das Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Urteil vom 20.12.2006, Aktenzeichen 1 K 2670/05) als auch das Finanzgericht Baden-Württemberg (Urteil vom 7.11.2006, Aktenzeichen 1 K115/06) haben diese verfassungsrechtlichen Zweifel jedoch nicht geteilt. Allerdings wurde gegen beide Urteile Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt. Dies eröffnet Betroffenen nun die Möglichkeit, rechtswahrend gegen Steuerbescheide Einspruch einzulegen und ein Ruhen des

Verfahrens bis zur Entscheidung des Bundesfinanzhofs zu beantragen.



Für Unternehmer und Freiberufler

1. Behandlung der Geldleistungen für Kinder in Tages- und Vollzeitpflege

Die Finanzverwaltung hat die einkommensteuerliche Behandlung von Geldleistungen für Kinder in Tages- und Vollzeitpflege neu geregelt (Schreiben vom 24.5.2007, Aktenzeichen IV C 3 S 2342/07/001):

Betreut eine **Tagespflegeperson** Kinder verschiedener Eltern im eigenen Haushalt oder in anderen Räumen eigenverantwortlich, ist von einer selbständigen Tätigkeit auszugehen, da die Tätigkeit auf die Erzielung von Einkünften ausgerichtet ist. **Betriebsausgaben** können aus Vereinfachungsgründen **pauschal mit 300 € je Kind** und Monat berücksichtigt werden. Dies gilt jedoch nur, sofern die Betreuung nicht in unentgeltlich zur Verfügung gestellten Räumlichkeiten oder im Haushalt der Kindeseltern erfolgt. Statt der Pauschale können auch die tatsächlich entstandenen Betriebsausgaben geltend gemacht werden.

Wird ein Kind im Haushalt der Eltern des Kindes und nach deren Weisungen betreut, liegt in der Regel eine nichtselbständige Tätigkeit vor. Ein pauschaler Abzug von Aufwendungen ist in diesen Fällen nicht vorgesehen.

Erhalten **Pflegeltern** im Rahmen der Vollzeitpflege (Dauerpflege, Kurzzeitpflege, Wochenpflege, Sonderpflege) Pflegegeld sowie anlassbezogene Beihilfen und Zuschüsse aus öffentlichen Kassen, sind diese Zahlungen grundsätzlich steuerfrei. Dies gilt jedoch nicht, wenn die Summe der Erziehungsbeiträge (Anteil des Pflegegeldes, der für die Kosten der Erziehung geleistet wird) pro Pflegehaushalt im Jahr 24 000 € übersteigt. Wird dieser Betrag überschritten, wird - widerlegbar - eine Erwerbstätigkeit angenommen. Das gesamte Pflegegeld (nicht nur der 24 000 € überschreitende Betrag) unterliegt in diesem Fall der Steuerpflicht bei den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit.

Erhalten Pflegeeltern Vergütungen für die Bereitschaftspflege, die unabhängig von der tatsächlichen Aufnahme von Kindern geleistet werden, liegen insoweit steuerpflichtige Einnahmen vor. Begründet wird dies damit, dass diese sog. Platzhaltekosten und Bereitschaftsgelder nicht unmittelbar die Erziehung fördern. Liegen steuerpflichtige Einnahmen vor, ist bei der Ermittlung der Einkünfte eine **Betriebsausgabenpauschale** in Höhe der im Pflegegeld enthaltenen Erstattung der materiellen Aufwendungen je Kind und Monat abzuziehen. Zusätzlich kann ein Betrag in Höhe der nach § 39 Abs. 3 Sozialgesetzbuch VIII gezahlten einmaligen Beihilfen und Zuschüsse als Betriebsausgabenpauschale abgezogen werden.

2. Anwendung der 1 %-Regelung auf Leasingfahrzeuge

Fraglich war, ob und unter welchen Voraussetzungen für ein sowohl betrieblich als auch privat genutztes Leasingfahrzeug der private Nutzungsanteil nach der 1 %-Regelung ermittelt werden kann. Im Streitfall wurde das Fahrzeug von einem selbständigen Arzt unstreitig zu 30 % betrieblich genutzt. Der Steuerpflichtige setzte die Leasingraten und die laufenden Kfz-Kosten als Aufwand an und rechnete für die private Nutzung einen Vorteil nach der 1 %-Methode gegen. Die Finanzverwaltung war hingegen der Auffassung, dass das Fahrzeug wegen der lediglich 30 %igen Nutzung nicht als Betriebsfahrzeug behandelt werden kann,

sondern vielmehr lediglich 30 % der Kosten als Betriebsausgaben angesetzt werden können.

Das Finanzgericht Köln entschied nun mit Beschluss vom 29.1.2007 (Aktenzeichen 14 V 4485/06), dass im vorliegenden Fall die 1 %-Regelung zur Anwendung kommen kann. Auf die Zugehörigkeit des Fahrzeugs zum steuerlichen Betriebsvermögen komme es nicht an.

Hinweis:

Seit dem 1.1.2006 ist die Ermittlung des geldwerten Vorteils aus einer privaten Firmenwagennutzung mittels der 1 %-Regelung beschränkt auf Fahrzeuge des notwendigen Betriebsvermögens, d.h. es muss eine betriebliche Nutzung von mehr als 50 % gegeben sein. Allerdings sind Dienstwagen von Arbeitnehmern von dieser Einschränkung nicht betroffen. Die Besprechungsentscheidung ist für zurückliegende Jahre von Bedeutung, in denen die Finanzverwaltung unter Hinweis auf die zu geringe betriebliche Nutzung die Anwendung der 1 %-Regelung versagt.

3. Keine Hinzurechnung von Erbbauzinsen als dauernde Last bei der Gewerbesteuer

Renten und dauernde Lasten, die wirtschaftlich mit der Gründung und dem Erwerb des Betriebs oder eines Anteils am Betrieb zusammenhängen, werden bei der Berechnung der Gewerbesteuer dem Gewinn aus Gewerbebetrieb wieder hinzugerechnet, soweit diese bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind. Dies gilt nicht, wenn diese Beträge beim Empfänger zur Steuer nach dem Gewerbeertrag heranzuziehen sind.

Nach bisheriger Rechtsprechung hat der Bundesfinanzhof die Verpflichtung zur Zahlung von Erbbauzinsen als dauernde Last beurteilt, so dass diese bei der Gewerbesteuer im Ergebnis nicht abzugsfähig waren. Hiervon weicht der Bundesfinanzhof nun ausdrücklich ab. Nach dem Urteil vom 7.3.2007 (Aktenzeichen I R 60/06) sind Erbbauzinsen nicht dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzuzurechnen, da Erbbauzinsen als ein Entgelt für die Nutzung des Grundstücks einzustufen sind. Demnach können gezahlte Erbbauzinsen bei der Gewerbesteuer steuermindernd berücksichtigt werden.

4. Parkplatzgestaltung regelmäßig kein geldwerter Vorteil

Die Oberfinanzdirektion Münster hat sich mit einer Kurzinformation vom 25.6.2007 (Nr. 017/2007) zum geldwerten Vorteil durch Parkraumgestaltung an Arbeitnehmer geäußert. Die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung von Parkraum/Stellplätzen ist danach nicht lohnsteuerpflichtig. Zwar hatte das Finanzgericht Köln mit Urteil vom 15.3.2006 (Aktenzeichen 11 K 5680/04) entschieden, dass die Parkraumgestaltung seitens des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu behandeln sei. Das Urteil des Finanzgerichts Köln wird aber über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht angewandt. Die Oberfinanzdirektion Münster betont, dass auch durch die Einführung des Werktorprinzips ab dem Kalenderjahr 2007 kein Grund für eine geänderte Verwaltungssicht bestehe.

Hinweis:

Die Kurzinformation der Oberfinanzdirektion Münster ist auch mit der Oberfinanzdirektion Rheinland abgestimmt, so dass zumindest in Nordrhein-Westfalen nach den genannten Grundsätzen verfahren wird. Es ist davon

auszugehen, dass diese Auffassung auch bundeseinheitlich angewandt wird; der Entwurf der Lohnsteuerrichtlinien 2008 enthält allerdings keinen Hinweis hierauf.

5. Keine Steuerpflicht von Zinsen aus einer zur Besicherung eines Avalkredits verwendeten Kapitallebensversicherung

Im Urteilsfall (Bundesfinanzhof vom 27.3.2007, Aktenzeichen VIII R 27/05) hatte ein selbständiger Malermeister zur Absicherung von Avalkrediten gegen eventuelle Mängelgewährleistungsansprüche und Sicherungseinbehalte Ansprüche aus einer Kapitallebensversicherung an die Bank abgetreten. Die Finanzverwaltung und dieser folgend auch das Finanzgericht München (Urteil vom 22.3.2005, Aktenzeichen 13 K 1565/03) waren der Auffassung, dass die Abtretung der Ansprüche aus der Kapitallebensversicherung die Steuerpflicht der Lebensversicherung auslöst.

Der Bundesfinanzhof hat diese Ansicht jedoch abgelehnt. Wesentliches Argument ist, dass die steuerlichen Vergünstigungen einer vor dem 1.1.2005 abgeschlossenen Kapitallebensversicherung (Sonderausgabenabzug und Steuerfreiheit der Zinsen) nur dann verloren gehen, wenn die Ansprüche aus der Versicherung der Tilgung oder Sicherung eines Darlehens dienen. Da ein Avalkredit aber nicht als Darlehen in diesem Sinne einzustufen sei, entfallen auch nicht die steuerlichen Privilegierungen der Lebensversicherung.

Hinweis:

Dieses Urteil zeigt, wie rasch das Privileg von bis zum 31.12.2004 abgeschlossenen Lebensversicherungen in Gefahr gerät. Für den vorliegenden Fall hat der Bundesfinanzhof eine für die Praxis wichtige Abgrenzung getroffen. Zu beachten ist allerdings, dass im Urteilsfall keine Inanspruchnahme aus den Garantiebürgschaften bzw. dem Avalkredit erfolgte. Ob eine solche Inanspruchnahme die steuerliche Privilegierung der Lebensversicherung beseitigen würde, lässt der Bundesfinanzhof offen. Hiervon dürfte aber auszugehen sein.

6. Regressverzicht des Arbeitgebers nach Lohnsteuer-Haftung führt wiederum zu Lohnsteuer

Bei Lohnsteueraußenprüfungen werden Lohnsteuernachforderungen von der Finanzverwaltung regelmäßig durch Lohnsteuer-Haftungsbescheid gegenüber dem Arbeitgeber geltend gemacht. Erfüllt der Arbeitgeber einen Lohnsteuer-Haftungsbescheid, so kann er die auf den Arbeitnehmer entfallende Lohnsteuer von diesem zurückfordern. Aus verschiedenen Gründen unterbleibt jedoch in der Praxis eine Rückforderung von Lohnsteuernachforderungen beim Arbeitnehmer. Das Finanzgericht Köln hat mit Urteil vom 21.2.2006 (Aktenzeichen 9 K1197/03) entschieden, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer durch den Verzicht auf Durchsetzung seines Regressanspruchs Arbeitslohn zuwendet, welcher wiederum der Lohnsteuer unterliegt, so dass eine weitere Belastung eintritt.

7. Jahressteuergesetz 2008 und lohnsteuerliche Aspekte

Der oben unter Tz. 3 angesprochene Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2008 enthält auch weit reichende Neuerungen bei der Lohnsteuer, die im Folgenden dargestellt werden:

- Einführung eines optionalen Anteilsverfahrens für die Lohnsteuer bei Ehegatten. Beim Anteilsverfahren wird die von den Arbeitnehmer-Ehegatten insgesamt zu entrichtende Lohnsteuer den beiden Ehegatten im Verhältnis der Bruttolöhne anteilig zugeordnet. Statt der Lohnsteuerklassen wird dann dem jeweiligen Arbeitgeber auf der Lohnsteuerkarte der Prozentsatz des Arbeitslohns mitgeteilt, der diesem Bruttolohnverhältnis entspricht. Dieses Verfahren, das von den Arbeitnehmer-Ehegatten gewählt werden kann, soll ab 2009 zur Anwendung kommen. Dieses Anteilsverfahren ersetzt die heutige Steuerklasseneinteilung bei Ehegatten, welche insbesondere in der Kombination III/V dazu führt, dass der Ehegatte mit der Steuerklasse V eine verhältnismäßig hohe Lohnsteuerbelastung trägt. Nach dem neuen Verfahren würde dagegen die Lohnsteuer bei jedem Ehegatten nach dem tatsächlichen Lohn in Verbindung mit dem Aufteilungsschlüssel ermittelt. Verdient ein Ehegatte beispielsweise 25 % des gemeinsamen Arbeitseinkommens, so soll er zukünftig auch nur 25 % der gemeinsamen Lohnsteuer abführen.
- Einführung der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale ab 2011: Das herkömmliche Lohnsteuerabzugsverfahren führt zu Medienbrüchen, weil die bei den Gemeinden und den Finanzämtern elektronisch verfügbaren Daten in die jährliche Lohnsteuerkarte eingehen müssen. Dieser Aufwand und die damit verbundenen Übertragungsfehler sollen künftig vermieden werden. Im Kern sollen die Arbeitgeber die Lohnsteuerabzugsmerkmale künftig maschinell verwertbar zur Verfügung gestellt bekommen. Die Papier-Lohnsteuerkarte soll durch das elektronische Verfahren ersetzt werden.
- Elektronische Übermittlung der Lohnersatzleistungen. Nach geltendem Recht hat die Bundesagentur für Arbeit die Daten über das im Kalenderjahr gewährte Insolvenzgeld durch Datenfernübertragung an eine amtlich bestimmte Übermittlungsstelle zu übermitteln. Für die übrigen dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Sozialleistungen soll künftig ebenfalls eine elektronische Übermittlung erfolgen. Dies gilt nur dann nicht, wenn die dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Leistungen bereits auf der Lohnsteuerbescheinigung (steuerfreie Aufstockungsbeträge im Rahmen der Altersteilzeitdienstverhältnisse) vermerkt sind. Mit der Regelung soll eine Sicherstellung des Steueranspruchs bewirkt werden.

Hinweis:

Mit einem Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens ist noch vor dem Jahreswechsel zu rechnen. Da die beabsichtigten lohnsteuerlichen Änderungen keine politische Brisanz enthalten, ist davon auszugehen, dass diese im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens allenfalls in den Details eine Veränderung erfahren werden.

8. Übernachtungskosten bei Dienstreisen ab 2008

Derzeit liegt ein Entwurf der Lohnsteuerrichtlinien 2008 vor, welcher zwar noch der Zustimmung des Gesetzgebers bedarf, erfahrungsgemäß aber ohne Änderungen beschlossen wird. Auf die Änderungen im Detail werden wir zu einem späteren Zeitpunkt ausführlich eingehen. Hervorzuheben ist aber bereits zum jetzigen Zeitpunkt eine wesentliche Änderung hinsichtlich des Ansatzes von Übernachtungskosten bei Dienstreisen. Vorgesehen ist folgende Regelung:

- Als Übernachtungskosten können die tatsächlich entstandenen Kosten angesetzt werden, welche im Zweifel durch Belege (Hotelrechnung o.Ä.) nachgewiesen werden müssen. Die steuerfreie Erstattung von Pauschalbeträgen (derzeit 20 € bei Inlandsreisen - sofern der Arbeitnehmer die Unterkunft nicht vom Arbeitgeber oder auf Grund seines Dienstverhältnisses von einem Dritten unentgeltlich oder teilentgeltlich erhalten hat - und unterschiedliche Sätze bei Auslandsreisen je nach Zielland) ist dagegen nicht mehr zulässig.
- Des Weiteren soll bestimmt werden, dass dann, wenn der Zahlungsbeleg nur einen Gesamtpreis für Unterkunft und Verpflegung ausweist und sich der Preis für die Verpflegung nicht feststellen lässt (z.B. Tagungspauschale), der Gesamtpreis zur Ermittlung der Übernachtungskosten um folgende Werte zu kürzen ist: 20 % für ein Frühstück und jeweils 40 % für Mittag- und Abendessen des jeweiligen Pauschalbetrags für Verpflegungsmehraufwendungen.

Hinweis:

In Unternehmen basieren Reisekostenrichtlinien oftmals auf den nach den Lohnsteuerrichtlinien steuerfrei ansetzbaren Beträgen. In diesem Fall wäre die Reisekostenrichtlinie an die geänderten Lohnsteuerrichtlinien ab dem 1.1.2008 anzupassen.

9. Rentenversicherungspflicht für selbständige Lehrer verfassungsgemäß

Das Bundesverfassungsgericht hat mit Beschluss vom 26.6.2007 (Aktenzeichen 1 BvR 2204/00 und 1 BvR 1355/03) festgestellt, dass die Rentenversicherungspflicht für selbständige Lehrer verfassungsgemäß ist. Diese Personengruppe muss also Pflichtbeiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung zahlen. Betroffen sind insbesondere nebenberufliche Lehrpersonen.

10. Gewerbliche Infizierung einer freiberuflichen Tätigkeit

Zur Frage der Abgrenzung freiberuflicher und gewerblicher Einkünfte - und damit verbunden der Frage der gewerblichen Infizierung einer freiberuflichen Tätigkeit - nahm das Bayerische Landesamt für Steuern mit Erlass vom 20.4.2007 (Aktenzeichen S 2240 - 21 St 32/St 33 -) am Beispiel der **Abgabe von Arzneien und Hilfsmittel durch Ärzte Stellung**.

Zunächst stellte das Bayerische Landesamt für Steuern (stellvertretend für die Finanzverwaltung) fest, dass die Abgabe von Arzneien und Hilfsmitteln grundsätzlich zu den gewerblichen Tätigkeiten zählt, da diese Art der Tätigkeit nicht **typischerweise** dem **Berufsbild** eines Arztes entspricht; insoweit stehe der Arzt insbesondere in Konkurrenz zu Apotheken und Sanitätshäusern (die der Gewerbesteuer unterliegen).

Erbringt der Arzt nun eine Gesamtleistung bestehend aus freiberuflichen und gewerblichen Elementen, so übt er eine gemischte Tätigkeit aus. Die jeweiligen Einkünfte der Einzelpraxis sind für die spätere Besteuerung getrennt nach den Einkunftsarten zu erfassen. Bei **Gemeinschaftspraxen** hingegen kann eine solche Gesamtleistung dazu führen, dass die **gesamten Einkünfte als gewerbliche Einkünfte** anzusehen sind (sog. Infizierung). Dies ist der Fall, wenn der Anteil der originär gewerblichen Tätigkeit mehr als 1,25 % der Gesamtumsätze beträgt. Maßgebend für die Infizierung sind dabei nach höchstrichterlicher Auffassung die tatsächlichen Verhältnisse im jeweiligen

Einzelfall, der daraufhin zu untersuchen ist, ob die gewerbliche Betätigung als „geringfügig“ oder „unerheblich“ anzusehen ist. Dazu stellt der XI. Senat des Bundesfinanzhofs (Urteil vom 11.8.1999, Aktenzeichen XI R 12/98), nach dessen Auffassung als **Maßgröße** für die Erheblichkeit der Betätigung der **Umsatz** zum Zuge kommt, auf zwei Grenzen ab:

- als Bagatellgrenze sollte der gewerbsteuerliche Freibetrag berücksichtigt werden (**absolute Grenze**), der 24 500 € beträgt;
- untergeordnet ist eine Tätigkeit wohl immer dann, wenn sie einen äußerst geringen Anteil (im Urteilsfall nur 1,25 %) ausmacht (**relative Grenze**).

Vor diesem Hintergrund differenziert die Finanzverwaltung nun drei Fallgruppen:

- Beschränkt sich der Arzt auf die rein medizinische Betreuung und Versorgung der Patienten, also ohne die Abgabe von Arzneien und Hilfsmittel, stellt sich die Frage nach der Gewerblichkeit seiner Tätigkeit nicht, d.h. der Arzt ist ausschließlich freiberuflich tätig.
- Kann der Arzt im Rahmen der Versorgung z.B. Augenoperationen nur unter Verwendung von Implantaten (Linsen) und den für die Operationen erforderlichen Medikamenten durchführen, liegt eine einheitliche Tätigkeit vor, bei der es ebenfalls nicht zu einer gewerblichen Infizierung kommt.
- Für den Fall allerdings, dass der Arzt die vom Patienten nach der Operation benötigten Medikamente oder Hilfsmittel (Sehhilfen) nicht mittels Rezept verordnet, sondern diese selbst **aus Eigenbeständen an den Patienten abgibt**, erzielt der Arzt insoweit jedoch **gewerbliche Einkünfte**.



Für Personengesellschaften

1. Umsatzsteuerpflicht von Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen eines Gesellschafters

Das Bundesfinanzministerium hat zur Frage Stellung genommen, unter welchen Voraussetzungen Geschäftsführungsleistungen gegen Sonderentgelt der Umsatzsteuer unterliegen, was nicht nur eine entsprechende Steuerzahlung, sondern auch Erklärungspflichten nach sich zieht. Die Abgrenzung wird anhand von insgesamt 15 Beispielen verdeutlicht. Hervorzuheben sind folgende Fälle: Abzugsgrenzen ist zwischen Leistungen, die durch das Gesellschaftsverhältnis begründet sind und solchen Leistungen, die sich als Leistungsaustausch im umsatzsteuerlichen Sinne darstellen. Für die umsatzsteuerrechtliche Einstufung von Leistungen des Gesellschafters an die Gesellschaft ist entscheidend, ob es sich um Leistungen handelt, die als Gesellschafterbeitrag durch die Beteiligung am Gewinn und Verlust der Gesellschaft abgegolten werden, oder um Leistungen, die gegen Sonderentgelt ausgeführt werden und damit auf einen Leistungsaustausch im umsatzsteuerlichen Sinne gerichtet sind.

Beispiel:

Den Gesellschaftern einer OHG obliegen die Führung der Geschäfte und die Vertretung der OHG. Diese Leistungen werden mit dem nach der Anzahl der beteiligten Gesellschafter und ihrem Kapitaleinsatz bemessenen Anteil am Ergebnis (Gewinn und Verlust) der OHG abgegolten. Die Ergebnisanteile sind kein Sonderentgelt; die Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen werden nicht im Rahmen eines Leistungsaustauschs ausgeführt, sondern als Gesellschafterbeitrag erbracht. Demzufolge fällt keine Umsatzsteuer an.

Beispiel:

Die Führung der Geschäfte und die Vertretung der aus den Gesellschaftern A, B und C bestehenden OHG obliegen nach den gesellschaftsrechtlichen Vereinbarungen ausschließlich dem C. Die Leistung des C ist mit seinem nach der Anzahl der beteiligten Gesellschafter und ihrem Kapitaleinsatz bemessenen Anteil am Ergebnis (Gewinn und Verlust) der OHG abgegolten; A, B und C sind zu gleichen Teilen daran beteiligt. C ist mit 40 %, A und B mit jeweils 30 % am Ergebnis (Gewinn und Verlust) der OHG beteiligt. C erhält im Gewinnfall 25 % des Gewinns vorab, im Übrigen wird der Gewinn nach der Anzahl der Gesellschafter und ihrem Kapitaleinsatz verteilt; ein Verlust wird ebenfalls ausschließlich nach der Anzahl der Gesellschafter und ihrem Kapitaleinsatz verteilt. Die ergebnisabhängigen Gewinn- bzw. Verlustanteile des C sind kein Sonderentgelt; C führt seine Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen nicht im Rahmen eines Leistungsaustauschs aus, sondern erbringt jeweils Gesellschafterbeiträge. Demzufolge fällt keine Umsatzsteuer an.

Bei **Leistungen auf Grund eines gegenseitigen Vertrags** sind die Voraussetzungen für einen steuerbaren Leistungsaustausch regelmäßig erfüllt, falls der Gesellschafter Unternehmer ist.

Beispiel:

Der Gesellschafter einer OHG erhält neben seinem nach der Anzahl der Gesellschafter und ihrem Kapitaleinsatz bemessenen Gewinnanteil für die Führung der Geschäfte und die Vertretung der OHG eine zu Lasten des Geschäftsergebnisses verbuchte Vorwegvergütung von jährlich 120 000 € als Festbetrag. Die Vorwegvergütung ist Sonderentgelt; der Gesellschafter führt seine Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen im Rahmen eines Leistungsaustauschs aus. Demzufolge unterliegt die Vorwegvergütung beim Gesellschafter der Umsatzsteuer. Die Gesellschaft hat korrespondierend einen entsprechenden Vorsteuerabzug.

Hinsichtlich von **Entnahmen** führt das Bundesfinanzministerium aus, dass Entnahmen, zu denen der Gesellschafter nach Art eines Abschlags auf den nach der Anzahl der Gesellschafter und ihrem Kapitaleinsatz bemessenen Anteil am Gewinn der Gesellschaft berechtigt ist, grundsätzlich kein Leistungsaustauschverhältnis begründen. Ein gesellschaftsvertraglich vereinbartes garantiertes Entnahmerecht, nach dem die den Gewinnanteil übersteigenden Entnahmen nicht zu einer Rückzahlungsverpflichtung führen, führt dagegen wie die Vereinbarung einer Vorweg Vergütung zu einem umsatzsteuerpflichtigen Leistungsaustausch. Wird für die Geschäftsführungs- und Vertretungsleistung neben einem Sonderentgelt auch eine gewinnabhängige Vergütung gezahlt (sog. **Mischentgelt**), sind beide Elemente umsatzsteuerrechtlich getrennt zu beurteilen.

Beispiel:

Der Gesellschafter einer OHG erhält für die Führung der Geschäfte und die Vertretung der OHG im Rahmen der Gewinnverteilung 25 % des Gewinns, mindestens jedoch 60 000 € vorab zugewiesen. Der Festbetrag von 60 000 € ist Sonderentgelt und wird im Rahmen eines Leistungsaustauschs gezahlt; im Übrigen wird der Gesellschafter auf Grund eines gesellschaftsrechtlichen Beitragsverhältnisses tätig. Demzufolge unterliegt der Festbetrag der Umsatzsteuer. Der darüber hinausgehende Betrag ist dagegen durch das Gesellschaftsverhältnis abgegolten.

Haftungsvergütungen an einen persönlich haftenden Gesellschafter werden grundsätzlich nicht im Rahmen eines eigenen Leistungsaustauschverhältnisses gewährt. Erbringt der persönlich haftende Gesellschafter gegenüber der Personengesellschaft aber zudem steuerbare Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen, ist nach Ansicht des Bundesfinanzministeriums die Haftungsvergütung als zusätzliches Entgelt für die Geschäftsführungsleistung des persönlich haftenden Gesellschafters an die Personengesellschaft einzustufen.

Beispiel:

Die geschäftsführende Komplementär-GmbH einer KG, die ihrerseits keine Anteile an der GmbH besitzt, erhält neben ihrer als Sonderentgelt gezahlten Geschäftsführungsvergütung eine pauschale jährliche Vergütung für die Übernahme der Haftung. Die Haftungsvergütung ist zusätzliches Sonderentgelt für die steuerpflichtige Geschäftsführungsleistung. Damit unterliegen sowohl die Geschäftsführungs- als auch die Haftungsvergütung der Umsatzsteuer.

2. Kürzung des Verlustvortrags bei Ausscheiden eines Mitunternehmers

Der Verlustabzug bei der Gewerbesteuer von Personengesellschaften erfordert nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs

Unternehmensidentität und Unternehmeridentität.

Unternehmeridentität bedeutet, dass der Steuerpflichtige, der den Verlustabzug in Anspruch nimmt, den Gewerbeverlust in eigener Person erlitten haben muss. Der Steuerpflichtige muss sowohl zur Zeit der Verlustentstehung als auch im Jahr der Entstehung des positiven Gewerbeertrags Unternehmensinhaber gewesen sein. Daraus, dass die Mitunternehmer auch Unternehmer in gewerbesteuerrechtlicher Sicht sind, folgt, dass beim Ausscheiden von Gesellschaftern einer Personengesellschaft der Verlustabzug nicht mehr möglich ist, soweit der Fehlbetrag anteilig auf die ausgeschiedenen Gesellschafter entfällt. Diese Auffassung wird auch von der Finanzverwaltung vertreten. Sie bemisst den wegfallenden Anteil des Verlustvortrags allerdings im Gegensatz zur Rechtsprechung ausschließlich nach der Quote, mit der der ausscheidende Gesellschafter am Gesellschaftsgewinn beteiligt ist - also ohne Einbeziehung der auf den ausgeschiedenen Gesellschafter entfallenden Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben.

Mit dem **Jahressteuergesetz 2007**, welches am 9.11.2006 vom Bundestag beschlossen und am 18.12.2006 im Bundesgesetzblatt verkündet wurde, wurde die Auffassung der Finanzverwaltung gesetzlich fixiert. Gemäß der Übergangsvorschrift im Gesetz soll die Gesetzesänderung auch für **Jahre vor 2007** anzuwenden sein.

Der Bundesfinanzhof stellt nun mit Urteil vom 19.4.2007 (Aktenzeichen IV R 4/06) klar, dass, wenn ein Mitunternehmer aus einer Personengesellschaft ausscheidet, der für den letzten Stichtag vor dem Ausscheiden des Mitunternehmers festgestellte vortragsfähige Gewerbeverlust der Gesellschaft um den anteilig auf ihn entfallenden Verlustanteil zu kürzen ist. Weiter hebt der

Bundesfinanzhof hervor, dass dieser Anteil für Jahre vor 2007 nicht nur anhand des Gewinnverteilungsschlüssels, sondern unter Einbeziehung der in den Jahren des Bestehens der Personengesellschaft angefallenen Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben zu berechnen ist.

Darüber hinaus wird vom Bundesfinanzhof eine **Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts**

darüber eingeholt, ob die ergangene Anwendungsregelung mit dem im Grundgesetz verankerten steuerlichen Rückwirkungsverbot zu vereinbaren ist.

Hinweis:

Die Auswirkungen der verschiedenen Sichtweisen können nur für den Einzelfall ermittelt werden. Die materiellen Konsequenzen können aber bedeutend sein. Insoweit sollten einschlägige Fälle unter Zuhilfenahme steuerlichen Rats beurteilt werden.



Für Arbeitnehmer

1. Bewirtungskosten als Werbungskosten

Der Bundesfinanzhof hatte sich mit Urteil vom 24.5.2007 (Aktenzeichen VI R 78/04) erneut mit der Frage auseinanderzusetzen, ob Aufwendungen eines Arbeitnehmers für Bewirtung und Werbegeschenke beruflich veranlasst sein können. Bei der Gesamtwürdigung kann eine variable, vom Erfolg seiner Arbeit abhängige Entlohnung ein gewichtiges Indiz für die berufliche Veranlassung darstellen. Liegt indessen eine derartige Entlohnung nicht vor, so verlieren die Aufwendungen nicht ohne Weiteres ihren beruflichen Charakter; der Erwerbsbezug kann sich auch aus anderen Umständen ergeben. Im Urteilsfall machte ein im Außendienst beschäftigter Arbeitnehmer Bewirtungskosten und Aufwendungen für Werbegeschenke als Werbungskosten geltend. Der Bundesfinanzhof tendierte dazu, diese Aufwendungen zum Werbungskostenabzug zuzulassen, weil die Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen dienten. Hierzu können auch Aufwendungen eines Arbeitnehmers für Werbegeschenke und für die Bewirtung von Personen zählen.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof verwies die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das Finanzgericht zurück. Dieses wird zu prüfen haben, ob die Kosten die Voraussetzungen für den Abzug als Erwerbsaufwand erfüllen. Sollte ein Abzug dem Grunde nach zulässig sein, müssen aber weitere Abzugseinschränkungen berücksichtigt werden. Geschenkaufwendungen sind nur bis zu 35 € pro Person und geschäftlich veranlasste Bewirtungskosten nur in Höhe von 70 % der angemessenen Kosten abziehbar.

2. Finanzverwaltung zur Besteuerung von Arbeitgeberdarlehen

Neues gilt für die lohnsteuerliche Erfassung von Zinsvorteilen aus Arbeitgeberdarlehen: Solche Darlehen können einen steuerpflichtigen geldwerten Vorteil bei den betreffenden Arbeitnehmern auslösen, wenn das Darlehen unverzinslich oder niedrig verzinst ist. Die bisherige Verwaltungsanweisung in den

Lohnsteuerrichtlinien, wonach Zinsvorteile nicht als Arbeitslohn zu erfassen sind, wenn die Summe der noch nicht getilgten Darlehen am Ende des jeweiligen Lohnzahlungszeitraums 2 600 € nicht übersteigt, soll ab 2008 entfallen.

Hinweis:

Ein unverzinsliches Arbeitgeberdarlehen löst selbst dann einen geldwerten Vorteil aus, wenn das Darlehen vor 2008 an den Arbeitnehmer gewährt wurde. Die 44 €-Freigrenze oder eine Pauschalierung der Steuer zu Lasten des Arbeitgebers kann aber in Betracht kommen.

Beträgt die Summe der Arbeitgeberdarlehen am Ende des jeweiligen Lohnabrechnungszeitraums mehr als 2 600 €, muss bislang in Bezug auf jedes einzelne Darlehen geprüft werden, ob eine lohn-steuerpflichtige Zinersparnis vorliegt. Eine solche Zinersparnis liegt nach der bisherigen Richtlinienfassung vor, wenn der Effektivzins des einzelnen Darlehens 5 % unterschreitet. Wird mit dem Arbeitnehmer mindestens dieser Zinssatz vereinbart, soll kein geldwerter Vorteil ausgelöst werden, selbst wenn der Arbeitnehmer für ein vergleichbares Darlehen einen höheren Zinssatz hätte zahlen müssen. Diese Regelung soll mit Wirkung ab 2008 entfallen. Hintergrund hierfür ist auch das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 4.5.2006 (Aktenzeichen VI R 28/05), wonach selbst bei Unterschreiten der 5 %-Grenze kein geldwerter Vorteil vorliegt, wenn der Arbeitnehmer das Darlehen zu einem marktüblichen Zinssatz erhält.

Hinweis:

Damit muss der Arbeitgeber in jedem Einzelfall prüfen, wie hoch der Marktzinssatz für ein vergleichbares Darlehen liegt. Aus Vereinfachungsgründen beanstandet es die Verwaltung nicht, die Feststellung des marktüblichen Zinssatzes mit dem bei Vertragsabschluss von der Deutschen Bundesbank zuletzt veröffentlichten Effektivzinssatz zu ermitteln. Von dem sich danach ergebenden Effektivzinssatz kann ein Abschlag von 4 % vorgenommen werden. Diese Vereinfachungsregelung kann in allen offenen Fällen angewandt werden.

3. Berufliche Veranlassung der doppelten Haushaltsführung bei nicht ehelicher Lebensgemeinschaft

Mit Urteil vom 15.3.2007 (Aktenzeichen VI R 31/05) hat der Bundesfinanzhof ausführlich zur **Anerkennung der** aus einer doppelten Haushaltsführung resultierenden **Mehraufwendungen** bei einer nicht ehelichen Lebensgemeinschaft Stellung genommen.

Derartige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung entstehen, sind nach herrschender Auffassung **als Werbungskosten** abzugsfähig. Dabei wird vom Vorliegen einer doppelten Haushaltsführung dann ausgegangen, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes, in dem er einen eigenen Hausstand unterhält, beschäftigt ist und auch am Beschäftigungsort wohnt.

Im **Urteilssachverhalt** war ein Paar in verschiedenen Orten (H und W) jeweils nichtselbständig tätig. In 1996 wurde ein gemeinsames Kind geboren, mit dem die Mutter dann in 1997 eine Wohnung in einem dritten Ort (B) bezog. Der Vater fuhr an den Wochenenden regelmäßig nach B und verlegte letztendlich auch im Oktober 1998 seinen Hauptwohnsitz in die Wohnung seiner Lebensgefährtin in B und behielt seine Wohnung in H als Zweitwohnung bei. Für Oktober bis Dezember 1998 machte er dann Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung geltend, die das Finanzamt nicht anerkannte; das Finanzgericht Niedersachsen gab der Klage des Steuerpflichtigen auf Anerkennung der Kosten statt.

Zu diesem Problemkreis hat der Bundesfinanzhof nun entschieden, dass seine bisherige Rechtsprechung, nach der eine doppelte Haushaltsführung auch dann anerkannt werden kann, wenn Personen, die an verschiedenen Orten wohnen und dort arbeiten, nach der Eheschließung eine der beiden Wohnungen zur Familienwohnung machen, **nicht** in jedem Fall **auf nicht eheliche Lebensgemeinschaften** zu übertragen ist.

Zur Begründung führt der Bundesfinanzhof aus, dass es zur Anerkennung des Werbungskostenabzugs **erforderlich** sei, dass die doppelte Haushaltsführung **beruflich begründet** sei, was nach der gesetzlichen Regelung und seiner ständigen Rechtsprechung nur der Fall sei, wenn eine zweite Wohnung aus beruflichem Anlass begründet werde, wenn also zuvor ein eigener (Haupt-)Hausstand des Steuerpflichtigen bestanden hat. Daher liege auch im Grundsatz keine berufliche (sondern eine private) Veranlassung vor, wenn ein Arbeitnehmer heiratet und neben seiner Wohnung am Beschäftigungsort mit seinem Ehegatten einen Hausstand an einem anderen Ort gründet.

In Hinblick auf den **besonderen Schutz von Ehe und Familie** hat aber abweichend von diesen grundsätzlichen Überlegungen der Bundesfinanzhof in ständiger Rechtsprechung entschieden, dass bei Heirat zweier Berufstätiger diese sich nicht mit einem einzigen Wohnsitz am Ort der Berufsausübung eines von ihnen begnügen können, ohne die Berufstätigkeit des anderen zu beeinträchtigen. Diese Auslegung gilt allerdings dann nicht (mehr), wenn nur ein Ehepartner berufstätig ist.

Eine Übertragung dieser Überlegungen auf die Zeit vor der Eheschließung - und damit auf nicht eheliche Lebensgemeinschaften - hat der Bundesfinanzhof grundsätzlich abgelehnt. Etwas anderes gilt wegen des Schutzes der Familie allerdings dann, wenn ein Kind geboren und in die Wohnung mit aufgenommen wird, da Familie im verfassungskonformen Sinn auch die Lebensgemeinschaft zwischen Eltern und Kind ist. **Entscheidend ist**, dass die Wohnung durch die Aufnahme des gemeinsamen Kindes in die gemeinsame Wohnung zu einer **Familienwohnung** wird. Gerade daran lässt der Bundesfinanzhof nun im Urteilssachverhalt den **Werbungskostenabzug scheitern**, da der Steuerpflichtige die Wohnung in B nicht anlässlich oder in zeitlichem Zusammenhang mit der Geburt des gemeinsamen Kindes, sondern erst zwei Jahre später zur Familienwohnung gemacht hat.

4. Zeitpunkt des Lohnsteuerabzugs bei unentgeltlicher Überlassung einer Jahresnetzkarte

In dem vom Bundesfinanzhof mit Urteil vom 12.4.2007 (Aktenzeichen VI R 89/04) entschiedenen Fall ging es um die Frage, ob der geldwerte Vorteil aus der vom Arbeitgeber unentgeltlich überlassenen Jahresnetzkarte der Deutschen Bahn dem Arbeitnehmer bereits im Zeitpunkt der Überlassung oder erst bei der Nutzung zufließt. Von dieser Entscheidung war auch abhängig, ob der geldwerte Vorteil, welcher dann der Lohnsteuer zu unterwerfen ist, mit dem (um den Bewertungsabschlag und den Rabattdreibetrag gekürzten) Marktwert oder mit dem Wert der tatsächlichen Nutzung anzusetzen ist.

Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs ist der Wert der unentgeltlich überlassenen Jahresnetzkarte im Zeitpunkt der Überlassung als Arbeitslohn zu erfassen. Die Netzkarte sei ein Wertpapier, das dem Steuerpflichtigen im Zeitpunkt der Überlassung das uneingeschränkte Nutzungsrecht hinsichtlich der Verbindungen der Deutschen Bahn verschafft.

5. Parkplatzgestellung, Lohnsteuer-Haftung, Jahressteuergesetz 2008 und Übernachtungskosten

Bitte beachten Sie die obigen Beiträge „Parkplatzgestaltung regelmäßig kein geldwerter Vorteil“ (Tz. 12), „Regressverzicht des Arbeitgebers nach Lohnsteuer-Haftung führt wiederum zu Lohnsteuer“ (Tz. 14), „Jahressteuergesetz 2008 und lohnsteuerliche Aspekte“ (Tz. 15) und „Übernachungskosten bei Dienstreisen ab 2008“ (Tz. 16), die auch für Arbeitnehmer von Bedeutung sind.



Für Bezieher von Kapitaleinkünften

1. Vorschriften zum automatischen Kontenabruf im Grundsatz verfassungsgemäß

Die Normen zum automatischen Kontenabruf ermächtigen die für die Leistung der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen sowie die für die Strafverfolgung zuständigen Behörden und Gerichte, die Finanzbehörden und die Sozialbehörden zur automatisierten Abfrage von bestimmten Daten, die von den Kreditinstituten vorgehalten werden müssen. Dabei handelt es sich um die Kontostammdaten der Bankkunden und sonstigen Verfügungsberechtigten, wie z.B. Name, Geburtsdatum, Kontonummern und Depots. Kontenstände und -bewegungen können auf diese Weise nicht abgefragt werden. Diese Praxis ist rechtlich umstritten. Nun hat aber das Bundesverfassungsgericht mit Beschluss vom 13.6.2007 (Aktenzeichen 1 BvR 1550/13, 1 BvR 2357/04 und 1 BvR 603/05) entschieden, dass diese gesetzlichen Vorschriften im Grundsatz verfassungsgemäß sind.

Erfolgreich waren allerdings die Verfassungsbeschwerden der beiden Sozialleistungsempfänger. Der Erste Senat des Bundesverfassungsgerichts stellte fest, dass die entsprechende gesetzliche Grundlage, die die Erhebung von Kontostammdaten in sozialrechtlichen Angelegenheiten regelt, an einem Bestimmtheitsmangel leidet. Die Norm legt den Kreis der Behörden, die ein Ersuchen zum Abruf von Kontostammdaten stellen können, und die Aufgaben, denen solche Ersuchen dienen sollen, nicht hinreichend bestimmt fest. Mittlerweile hat der Gesetzgeber die Norm entsprechend nachgebessert.

Hinweis:

Mit Einführung der 25 %igen Abgeltungsteuer im Jahr 2009 wird die Möglichkeit der automatischen Kontenabfrage eingeschränkt.

2. Grenzen der nachträglichen Berücksichtigung von anrechenbarer Kapitalertragsteuer

Die Verfügung der Oberfinanzdirektion Hannover nimmt in dem Schreiben vom 28.3.2007 (Aktenzeichen S 0351 -77' - StO 143) zu der sehr praxisrelevanten Frage Stellung, wie zu verfahren ist, wenn dem Finanzamt nach bestandskräftig durchgeführter Einkommensteuerfestsetzung vom Steuerpflichtigen bisher nicht erklärte, dem Steuerabzug (Kapitalertragsteuer) unterworfenen Kapitalerträge bekannt werden.

Die Oberfinanzdirektion stellt zunächst fest, dass die nachträglich bekannt gewordenen Kapitalerträge neue Tatsachen darstellen, die zu einer Änderung der Steuerfestsetzung führen, wenn sich durch die Erfassung der Kapitalerträge eine höhere Einkommensteuerschuld ergibt und noch keine Festsetzungsverjährung

eingetreten ist. Eine Änderung der Einkommensteuerfestsetzung hat auch dann zu erfolgen, wenn sich nach Anrechnung der Kapitalertragsteuer eine niedrigere verbleibende Einkommensteuer und damit eine Steuererstattung ergibt. Eine Korrektur der Anrechnungsverfügung (die Anrechnung der Steuerabzüge ist ein gegenüber der Steuerfestsetzung selbständiger Verwaltungsakt) zur nachträglichen Berücksichtigung von Kapitalertragsteuer ist ohne Bindung an eine Frist möglich. Allerdings ist zu beachten, dass eine Anrechnung der Kapitalertragsteuer nur zulässig ist, soweit sie auf die bei der Veranlagung erfassten Einkünfte entfällt. Eine nachträgliche Anrechnung der Kapitalertragsteuer kommt somit nicht in Betracht, wenn die betreffenden Kapitalerträge wegen eingetretener Festsetzungsverjährung nicht mehr der Einkommensteuer unterworfen werden können. Von einer Erfassung der Kapitalerträge ist aber auch dann auszugehen, wenn die Einnahmen aus Kapitalvermögen unter Einbeziehung der nachträglich bekannt gewordenen Kapitalerträge den Werbungskosten-Pauschbetrag und den Sparer-Freibetrag nicht übersteigen oder die Steuerschuld aus anderen Gründen - trotz Berücksichtigung der nachträglich bekannt gewordenen Kapitaleinkünfte - unverändert bleibt.

Hinweis:

Dieses Schreiben verdeutlicht, dass in vielen Fällen eine nachträgliche Berücksichtigung anrechenbarer Kapitalertragsteuer noch möglich ist. Dennoch kann nur geraten werden, Steuerbescheinigungen, die zur Anrechnung von Kapitalertragsteuer berechtigen, sorgfältig zu sammeln und sogleich mit der Einkommensteuererklärung dem Finanzamt einzureichen.



Für Hauseigentümer

1. Unternehmereigenschaft bei Betrieb einer Photovoltaikanlage auf dem Dach des selbst genutzten Einfamilienhauses

Im Fall der rechtskräftigen Entscheidung des Finanzgerichts München (Aktenzeichen 14 K 1899/04) errichteten die Kläger im Streitjahr auf dem Dach ihres zu eigenen Wohnzwecken genutzten Einfamilienhauses eine Photovoltaikanlage mit einer Spitzenleistung von 2 880 W. Der Gesamtkaufpreis betrug 38 688,75 DM inklusive 15% Umsatzsteuer. Die Anlage wurde am 11.11.1995 in Betrieb genommen. Die Kläger speisen seit dem 13.2.1996 erzeugten Strom nach Abdeckung des Eigenbedarfs in das Stromnetz ein. Das Entgelt hierfür betrug damals 17,21 Pf/kWh. Bezogener Strom kostete ca. 24 Pf/kWh. Vom gesamten Eigenbedarf des Hauses in Höhe von 3 708 kWh in 1996 bzw. 3 938 kWh in 1997 wurden danach ca. 25 % durch selbst produzierten Strom und der Rest durch Zukaufe gedeckt. Seit Mai 2000 wird der erzeugte Strom komplett an das Elektrizitätswerk geliefert. Ab diesem Zeitpunkt sind die Kläger unstreitig Unternehmer.

Die Steuerpflichtigen behandelten die Stromlieferungen umsatzsteuerpflichtig und machten Vorsteuern in Höhe von 5 093,61 DM aus der Anschaffung und Installation der Photovoltaikanlage geltend. Das Finanzgericht hat die Unternehmereigenschaft der Kläger bejaht und damit auch den Vorsteuerabzug gewährt. Auf Grund der Planung und Auslegung der Anlage ergab sich von vornherein, dass dauernd überschüssiger Strom erzeugt werden wird, der dann dauerhaft gegen Entgelt in das allgemeine Stromnetz eingespeist wird.

Hinweis:

Zwischenzeitlich bejaht auch die Finanzverwaltung die Unternehmereigenschaft bei einer unter §§ 3-8 EEG (Gesetz für den Vorrang Erneuerbarer Energien) fallenden Anlage. Danach ist das Betreiben einer solchen Anlage durch sonst nicht unternehmerisch tätige Personen unabhängig von der leistungsmäßigen Auslegung der Anlage und dem Entstehen von Stromüberschüssen eine nachhaltige Tätigkeit und begründet die Unternehmereigenschaft. Ohne Bedeutung ist, ob der Betrieb der Photovoltaikanlage auf Grund der Fördermaßnahmen des Bundesamtes für Wirtschaft erfolgt oder nach den Vorschriften über das EEG. Eine Unternehmereigenschaft soll nach Ansicht der Finanzverwaltung jedoch dann nicht vorliegen, wenn der Anlagenbetreiber nur gelegentlich Strom in das allgemeine Netz speist.

Die Unternehmereigenschaft ist Voraussetzung dafür, dass die bei Anschaffung der Anlage gezahlte Umsatzsteuer als Vorsteuer vom Finanzamt zurückverlangt werden kann. Im Gegenzug muss der Unternehmer allerdings auf seine Stromlieferungen Umsatzsteuer erheben und an das Finanzamt abführen.

2. Grunderwerbsteuer auf vom Grundstückserwerber gezahltes Entgelt für die künftige Erschließung eines unerschlossenen Grundstücks

Im Fall des Urteils des Bundesfinanzhofs vom 21.3.2007 (Aktenzeichen II R 67/05) erwarben die Kläger von einer GmbH ein noch nicht erschlossenes Baugrundstück. Die GmbH verpflichtete sich gegenüber den Klägern, die Erschließung des Kaufgrundstücks nach Maßgabe des noch zwischen ihr und der Stadt für das gesamte Baugebiet abzuschließenden Erschließungsvertrags durchzuführen. Die Kläger hatten an die GmbH neben dem Grundstückskaufpreis einen Betrag zur Abgeltung der zukünftigen Erschließung des Grundstücks zu zahlen. Strittig war, ob das Entgelt für die Erschließung des Grundstücks Teil der Grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung ist.

Ob Erschließungskosten als Gegenleistung zu erfassen sind, ist danach zu beurteilen, ob das Grundstück unerschlossen oder erschlossen bzw. mit der Verpflichtung des Veräußerers, es erschlossen zu verschaffen, Gegenstand des Erwerbsvorgangs ist. Hieraus folgt, dass dann, wenn ein Grundstück im Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückskaufvertrags bereits tatsächlich erschlossen ist, Gegenstand eines solchen Vertrags nur das erschlossene Grundstück sein kann; der zur Abgeltung der Erschließung neben dem eigentlichen Grundstückskaufpreis gesondert ausgewiesene Betrag gehört in diesem Fall zur Gegenleistung. Ist dagegen das Grundstück im Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückskaufvertrags noch nicht erschlossen, verpflichtet sich jedoch der Veräußerer, das Grundstück dem Erwerber in erschlossenem Zustand zu verschaffen, so ist das Grundstück in diesem Zustand Gegenstand des Erwerbsvorgangs. Der auf die Erschließung entfallende Teil des Kaufpreises ist Entgelt für den Grundstückserwerb.

Bei der vorliegenden Besprechungsentscheidung stellte der Bundesfinanzhof fest, dass ein uner-schlossenes Grundstück Gegenstand des Kaufvertrags sei. Das Entgelt für die künftige Erschließung gehöre nicht zur Grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung und könne daher die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Grunderwerbsteuer nicht erhöhen.

