

MEYER-RENTZ

Sozietät Meyer-Rentz, StB, vBp, RA, Postfach 50 10 68, 22710 Hamburg

JÜRGEN MEYER-RENTZ
DIPLOM-HANDELSLEHRER
STEUERBERATER
VEREIDIGTER BUCHPRÜFER

DIRK MEYER-RENTZ
STEUERBERATER
RECHTSANWALT

HAUSADRESSE:
MÖRKENSTRASSE 9
22767 HAMBURG
TELEFON 040/30 68 98-0
TELEFAX 040/30 68 98-11
steuerberater@meyer-rentz.de

Mandanten-Rundschreiben 01/2011

Änderungen bei Sozialversicherung und Lohnsteuer • Entwurf Steuervereinfachungsgesetz • Jahressteuergesetz 2010 • Darlehensverträge zwischen nahen Angehörigen

Sehr geehrte Damen und Herren,

zum Jahreswechsel sind wieder zahlreiche Änderungen bei der Sozialversicherung und der Lohnsteuer eingetreten, über welche wir informieren. Aus dem Bereich der Besteuerung der Lohneinkünfte sind günstige Entwicklungen in der Rechtsprechung herauszustellen. So hat der Bundesfinanzhof – entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung – bestätigt, dass bei der Nutzung eines Firmenwagens der Zuschlag für die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nur bei tatsächlicher Nutzung anzusetzen ist.

In einer Sonderbeilage werden die wichtigsten Änderungen aus dem Jahressteuergesetz 2010 dargestellt. In einigen Fällen wird für die Steuerpflichtigen günstige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs durch Änderung des Gesetzes der Boden entzogen. So wird z.B. die Steuerpflicht von Steuererstattungszinsen zur Einkommensteuer festgeschrieben.

Ferner ist auf die geplanten Einschränkungen zur strafbefreienden Selbstanzeige hinzuweisen. Die Möglichkeiten einer Selbstanzeige werden zwar deutlich geringer, jedoch sind nach jetzigem Stand in einer Übergangszeit noch Teilselbstanzeigen möglich. Dies gilt es in einschlägigen Fällen umgehend sorgfältig zu prüfen.

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Einschränkung der strafbefreienden Selbstanzeige geplant
- 2 Referentenentwurf eines Steuervereinfachungsgesetzes 2011
- 3 Unzulässige Verfassungsbeschwerden von Erblässern gegen Regelungen des Erbschaftsteuergesetzes
- 4 Einzahlung auf ein Oder-Konto von Ehegatten als Schenkung
- 5 Erstmalige Gartengestaltung soll weder haushaltsnahe Dienstleistung noch Handwerkerleistung sein
- 6 Kinderfreibeträge auch für ausländische Saisonarbeitskräfte?
- 7 Steuerrechtliche Anerkennung von Darlehensverträgen zwischen nahen
 Angehörigen
- 8 Heimkosten als außergewöhnliche Belastung

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 9 Ausgewählte sozialversicherungsrechtliche Änderungen zum 1.1.2011
- 10 Lohnsteuerliche Behandlung von unentgeltlichen oder verbilligten Mahlzeiten der Arbeitnehmer ab Kalenderjahr 2011
- 11 Steuerliche Anerkennung von Umzugskosten – Anhebung der Pauschbeträge
- 12 Auslandsreisekosten: Pauschbeträge 2010 gelten 2011 weiter
- 13 Dienstwagen: Zuschlag für Entfernung Wohnung/Arbeitsstätte nur bei tatsächlicher Nutzung
- 14 Erneute doppelte Haushaltsführung am Beschäftigungsort ohne Wohnungswechsel

Für Unternehmer und Freiberufler

- 15 Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen)
- 16 Bundesfinanzhof bestätigt hohe Anforderungen an umsatzsteuerliche Rechnungen
- 17 Aufbewahrung digitaler Unterlagen bei Bargeschäften
- 18 Vorsteuerberichtigungszeitraum kann auch bei Betriebsvorrichtungen zehn Jahre betragen
- 19 Photovoltaikanlage als eigenständiger Gewerbebetrieb
- 20 Basiszins für vereinfachtes Ertragswertverfahren
- 21 Rückstellung für die Kosten einer Betriebsprüfung bei Großbetrieben

Für Personengesellschaften

- 22 Kein Vorsteuerabzug aus Rechnung für Erstellung der Erklärung für die einheitliche und gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen
- 23 Betriebsaufspaltung: Ausgaben beim Besitzunternehmen u.U. nur teilweise abzugsfähig

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 24 Steuerliche Berücksichtigung von Vermögensverwaltungsentgelten bzw. all-in-fee

Für Hauseigentümer

- 25 Konkrete Einkünfteerzielungsabsicht bei Vermietung von Gewerbeobjekten
- 26 Rückwirkende Verlängerung der Veräußerungsfrist bei Grundstücken von zwei auf zehn Jahre – Übergangsfälle
- 27 Erhaltungsaufwendungen auch dann abziehbar, wenn diese ein Dritter trägt
- 28 Vorsteuerabzug aus der Neueindeckung eines Daches im Zusammenhang mit der Errichtung einer Photovoltaikanlage

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 29 BMF zur rückwirkenden Absenkung der Beteiligungsquote in § 17 EStG
- 30 Verfassungsmäßigkeit der sog. Mindestbesteuerung ernstlich zweifelhaft
- 31 Bewertung von schenkweise zugewendeten und anschließend verkauften Anteilen an Kapitalgesellschaften
- 32 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)
- 33 Haftungsanspruchnahme des Strohmann-Geschäftsführers einer GmbH
- 34 Musterprotokoll einer Unternehmergesellschaft: Neuer Gesellschaftsvertrag bei Satzungsänderung nicht erforderlich

Jahressteuergesetz 2010

- 35 Für alle Steuerpflichtigen
- 36 Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer
- 37 Für Unternehmer und Freiberufler
- 38 GmbH-Beteiligungen: Abzugsverbot für Werbungskosten und Veräußerungsverluste auch bei fehlenden Einnahmen

Für alle Steuerpflichtigen

1 Einschränkung der strafbefreienden Selbstanzeige geplant

Vorgelegt wurde der Entwurf eines Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes, welches im ersten Quartal 2011 verabschiedet werden soll. Im Zusammenhang damit ist im Besonderen auf die Verschärfungen der strafbefreienden Selbstanzeige hinzuweisen:

- Die strafbefreiende Wirkung von Selbstanzeigen soll für Steuerhinterziehungen und leichtfertige Steuerverkürzungen in Zukunft nur noch gewährt werden, wenn die Selbstanzeigen **sämtliche strafrechtlich bisher noch nicht verjährten Sachverhalte und Besteuerungszeiträume lückenlos umfassen**. Unbewusste Unrichtigkeiten und Unvollständigkeiten sollen jedoch nicht zum Ausschluss der Straffreiheit führen. Damit sind Teilselbstanzeigen nicht mehr möglich. Die Selbstanzeige war bisher wirksam, als nur ein Teil der hinterzogenen Einkünfte nacherklärt wurde, z.B. Einkunftsquellen aus einem bestimmten Land wurden angezeigt, während weitere Quellen aus anderen Ländern weiterhin vorsätzlich verschwiegen wurden.
- Die Selbstanzeige soll bereits ausgeschlossen sein, wenn dem Täter oder seinem Vertreter eine **Prüfungsanordnung bekannt gegeben worden ist**. Bislang war erforderlich, dass der Prüfer zur Prüfung erschienen ist.
- Im Rahmen einer **Übergangsregelung** soll gesetzlich verankert werden, dass für bis zum Zeitpunkt der Gesetzesverkündung vorgenommene Selbstanzeigen aus Vertrauensschutzgründen die Straffreiheit aus Teilselbstanzeigen erhalten bleibt.

Hinweis:

Gerade die vorgesehene Übergangsregelung ist von besonderer Bedeutung, da seit der Änderung der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs große Verunsicherung besteht, inwiefern das Instrument der strafbefreienden Selbstanzeige überhaupt noch ohne unkalkulierbare Risiken eingesetzt werden kann.

2 Referentenentwurf eines Steuervereinfachungsgesetzes 2011

Vorgelegt wurde ein Referentenentwurf eines Steuervereinfachungsgesetzes 2011. Abzuwarten bleibt, welche der geplanten Maßnahmen letztlich tatsächlich umgesetzt werden. Herauszustellen sind folgende geplante Aspekte zur Vereinfachung des Steuerrechts:

- Der **Arbeitnehmer-Pauschbetrag** soll von derzeit 920 € auf 1 000 € angehoben werden, so dass in mehr Fällen auf den Einzelnachweis von Werbungskosten verzichtet werden kann. Dies soll bereits für 2011 gelten, aber erst mit der Gehaltsabrechnung Dezember 2011 vom Arbeitgeber abgerechnet werden.
- Auf die **Einkünfte- und Bezügegenze für volljährige Kinder** soll ab 2012 bei der Gewährung von Kindergeld bzw. Kinderfreibeträgen verzichtet werden. Nach derzeitiger Rechtslage werden die steuerlichen Freibeträge für Kinder bzw. Kindergeld nur gewährt, wenn volljährige Kinder nicht über eigene Einkünfte und Bezüge von mehr als 8 004 € im Jahr verfügen, die zur Bestreitung des Unterhalts oder der Berufsausbildung bestimmt oder geeignet sind. Vorgesehen ist, dass volljährige Kinder, die für einen Beruf ausgebildet werden und das 25. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, bis zum **Abschluss einer erstmaligen berufsqualifizierenden Ausbildungsmaßnahme** ohne weitere Voraussetzungen zu berücksichtigen sind. Nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung soll dagegen zukünftig eine widerlegbare Vermutung bestehen, dass das Kind in der Lage ist, sich selbst

zu unterhalten und damit nicht mehr zu berücksichtigen ist. Die Vermutung gilt durch den Nachweis als widerlegt, dass das Kind sich in einer weiteren Berufsausbildung befindet und tatsächlich keiner (schädlichen) Erwerbstätigkeit nachgeht, die Zeit und Arbeitskraft des Kindes überwiegend in Anspruch nimmt.

- **Kinderbetreuungskosten** für Kinder bis zur Vollendung des 14. Lebensjahrs sollen als Sonderausgaben und nicht mehr wie Betriebsausgaben berücksichtigt werden können. Damit soll die Unterscheidung zwischen erwerbsbedingten und nicht erwerbsbedingten Aufwendungen entfallen. Gleiches gilt für weitere persönliche Anspruchsvoraussetzungen wie berufstätig, in Ausbildung oder krank.
- Die Berechnung der **Entfernungspauschale** soll vereinfacht werden.
- Vorgesehen ist die Einführung einer gesetzlichen **Betriebsfortführungsfiktion** in den Fällen der Betriebsverpachtung und Betriebsunterbrechung. In Fällen einer allmählichen Betriebsaufgabe soll eine – unter bestimmten Bedingungen steuerlich begünstigte – Aufgabegewinnbesteuerung nur dann stattfinden, wenn eine ausdrückliche Aufgabeerklärung des Steuerpflichtigen erfolgt, was auch der aktuellen Rechtsprechung entspricht. Auch ohne ausdrückliche Aufgabeerklärung soll eine Aufgabegewinnbesteuerung erfolgen, wenn dem Finanzamt Tatsachen bekannt werden, aus denen sich ergibt, dass die rechtlichen Voraussetzungen für eine Aufgabe erfüllt sind.
- Vereinfachungen bei der **verbilligten Wohnraumüberlassung**: Aktuell sieht das Gesetz bei verbilligter Wohnraumüberlassung einer Wohnung zu weniger als 56 % der ortsüblichen Miete eine Aufteilung in einen entgeltlich und einen unentgeltlich vermieteten Teil vor, wobei nur die auf den entgeltlich vermieteten Teil der Wohnung entfallenden Werbungskosten von den Mieteinnahmen abgezogen werden. Beträgt die Miete mehr als 56 %, aber weniger als 75 % der ortsüblichen Miete, können nach gefestigter Rechtsprechung und Auffassung der Finanzverwaltung bei negativer Totalüberschussprognose die Werbungskosten ebenfalls nur anteilig abgezogen werden. Beträgt die vereinbarte Miete bei dauerhafter Vermietung mehr als 75 % der ortsüblichen Miete, wird grundsätzlich ohne Totalüberschussprognose die Einkünfteerzielungsabsicht unterstellt und die Vermietung einer Wohnung als vollentgeltlich angesehen. Vorgesehen ist nun eine Grenze von 66 %. Wird diese unterschritten, so erfolgt nur ein anteiliger Werbungskostenabzug, wird diese dagegen überschritten, so soll ohne weitere Prüfung ein vollständiger Werbungskostenabzug erfolgen.
- Eröffnung der Möglichkeit zur **gemeinsamen Abgabe von Einkommensteuererklärungen für zwei Jahre** in „übersichtlichen“ Steuerfällen.
- **Meldung von Auslandssachverhalten** nur noch einmal jährlich.
- Die Anforderungen an **elektronisch übermittelte Rechnungen** sollen deutlich vermindert werden.

Des Weiteren soll der **Steuervollzug vereinfacht werden**:

- schrittweise Einführung IT-basierter Verfahren für möglichst alle Phasen des Besteuerungsprozesses als Alternative zu den papiergestützten Kommunikationswegen;
- Bereitstellung einer elektronischen vorausgefüllten Steuererklärung bei der Einkommensteuer;
- anwenderfreundlichere Gestaltung von Steuerklärungsvordrucken;
- Entbürokratisierung und Flexibilisierung der steuerlichen Förderung der privaten Altersvorsorge;
- zeitnahe Betriebsprüfung;
- Erleichterung der Nachweispflichten bei umsatzsteuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen.

3 Unzulässige Verfassungsbeschwerden von Erblässern gegen Regelungen des Erbschaftsteuergesetzes

Das Bundesverfassungsgericht hat drei Verfassungsbeschwerden gegen das geltende Erbschaftsteuerrecht nicht zur Entscheidung angenommen. Die Besonderheit dieser

Verfassungsbeschwerden lag darin, dass die Beschwerdeführer als Erblasser gegen die Regelungen des derzeitigen Erbschaftsteuerrechts voringen. Diese Beschwerden nahm das Bundesverfassungsgericht nun allein deshalb nicht an, weil es nicht erkennen konnte, inwieweit die Erblasser durch das Erbschaftsteuerrecht selbst betroffen seien. In der Sache kam es daher nicht zu einer Entscheidung.

Hinweis:

Die Frage der Verfassungsmäßigkeit des geltenden Rechts ist nach wie vor höchst umstritten. In der Fachliteratur wird überwiegend davon ausgegangen, dass das geltende Recht in wesentlichen Fällen nicht verfassungskonform ausgestaltet ist. Daher sollte bei eingetretenen Steuerfällen sehr sorgfältig geprüft werden, ob Rechtsmittel einzulegen sind, um den Steuerfall verfahrensrechtlich offen zu halten.

4 Einzahlung auf ein Oder-Konto von Ehegatten als Schenkung

Ein vom Finanzgericht Nürnberg mit Urteil vom 25.3.2010 (Aktenzeichen 4 K 654/2008) entschiedener Fall zeigt, dass zwischen Ehegatten die zivilrechtlichen Aspekte nicht vernachlässigt werden dürfen. Im Streitfall eröffnete die Ehefrau in 2003 gemeinsam mit ihrem Ehemann bei einer Bank ein Direkt-Depot mit Extra-Konto als sog. Oder-Depot, also ein Depot, über das jeder der Ehegatten einzeln verfügen konnte. Auf das Extra-Konto zahlte der Ehemann der Klägerin insgesamt 2,81 Mio. € ein. Diese Beträge stammten aus der Veräußerung einer Firmenbeteiligung des Ehemanns. Das Finanzamt wertete nun die Hälfte der eingezahlten Beträge als Schenkung des Ehemanns an die Ehefrau, da diese auch über das Konto verfügen konnte und die Ehegatten nicht nachweisen konnten, dass eine andere Regelung gewollt war. Das Finanzgericht bestätigte diese Sichtweise.

Hinweis:

Eine erst ca. drei Jahre später vorgelegte schriftliche Vereinbarung zwischen den Ehegatten, derzufolge die Finanzmittel ausschließlich dem Ehemann zustehen sollten, half nicht weiter. Rückwirkend wird eine solche Vereinbarung steuerlich nicht anerkannt.

5 Erstmalige Gartengestaltung soll weder haushaltsnahe Dienstleistung noch Handwerkerleistung sein

Nach dem Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 1.7.2010 (Aktenzeichen 4 K 2708/07) soll die von einem Handwerksbetrieb ausgeführte **erstmalige Gartengestaltung** keine haushaltsnahe Dienstleistung darstellen. Auch eine Berücksichtigung als steuerlich begünstigte Handwerkerleistung soll ausscheiden, wenn etwas Neues geschaffen wird, da die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen lediglich Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen begünstigt.

Hinweis:

Gegen dieses Urteil wurde Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt, so dass der Fall noch nicht endgültig entschieden ist. Dennoch ist in ähnlichen Fällen damit zu rechnen, dass die Steuerermäßigung von der Finanzverwaltung nicht gewährt wird. Anders wäre bei einer Instandsetzung des Gartens zu entscheiden.

6 Kinderfreibeträge auch für ausländische Saisonarbeitskräfte?

Der Bundesfinanzhof hat mit Beschluss vom 21.10.2010 (Aktenzeichen III R 35/10) dem Europäischen Gerichtshof die Frage zur Entscheidung vorgelegt, ob Saisonarbeitskräfte aus dem Gemeinschaftsgebiet, die in Deutschland als unbeschränkt steuerpflichtig eingestuft werden, Anspruch auf die Gewährung von steuerlichen Familienleistungen haben. Im Vorlagefall handelte es sich um einen in Polen selbständig und in Deutschland als Saisonarbeitnehmer Tätigen. In einem parallelen Vorlagebeschluss vom gleichen Datum (Aktenzeichen III R 5/09) geht es um einen vorübergehend nach Deutschland entsandten Arbeitnehmer.

Hinweis:

In allen vergleichbaren Fällen des Familienleistungsausgleichs für Saisonarbeiter aus anderen EU-Staaten sollten die Verfahren auf Festsetzung des Kindergelds bis zur Entscheidung durch den Europäischen Gerichtshofs offengehalten werden.

7 Steuerrechtliche Anerkennung von Darlehensverträgen zwischen nahen Angehörigen

Aus steuerlichen Gründen kann es sinnvoll sein, zwischen Angehörigen Darlehensverträge abzuschließen. So kann z.B. erreicht werden, dass auf der einen Seite abzugsfähige Betriebsausgaben anfallen, auf der anderen Seite die Zinsen aber unter Nutzung der Freibeträge steuerfrei bleiben. Eine günstige Besteuerung der Zinserträge beim Schuldner mit der 25 %igen Abgeltungsteuer scheidet in diesen Fällen allerdings aus. Da zwischen den beteiligten Personen aber regelmäßig gleichgerichtete Interessen bestehen, werden solche Darlehen steuerlich nur unter strengen Bedingungen anerkannt. Die Finanzverwaltung hat hierzu nun mit Schreiben vom 23.12.2010 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2144/07/10004, Dok. 2010/0862046) nochmals Stellung genommen.

a) Allgemeine Voraussetzungen der steuerlichen Anerkennung

Grundlegende Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung ist,

- dass der Darlehensvertrag **zivilrechtlich wirksam** geschlossen worden ist und
- **tatsächlich wie vereinbart durchgeführt** wird und
- dabei Vertragsinhalt und Durchführung dem zwischen Fremden Üblichen entsprechen (**Fremdvergleich**).

Hinweis:

Beim Abschluss von Verträgen mit Minderjährigen ist die Bestellung und **Mitwirkung eines Ergänzungspflegers** zwingend erforderlich. Hat dieser nicht mitgewirkt, so ist der Vertrag nichtig oder schwebend unwirksam und damit im Regelfall steuerrechtlich nicht anzuerkennen.

Die Nichtbeachtung zivilrechtlicher Formerfordernisse führt zwar nicht allein und ausnahmslos dazu, dass das Vertragsverhältnis steuerrechtlich nicht anzuerkennen ist, die zivilrechtliche Unwirksamkeit des Darlehensvertrags ist jedoch ein besonderes Indiz gegen den vertraglichen Bindungswillen der Vertragsbeteiligten, das zur Versagung der steuerrechtlichen Anerkennung führen kann. Die zivilrechtlichen Formerfordernisse sollten also unbedingt beachtet werden.

Bei der steuerlichen Anerkennung wird besonderes Gewicht auf eine klare **Trennung der Vermögens- und Einkunftssphären** der vertragschließenden Angehörigen gelegt. So muss eine klare, deutliche und einwandfreie Abgrenzung von einer Unterhaltsgewährung oder einer verschleierte Schenkung der Darlehenszinsen möglich sein.

b) Fremdvergleich bei Darlehensverträgen zwischen Angehörigen

Darlehensverträge zwischen nahen Angehörigen müssen einem Fremdvergleich standhalten. Vergleichsmaßstab sind die Vertragsgestaltungen, die zwischen Darlehensnehmern und Kreditinstituten üblich sind. Dies setzt vor allem voraus, dass

- eine Vereinbarung über die Laufzeit und über Art und Zeit der Rückzahlung des Darlehens getroffen wird,
- die Zinsen zu den Fälligkeitszeitpunkten entrichtet werden und
- der Rückzahlungsanspruch ausreichend besichert ist.

Eine **ausreichende Besicherung** liegt bei Hingabe banküblicher Sicherheiten vor. Dazu gehören vornehmlich die dingliche Absicherung durch Hypothek oder Grundschuld. Außerdem kommen alle anderen Sicherheiten, die für das entsprechende Darlehen banküblich sind, in Betracht, wie Bankbürgschaften, Sicherungsübereignung von Wirtschaftsgütern, Forderungsabtretungen sowie Schuldmitübernahme oder Schuldbeitritt eines fremden Dritten oder eines Angehörigen, wenn dieser über entsprechend ausreichende Vermögenswerte verfügt.

Hinweis:

Gleiche Maßstäbe werden auch angelegt, wenn die Darlehensvereinbarung nicht unmittelbar zwischen Angehörigen getroffen wird. Der Fremdvergleichsmaßstab gilt auch für Vereinbarungen zwischen einer Personengesellschaft und Angehörigen der Gesellschafter, wenn die Gesellschafter, mit deren Angehörigen die Vereinbarungen getroffen wurden, die Gesellschaft beherrschen.

Geringere Anforderungen werden dagegen bei **Darlehensverträgen zwischen volljährigen, voneinander wirtschaftlich unabhängigen Angehörigen** gestellt. Ausreichend ist, wenn z.B. Bau- oder Anschaffungsdarlehen ansonsten bei einem fremden Dritten hätten aufgenommen werden müssen.

Entscheidend ist, dass die getroffenen Vereinbarungen tatsächlich vollzogen werden, vor allem die Darlehenszinsen regelmäßig gezahlt werden. Die Modalitäten der Darlehenstilgung und die Besicherung brauchen in diesen Fällen nicht geprüft zu werden.

c) Schenkweise begründete Darlehensforderungen

Besondere Problematik birgt die schenkweise begründete Darlehensforderung. So wird die unentgeltliche Zuwendung eines Geldbetrags an einen Angehörigen mit der Auflage, diesen Geldbetrag als Darlehen zurückzugeben, ertragsteuerlich insgesamt nicht anerkannt, da der Empfänger nicht die alleinige und unbeschränkte Verfügungsmacht über die Geldmittel erlangt. Steuerlich wird hierin eine Schenkung gesehen, welche bis zur Rückzahlung des Darlehens aufgeschoben ist. Daher dürfen die als Darlehenszinsen geltend gemachten Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden.

Hinweis:

Ertragsteuerrechtlich sind die Schenkung und die Darlehensforderung jedoch anzuerkennen, wenn das Darlehen an eine zivil- und auch steuerrechtlich eigenständige GmbH gegeben wird.

Die Abhängigkeit zwischen Schenkung und Darlehen ist vor allem in folgenden Fällen unwiderleglich zu vermuten:

- Vereinbarung von Schenkung und Darlehen in ein und derselben Urkunde,
- Schenkung unter der Auflage der Rückgabe des Darlehens,
- Schenkungsversprechen unter der aufschiebenden Bedingung der Rückgabe als Darlehen.

Hinweis:

Eine Abhängigkeit zwischen Schenkung und Darlehen ist allerdings nicht allein deshalb zu vermuten, weil die Vereinbarung von Schenkung und Darlehen zwar in mehreren Urkunden, aber innerhalb kurzer Zeit erfolgt. Maßgeblich sind die Umstände des Einzelfalls, so dass eine frühzeitige steuerliche Beratung angezeigt ist.

8 Heimkosten als außergewöhnliche Belastung

Der Bundesfinanzhof erweitert mit dem Urteil vom 13.10.2010 (Aktenzeichen VI R 38/09) die Möglichkeiten, Heimkosten als außergewöhnliche Belastungen steuerlich geltend zu machen. Während dies nach der bisherigen Rechtsprechung voraussetzte, dass der Steuerpflichtige als pflegebedürftig eingestuft wird, hat der Bundesfinanzhof nun entschieden, dass bei einem **durch Krankheit veranlassten Aufenthalt in einem Seniorenheim** die Kosten für die Unterbringung als außergewöhnliche Belastung abziehbar sind. Weiterhin wird festgestellt, dass der Aufenthalt auch dann krankheitsbedingt sein kann, wenn keine zusätzlichen Pflegekosten entstanden sind und kein Merkzeichen „H“ oder „Bl“ im Schwerbehindertenausweis festgestellt ist.

Hinweis:

Zu den üblichen Aufwendungen der Lebensführung, welche steuerlich nicht abzugsfähig sind, rechnen regelmäßig auch die Kosten für die altersbedingte Unterbringung in einem Altersheim. Liegt dagegen ein durch Krankheit veranlasster Aufenthalt in einem Alters- oder Pflegeheim vor, stellen sich die Aufwendungen für die Heimunterbringung als Krankheitskosten dar. Entscheidend für die Frage, ob die Heimkosten steuerlich absetzbar sind, ist also, dass der Heimaufenthalt nicht lediglich altersbedingt, sondern krankheitsbedingt erfolgt. Dies ist im Zweifel durch ein **ärztliches Gutachten** nachzuweisen.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

9 Ausgewählte sozialversicherungsrechtliche Änderungen zum 1.1.2011

Zum 1.1.2011 treten zahlreiche Änderungen im Bereich der Sozialversicherung ein. Im Folgenden werden für die Praxis besonders bedeutsame Änderungen erläutert:

- Der allgemeine **Beitragssatz zur gesetzlichen Krankenversicherung** steigt von 14,9 % auf 15,5 % (Arbeitgeberbeitrag: 7,3 % und Arbeitnehmerbeitrag: 8,2 %). Der ermäßigte Beitragssatz erhöht sich von 14,3 % auf 14,9 %.
- Der **Wechsel in die private Krankenversicherung** wird dadurch erleichtert, dass dies bereits nach einmaligem Überschreiten der Jahresarbeitsentgeltsgrenze möglich ist. Ist diese Grenze in 2010 überschritten worden, so ist bereits zum 1.1.2011 ein Wechsel in die private Krankenversicherung möglich.
- Die Möglichkeit einer **freiwilligen Absicherung für Selbstständige und Auslandsbeschäftigte in der gesetzlichen Arbeitslosenversicherung** wird verlängert. Die Antragsfrist wird dabei von einem auf drei Monate verlängert. Allerdings erhöhen sich die von den Selbstständigen zu tragenden Beiträge deutlich. Bisher hatten sie Beiträge nur auf 25 % der monatlichen Bezugsgröße zu entrichten, in 2011 ist die halbe und ab 2012 die volle Bezugsgröße zur Beitragsbemessung heranzuziehen. Eine Ausnahme gilt für Existenzgründer: Diese können im ersten Jahr der Selbstständigkeit dann noch die halbe Bezugsgröße der Beitragsbemessung zu Grunde legen.
- Die Sonderregelungen zum **Kurzarbeitergeld** und zum Saisonkurzarbeitergeld ist bis zum 31.3.2012 verlängert worden. Nicht hingegen die sog. Konzernklausel. Bisher war es für Unternehmen mit mehreren Standorten für die volle Erstattung der Sozialversicherungsbeiträge ausreichend, wenn in mindestens einem Unternehmen sechs Monate Kurzarbeit angefallen ist. Diese Privilegierung von Unternehmen mit mehreren Standorten ist entfallen.
- Ab dem 1.1.2011 ist der Arbeitgeber verpflichtet, zu den Entgeltunterlagen auch die Erklärung des kurzfristig geringfügig Beschäftigten oder des **geringfügig Beschäftigten** über weitere Beschäftigungen sowie die Bestätigung, dass die Aufnahme weiterer Beschäftigungen dem Arbeitgeber anzuzeigen ist, zu nehmen.
- Anträge auf **Erstattung bei Krankheit (U1-Verfahren) oder bei Mutterschaft (U2-Verfahren)** können ab dem 1.1.2011 nur noch elektronisch übermittelt werden. Hierzu kann z.B. das Programm sv.net eingesetzt werden.
- Der monatlich zu entrichtende **Beitragssatz zur Insolvenzgeldumlage** wird im Jahr 2011 auf Null (2010: 0,41 %) gesetzt. Für 2011 werden zunächst die Überschüsse aus 2010 verwendet.
- Der Beitragssatz zur **Künstlersozialabgabe** bleibt im Jahr 2011 mit 3,9 % stabil.

10 Lohnsteuerliche Behandlung von unentgeltlichen oder verbilligten Mahlzeiten der Arbeitnehmer ab Kalenderjahr 2011

Erhält der Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber unentgeltlich Mahlzeiten im Betrieb, so gehört dieser Vorteil in Höhe des amtlichen Sachbezugswerts zum steuer- und sozialversicherungspflichtigen Arbeitslohn. Werden die Mahlzeiten an die Arbeitnehmer verbilligt abgegeben, wie oftmals in Betriebskantinen, so ist die Differenz zwischen dem amtlichen Sachbezugswert und dem vom Arbeitnehmer gezahlten Entgelt lohnsteuer- und sozialabgabenpflichtig. Darüber hinaus wird es von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn auch Mahlzeiten zur üblichen Beköstigung bei Auswärtstätigkeit oder im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung mit dem maßgebenden Sachbezugswert angesetzt werden. Die **Sachbezugswerte ab Kalenderjahr 2011** sind auf folgende Beträge festgesetzt worden:

- für ein Mittag- oder Abendessen 2,83 €,
- für ein Frühstück 1,57 €.

Beispiel:

Sachverhalt: Der Arbeitnehmer zahlt 2 € für ein Mittagessen im Wert von 4 €.

Lösung:

| | |
|----------------------------------|---------------|
| Sachbezugswert der Mahlzeit | 2,83 € |
| abzgl. Zahlung des Arbeitnehmers | <u>2,00 €</u> |
| geldwerter Vorteil | 0,83 € |

Hieraus ergibt sich, dass die steuerliche Erfassung der Mahlzeit dann entfällt, wenn gewährleistet ist, dass der Arbeitnehmer für jede Mahlzeit mindestens einen Preis in Höhe des amtlichen Sachbezugs zahlt.

Hinweis:

Um die steuerliche Erfassung auch in 2011 zu erhalten, muss daher ggf. die Zuzahlung des Arbeitnehmers zu der Kantinenmahlzeit angehoben werden, damit der nunmehr geltende amtliche Sachbezug überschritten wird.

In diesem Zusammenhang ist auch auf **Restaurantschecks** hinzuweisen. Diese sind eine Möglichkeit, den Arbeitnehmern steuergünstig Zuwendung zukommen zu lassen. Allerdings gelten hierbei enge Regeln. Restaurantschecks, die Arbeitnehmer vom Arbeitgeber erhalten und in Restaurants außerhalb des Betriebs bei Mahlzeiten angerechnet werden, werden nur dann mit den günstigen amtlichen Sachbezügen bewertet, wenn folgende Bedingungen erfüllt sind:

- Es werden tatsächlich Mahlzeiten abgegeben,
- für jede Mahlzeit wird lediglich eine Essensmarke täglich in Zahlung genommen,
- der Verrechnungswert übersteigt den Sachbezugswert um nicht mehr als 3,10 € (Verrechnungswert 2011 also höchstens 5,93 €) und
- die Essensmarken werden nicht an Arbeitnehmer abgegeben, die eine Auswärtstätigkeit ausüben.

Übersteigt der Wert des Restaurantschecks den Grenzbetrag von derzeit 5,93 €, so ist eine Bewertung mit dem amtlichen Sachbezugswert nicht möglich und es kommt auch keine Pauschalbesteuerung mit 25 % in Frage. Vielmehr wird die Mahlzeit mit dem vollen Abgabepreis bewertet.

Beispiel:

Sachverhalt: Der Arbeitnehmer mit einem monatlichen Bruttolohn von 3 500 € erhält von seinem Arbeitgeber 15 Restaurantgutscheine. Der Arbeitsvertrag bleibt unverändert. Der Arbeitnehmer zahlt für die Restaurantgutscheine monatlich 60 €. Der Wert der Restaurantgutscheine beträgt 6 € bzw. in der Variante 5 €.

Lösung: Der Verrechnungswert der Essensmarke übersteigt den Sachbezugswert von 2,83 € um mehr als 3,10 €. Deshalb sind die Restaurantgutscheine mit ihrem Verrechnungswert anzusetzen:

| | |
|-------------------------------------|----------------|
| 15 Restaurantgutscheine zu je 6 € | 90,00 € |
| abzgl. Zahlung des Arbeitnehmers | <u>60,00 €</u> |
| zu versteuernder geldwerter Vorteil | 30,00 € |

Lösung Variante: Der Verrechnungswert der Essensmarke übersteigt den Sachbezugswert von 2,83 € nicht um mehr als 3,10 €. Deshalb sind die Restaurantgutscheine nicht mit ihrem Verrechnungswert, sondern der Wert der erhaltenen Mahlzeiten mit dem Sachbezugswert anzusetzen:

| | |
|--------------------------------------|----------------|
| 15 Restaurantgutscheine zu je 2,83 € | 42,45 € |
| abzgl. Zahlung des Arbeitnehmers | <u>60,00 €</u> |
| zu versteuernder geldwerter Vorteil | 0,00 € |

Hinweis:

Die Bewertung mit den günstigen Sachbezugswerten setzt allerdings voraus, dass die Restaurantschecks keinen Bargeldcharakter aufweisen. Auf den Restaurantschecks muss somit deutlich vermerkt sein, welche Waren bezogen werden können. Die Grenzen werden von der Finanzverwaltung und auch von der Rechtsprechung eng gezogen, so dass jeder Einzelfall sorgfältig geprüft werden muss.

11 Steuerliche Anerkennung von Umzugskosten – Anhebung der Pauschbeträge

Kosten, die einem Arbeitnehmer durch einen beruflich veranlassten Wohnungswechsel entstehen, sind als Werbungskosten steuerlich abzugsfähig. Alternativ kann der Arbeitgeber entsprechende Beträge steuerfrei ersetzen, was aber dann einen Werbungskostenabzug ausschließt.

Als Werbungskosten werden ohne Weiteres Kosten bis zur Höhe der Beträge anerkannt, die nach dem Bundesumzugskostengesetz (BUKG) höchstens gezahlt werden können. Diese Beträge wurden nun ab dem 1.1.2011 wie folgt festgesetzt:

- Der Höchstbetrag, der für die Anerkennung umzugsbedingter Unterrichtskosten für ein Kind nach § 9 Absatz 2 BUKG maßgebend ist, beträgt bei Beendigung des Umzugs ab 1.1.2011 1 612 €.
- Der Pauschbetrag für sonstige Umzugsauslagen beträgt:
 - für Verheiratete bei Beendigung des Umzugs ab 1.1.2011: 1 279 €,
 - für Ledige bei Beendigung des Umzugs ab 1.1.2011: 640 €,
 - für Lebenspartner sowie die ledigen Kinder, Stief- und Pflegekinder jeweils 282 €.

12 **Auslandsreisekosten: Pauschbeträge 2010 gelten 2011 weiter**

Bei Auslandsdienstreisen können dem Arbeitnehmer Verpflegungs- und Übernachtungskosten in bestimmten Grenzen vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden oder in entsprechender Höhe können – jedenfalls für Verpflegungskosten – Werbungskosten steuerlich geltend gemacht werden. Von besonderer Bedeutung sind insofern die Pauschalbeträge, die steuerlich anerkannt werden. Diese wurden nicht aktualisiert, sondern sollen erst wieder zum 1.1.2012 eine neu festgesetzt werden. Somit **gelten für 2011 die Pauschbeträge aus 2010 weiter fort.**

13 **Dienstwagen: Zuschlag für Entfernung Wohnung/Arbeitsstätte nur bei tatsächlicher Nutzung**

Der geldwerte Vorteil aus der privaten Nutzung eines Dienstwagens wird – soweit kein Fahrtenbuch geführt wird – mittels der 1 %-Regelung ermittelt. Nutzt der Arbeitnehmer den Wagen für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, so erhöht sich der geldwerte Vorteil um monatlich 0,03 % des Bruttolistenpreises für jeden Entfernungskilometer. Als Werbungskosten kann der Arbeitnehmer die Entfernungspauschale in Abzug bringen.

Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass der 0,03 %-Zuschlag in jedem Fall anzusetzen ist und zwar unabhängig davon, ob das Fahrzeug tatsächlich für diese Zwecke auch genutzt wird. Dieser Ansicht hatte der Bundesfinanzhof bereits im Jahr 2008 widersprochen, wobei die Finanzverwaltung diese Rechtsprechung mit einem Nichtanwendungsschreiben versah. Nun hat der Bundesfinanzhof mit drei Urteilen vom 22.9.2010 (Aktenzeichen VI R 54/09, VI R 55/09 und VI R 57/09) seine Rechtsprechung bestätigt und festgestellt, dass der 0,03 %-Zuschlag nur in dem Umfang zur Anwendung kommt, wie der Dienstwagen tatsächlich für solche Fahrten genutzt wird.

Hinweis:

Nach diesen erneuten Urteilen des Bundesfinanzhofs sollte die Ansicht der Finanzverwaltung nicht akzeptiert werden. Materiell können sich bei einer größeren Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und einem hohen Bruttolistenpreis erhebliche Auswirkungen ergeben. Betroffen sind z.B. Vertriebsmitarbeiter, die nur tageweise den Weg zur Arbeitsstätte zurücklegen oder auch Mitarbeiter, die die Strecke ganz oder zum Teil mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurücklegen. Im Einzelfall sollte möglichst genau dokumentiert werden, an wie vielen Tagen der Dienstwagen für die Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte tatsächlich genutzt wird. Der Ansatz des geldwerten Vorteils erfolgt dann mit 0,002 % je Entfernungskilometer für die tatsächlich durchgeführten Fahrten (Hin- und Rückfahrt).

14 **Erneute doppelte Haushaltsführung am Beschäftigungsort ohne Wohnungswechsel**

Der Bundesfinanzhof entschied über einen besonderen Fall der doppelten Haushaltsführung. Der Kläger mit Familienhauptwohnsitz in B war von 2002 bis September 2005 in A tätig, wo er ab 2004 eine Eigentumswohnung bewohnte. Das Finanzamt erkannte die doppelte Haushaltsführung steuerlich an. Von Oktober 2005 bis Juli 2006 erfüllte der Kläger eine Tätigkeit in B. Die Wohnung in A stand in dieser Zeit leer, weil der Kläger bereits vor dem Wechsel zugestimmt hatte, ab August 2006 in A weiterbeschäftigt zu werden. Er nahm die Tätigkeit in A auch vereinbarungsgemäß wieder auf und beantragte für die Zeit von August bis Oktober 2006 Verpflegungsmehraufwendungen im Rahmen einer erneuten doppelten Haushaltsführung. Das Finanzamt lehnte dies mit der Begründung ab, dass keine doppelte Haushaltsführung **begründet** worden sei. Der Bundesfinanzhof gab dagegen mit Urteil vom 8.7.2010 (Aktenzeichen VI R 15/09) dem Steuerpflichtigen recht und erkannte die erneute doppelte Haushaltsführung am Beschäftigungsort ohne Wohnungswechsel an.

Der Bundesfinanzhof stellte fest, dass die in 2002 begründete doppelte Haushaltsführung im Herbst 2005 beendet wurde. In der Folgezeit wurde der Zweithaushalt in A nicht fortgeführt. Mit der Wiederaufnahme der Tätigkeit in A ab August 2006 habe der Kläger dort erneut eine doppelte Haushaltsführung begründet. Dem stehe nicht entgegen, dass der Kläger seine Eigentumswohnung in A während seines Aufenthalts in B nicht veräußert, sondern im Hinblick auf die Rückkehr an seine frühere Arbeitsstätte beibehalten habe. Denn die **erneute Begründung** einer doppelten Haushaltsführung am früheren Beschäftigungsort setze nicht voraus, dass der Arbeitnehmer dort eine neue Wohnung nehme.

Da eine neue doppelte Haushaltsführung begründet wurde, können für die ersten drei Monate Verpflegungsmehraufwendungen geltend gemacht werden.

Hinweis:

Dieses Urteil verdeutlicht, dass im Bereich der doppelten Haushaltsführung weite Spielräume für die Steuerpflichtigen bestehen.

Für Unternehmer und Freiberufler

15 Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen)

Entnimmt der Steuerpflichtige aus dem Unternehmen **Waren für seinen privaten Verbrauch**, so ist diese Entnahme bei der Gewinnermittlung zu berücksichtigen. Gleichzeitig sind die Entnahmen der Umsatzsteuer zu unterwerfen, da beim Warenbezug in der Regel Vorsteuern geltend gemacht wurden. Für **Einzelhandelsgeschäfte und Gaststätten** hat die Finanzverwaltung **Pauschalbeträge** festgesetzt, die vom Steuerpflichtigen angesetzt werden können und somit eine Einzelaufzeichnung entbehrlich machen. Diese Pauschalsätze beruhen auf Erfahrungssätzen und bieten dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, die Warenentnahmen monatlich pauschal zu verbuchen. Im Einzelnen sind folgende Besonderheiten zu beachten:

- Diese Regelung dient der Vereinfachung und lässt keine Zu- und Abschläge wegen individueller persönlicher Ess- oder Trinkgewohnheiten zu. Auch Krankheit oder Urlaub rechtfertigen keine Änderungen der Pauschbeträge.
- Die Pauschbeträge sind Jahreswerte für eine Person. Für **Kinder** bis zum vollendeten 2. Lebensjahr entfällt der Ansatz eines Pauschbetrags. Bis zum vollendeten 12. Lebensjahr ist die Hälfte des jeweiligen Wertes anzusetzen. Tabakwaren sind in den Pauschbeträgen nicht enthalten. Soweit diese entnommen werden, sind die Pauschbeträge entsprechend zu erhöhen (Schätzung).
- Bei **gemischten Betrieben** (Metzgerei oder Bäckerei mit Lebensmittelangebot oder Gastwirtschaft) ist nur der jeweils höhere Pauschbetrag der entsprechenden Gewerbeklasse anzusetzen.

Das Bundesministerium der Finanzen hat mit Schreiben v. 8.12.2010 (Aktenzeichen IV A 4 – S 1547/0 :001, Dok. 2010/0984804) die für das Jahr 2011 geltenden Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen) bekannt gemacht. Danach ergeben sich folgende (Jahres-)Werte, die bei der Umsatzsteuer und für Zwecke der Entnahmen in der Gewinnermittlung anzusetzen sind:

| Gewerbebezug | Jahreswert für eine Person ohne Umsatzsteuer | | |
|---|--|----------|-----------|
| | 7 % USt | 19 % USt | insgesamt |
| Bäckerei | 847 € | 430 € | 1 277 € |
| Fleischerei | 672 € | 1 008 € | 1 680 € |
| Gast- und Speisewirtschaft | | | |
| a) mit Abgabe von kalten Speisen | 807 € | 1 210 € | 2 017 € |
| b) mit Abgabe von kalten und warmen Speisen | 1 116 € | 1 989 € | 3 105 € |
| Getränke (Eh.) | 0 € | 363 € | 363 € |

| | | | |
|---|---------|-------|---------|
| Café und Konditorei | 860 € | 739 € | 1 599 € |
| Milch, Milcherzeugnisse, Fettwaren und Eier (Eh.) | 511 € | 68 € | 579 € |
| Nahrungs- und Genussmittel (Eh.) | 1 169 € | 565 € | 1 734 € |
| Obst, Gemüse, Südfrüchte und Kartoffeln | 269 € | 200 € | 469 € |

Hinweis:

Oftmals werden die Pauschalbeträge für Sachentnahmen monatlich durch automatisch hinterlegte Buchungen verbucht. Für den Januar 2011 sind diese wiederkehrenden Buchungen zu überprüfen und ggf. zu ändern.

16 Bundesfinanzhof bestätigt hohe Anforderungen an umsatzsteuerliche Rechnungen

Die hohen formalen Anforderungen an umsatzsteuerliche Rechnungen wurden erneut bestätigt. Mit Urteil vom 2.9.2010 (Aktenzeichen V R 55/09) lehnte der Bundesfinanzhof den Vorsteuerabzug ab, weil der Rechnungsaussteller anstelle der echten Steuernummer das Aktenzeichen verwendet hatte, unter dem sein Finanzamt mit ihm die Korrespondenz zur Erteilung der Steuernummer geführt hatte.

Hinweis:

Schreibfehler in der verwendeten Steuernummer sind für die Anerkennung der Rechnung unerheblich. Im vorliegenden Fall war aber leicht erkennbar, dass es sich bei der verwendeten Buchstaben-/Zahlenkombination nicht um eine gültige Steuernummer handelte. Insoweit gilt es, Eingangsrechnungen hinsichtlich der enthaltenen Steuer- und/oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zu prüfen und ggf. zeitnah eine korrigierte Rechnung anzufordern.

Der Bundesfinanzhof weist darauf hin, dass möglicherweise ein Vorsteuerabzug im Billigkeitswege erfolgen kann, was allerdings einen entsprechenden Antrag des Steuerpflichtigen voraussetzt.

Ausdrücklich offen gelassen hat der Bundesfinanzhof, ob der Vorsteuerabzug durch eine Rechnungsberichtigung mit Wirkung für die Vergangenheit erreicht werden kann. Im Urteilsfall lag jedenfalls noch keine berichtigte Rechnung vor.

17 Aufbewahrung digitaler Unterlagen bei Bargeschäften

Seit dem 1.1.2002 sind steuerrelevante Unterlagen, die mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt worden sind, während der Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit verfügbar, unverzüglich lesbar und maschinell auswertbar aufzubewahren. Ein ausschließliches Vorhalten aufbewahrungspflichtiger Unterlagen in ausgedruckter Form ist nicht ausreichend. Die digitalen Unterlagen und die Strukturinformationen müssen in einem auswertbaren Datenformat vorliegen. Sinn dieser Aufbewahrungsform ist, dass die Finanzverwaltung z.B. bei Betriebsprüfungen die Daten maschinell auswerten kann.

Bedeutung hat diese Anforderung auch bei Unterlagen über Bargeschäfte, die mit **elektronischen Registrierkassen** erstellt werden. Relevante Daten sind danach insbesondere:

- Journaldaten,
- Auswertungsdaten,
- Programmierdaten und
- Stammdatenänderungsdaten.

Ist die komplette Speicherung dieser Daten innerhalb des Geräts nicht möglich, müssen diese Daten unveränderbar und maschinell auswertbar auf einem externen Datenträger gespeichert werden. Ein Archivsystem muss die gleichen Auswertungen ermöglichen wie jene im laufenden System.

Soweit mit Hilfe eines solchen Geräts unbare Geschäftsvorfälle (z.B. **EC-Cash**, ELV – Elektronisches Lastschriftverfahren) erfasst werden, muss auf Grund der erstellten Einzeldaten ein Abgleich der baren und unbaren Zahlungsvorgänge sowie deren zutreffende Verbuchung im Buchführungs- bzw. Aufzeichnungswerk gewährleistet sein.

Hinweis:

Die Finanzverwaltung lässt **übergangsweise** zu, dass – soweit ein Gerät bauartbedingt diesen Anforderungen nicht oder nur teilweise genügt – dieses Gerät längstens bis zum 31.12.2016 in seinem

Betrieb weiterhin eingesetzt wird. Das setzt aber voraus, dass der Steuerpflichtige technisch mögliche Softwareanpassungen und Speichererweiterungen mit dem Ziel durchführt, die genannten Anforderungen zu erfüllen.

Im Übrigen gelten diese Ausführungen auch für **Taxameter oder Wegstreckenzähler**.

18 Vorsteuerberichtigungszeitraum kann auch bei Betriebsvorrichtungen zehn Jahre betragen

Ändern sich bei einem nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendeten Wirtschaftsgut die für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse, so erfolgt eine Korrektur des Vorsteuerabzugs. Dies ist z.B. der Fall, wenn für ein Wirtschaftsgut zunächst die volle Vorsteuer gezogen wurde, es aber nach einiger Zeit auch für steuerfreie, nicht zum Vorsteuerabzug berechnete Umsätze verwendet wird. Allerdings ist die Korrektur zeitlich begrenzt auf fünf Jahre bzw. bei Grundstücken zehn Jahre.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 14.7.2010 (Aktenzeichen XI R 9/09) entschieden, dass der verlängerte zehnjährige Korrekturzeitraum auch für Betriebsvorrichtungen gilt, die als wesentliche Bestandteile auf Dauer in ein Gebäude eingebaut wurden. Im Urteilsfall baute ein Landwirt eine Fütterungs- und eine Lüftungsanlage in einen Schweinestall ein. Beide Anlagen wurden fest verschraubt, konnten aber technisch unproblematisch und zerstörungsfrei wieder ausgebaut werden.

Hinweis:

Der entsprechende **Korrekturzeitraum ist sorgfältig zu überwachen**. Soweit die Verhältnisse gestaltbar sind, sollten wesentliche vorsteuerrelevante Änderungen bis nach Ende des Korrekturzeitraums hinausgeschoben werden, da dann keine Korrektur mehr erfolgt.

19 Photovoltaikanlage als eigenständiger Gewerbebetrieb

Das Betreiben einer Photovoltaikanlage ist regelmäßig als gewerbliche Tätigkeit einzustufen. Übt der Steuerpflichtige daneben eine anders geartete gewerbliche Tätigkeit aus, so ist zu prüfen, ob mit dem Betrieb der Photovoltaikanlage eine neue abgegrenzte gewerbliche Tätigkeit begründet wird oder ob ein einheitlicher Gewerbebetrieb besteht. Bedeutung kann dies dann haben, wenn in einem der Betriebe gewerbsteuerliche Verluste anfallen, die im Falle eines einheitlichen Betriebs mit Gewinnen aus der anderen Tätigkeit verrechnet werden können.

Nach Ansicht des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts (Urteil vom 22.9.2010, Aktenzeichen 2 K 282/07) stellt das Betreiben einer Photovoltaikanlage auf dem Betriebsgelände eines Einzelunternehmens auf Grund der Ungleichartigkeit der Tätigkeiten und des Fehlens der organisatorischen und wirtschaftlichen Verflechtung einen eigenständigen Gewerbebetrieb dar. Im Streitjahr entstand aus dem Betrieb der Photovoltaikanlage wegen der Abschreibungen ein Verlust, der wegen einer fehlenden Einheitlichkeit des Gewerbebetriebs gewerbsteuerlich nicht mit den Gewinnen aus dem Einzelunternehmen verrechnet werden konnte.

Hinweis:

Eine abschließende Beurteilung kann nur für den Einzelfall erfolgen. Eine Versagung der unmittelbaren Verlustverrechnung bringt liquiditätsmäßige Nachteile, da dann die Verluste nur mit zukünftigen Gewinnen verrechnet werden können. Andererseits bringt die Annahme getrennter Gewerbebetriebe den Vorteil, dass der Freibetrag bei der Gewerbesteuer von 24 500 € mehrfach genutzt werden kann. Hinzuweisen ist darauf, dass sich insofern nur bei der Gewerbesteuer Auswirkungen ergeben; bei der Einkommensteuer sind die Ergebnisse der verschiedenen Gewerbebetriebe dagegen zu saldieren.

20 Basiszins für vereinfachtes Ertragswertverfahren

Werden Anteile an Kapitalgesellschaften oder Betriebsvermögen (Einzelunternehmen oder Anteile an Personengesellschaften) unentgeltlich übertragen, so muss für Zwecke der Erbschaft-/Schenkungsteuer eine Feststellung des gemeinen Werts erfolgen. Hierzu kann das sog. vereinfachte Ertragswertverfahren herangezogen werden. Dieses ermittelt ausgehend vom (bereinigten) Durchschnittsertrag der vergangenen drei Jahre unter Zugrundelegung eines Einheitszinssatzes einen Unternehmenswert durch Multiplikation mit einem Kapitalisierungsfaktor. Dieser wird unter Zugrundelegung eines jährlich von der Bundesbank festgesetzten Einheitszinssatzes bestimmt.

Der maßgebliche Zinssatz für Übertragungen in 2011 wurde auf Basis der aktuellen Zinssituation auf 3,43 % festgelegt, wobei hierzu noch ein pauschaler Risikozuschlag von 4,5 % hinzuzurechnen ist. Im Ergebnis wird das Vermögen damit in 2011 mit dem **12,61-Fachen des Ertrags angesetzt**. In 2010 lag dieser Faktor noch bei 11,79.

Hinweis:

Im Einzelfall kann durch Vorlage eines ordentlichen Bewertungsgutachtens auch ein niedrigerer Wert der Besteuerung zu Grunde gelegt werden.

21 Rückstellung für die Kosten einer Betriebsprüfung bei Großbetrieben

Bei Großbetrieben erfolgt grundsätzlich eine zeitlich lückenlose Prüfung der Besteuerungsgrundlagen (sog. Anschlussprüfungen). Die durchgeführten Betriebsprüfungen verursachen nicht nur regelmäßig Mehrsteuern, sondern beim Steuerpflichtigen auch erhebliche Aufwendungen, so z.B. Personal- und Sachkosten für die Ansprechpartner des Prüfers während der Prüfung und für die steuerliche Beratung. Nach Ansicht der Finanzverwaltung können diese Kosten frühestens dann steuerlich berücksichtigt werden, wenn eine Prüfungsanordnung vorliegt und damit feststeht, dass eine Prüfung ansteht. Das Finanzgericht Baden-Württemberg hat mit Urteil vom 14.10.2010 (Aktenzeichen 3 K 2555/09) entschieden, dass bei der Einstufung als Großbetrieb auch schon vor Erlass der Prüfungsanordnung Rückstellungen für die zu erwartenden Kosten gebildet werden können, da mit einer hinreichenden Wahrscheinlichkeit mit einer Prüfung gerechnet werden kann.

Hinweis:

Gegen dieses Urteil wurde Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt, so dass die höchstrichterliche Entscheidung abzuwarten bleibt.

Für Personengesellschaften

22 Kein Vorsteuerabzug aus Rechnung für Erstellung der Erklärung für die einheitliche und gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen

Eine Personengesellschaft unterliegt selbst nicht der Einkommensteuer. Vielmehr werden bei dieser lediglich in dem Bescheid über die sog. einheitliche und gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen Art, Höhe und Verteilung der Einkünfte festgestellt. Die Besteuerung erfolgt dann auf Ebene der Gesellschafter und zwar bei natürlichen Personen mit Einkommensteuer und bei einer Kapitalgesellschaft als Gesellschafter mit Körperschaftsteuer. Streitig war, ob die Personengesellschaft die Vorsteuer aus der Rechnung für die Dienstleistung zur Erstellung der Erklärung für die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte und für die Übermittlung der für die Erfüllung der einkommensteuerlichen Verpflichtungen erforderlichen Daten an die Gesellschafter ziehen kann. Der Bundesfinanzhof lehnte den Vorsteuerabzug ab, da diese Leistung nicht für die Personengesellschaft, sondern für die Gesellschafter bestimmt ist.

Hinweis:

Bislang wurde der gesamte Vorsteuerabzug von der Finanzverwaltung toleriert. Zukünftig sollte in den Eingangsrechnungen strikt unterschieden werden. Zum einen zwischen den Leistungen zur Ermittlung des steuerlichen Gewinns und ggf. der Erstellung der Steuerbilanz sowie der Gewerbe- und Umsatzsteuererklärung (insoweit ist der Vorsteuerabzug zu gewähren) und zum anderen hinsichtlich der eigentlichen Erstellung der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung (insoweit droht eine Versagung des Vorsteuerabzugs).

23 Betriebsaufspaltung: Ausgaben beim Besitzunternehmen u.U. nur teilweise abzugsfähig

Eine steuerliche Betriebsaufspaltung besteht dann, wenn zwei Unternehmen personell und sachlich miteinander verbunden sind, wenn vereinfacht gesagt hinter beiden Unternehmen die

gleichen Gesellschafter stehen und das eine Unternehmen oder eine Einzelperson (sog. Besitzunternehmen) dem anderen (sog. Betriebsgesellschaft) mindestens eine wesentliche Betriebsgrundlage verpachtet. In der Praxis ist regelmäßig das Betriebsgrundstück im Eigentum des Besitzunternehmens und wird an die operativ tätige Betriebs-Gesellschaft verpachtet. Der oftmals dahinterstehende Sinn einer solchen Gestaltung ist es, das wertvolle Betriebsgrundstück dem Haftungsbereich der operativ tätigen Gesellschaft zu entziehen. Im klassischen Fall wird das Besitzunternehmen als Personengesellschaft und die Betriebsgesellschaft als Kapitalgesellschaft geführt.

Von besonderer Bedeutung ist die Bemessung des Pachtzinses für die von der Besitzgesellschaft an die Betriebskapitalgesellschaft überlassenen Wirtschaftsgüter. Dabei ist zu differenzieren:

- **Überlassung zu fremdüblichen Konditionen:** Erfolgt die Überlassung der Wirtschaftsgüter vom Besitzunternehmen an die Betriebskapitalgesellschaft zu fremdüblichen Bedingungen, so sind in diesem Zusammenhang beim Besitzunternehmen entstehende Aufwendungen, wie Abschreibung der Immobilie, Erhaltungsaufwendungen usw. als Betriebsausgaben abzugsfähig.
- **Überlassung zu einem überhöhten Preis:** Ist der Pachtzins im Fremdvergleich überhöht, so liegt i.d.R. eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Dies hat zur Folge, dass steuerlich nur der angemessene Pachtzins das Ergebnis der Betriebsgesellschaft mindert und im Übrigen eine Gewinnausschüttung vorliegt.
- **Unentgeltliche oder teilentgeltliche Überlassung:** Erfolgt die Überlassung der Wirtschaftsgüter vom Besitzunternehmen an die Betriebskapitalgesellschaft unentgeltlich oder teilentgeltlich, d.h. zu einem im Fremdvergleich zu niedrigen Entgelt, so dürfen die bei der Besitzgesellschaft mit der Überlassung im Zusammenhang stehenden Kosten nur teilweise oder gar nicht steuerlich abgezogen werden. Dies resultiert daraus, dass in diesem Fall die Aufwendungen ganz oder teilweise mit den aus der Betriebsgesellschaft erwarteten Beteiligungserträgen zusammenhängen. Da diese Beteiligungserträge zu 40 % steuerfrei gestellt sind, werden nun auch die entsprechenden Aufwendungen beim Besitzunternehmen steuerlich nur zu 60 % zum Abzug anerkannt (sog. Teileinkünfteverfahren).

Hinweis:

Es ist dringend anzuraten, in einschlägigen Fällen die Fremdüblichkeit regelmäßig zu überprüfen und zu dokumentieren. Wenn über viele Jahre oder Jahrzehnte keine Anpassung des Pachtzinses erfolgte, droht eine teilweise Betriebsausgabenabzugsbeschränkung beim Besitzunternehmen. In der Praxis dürfte oftmals die Dokumentation der Fremdüblichkeit des Pachtzinses schwierig sein, da die Betriebsimmobilie häufig speziell auf die Bedürfnisse der Betriebsgesellschaft ausgerichtet ist und damit nicht ohne Weiteres Vergleichsmieten bekannt sind.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

24 Steuerliche Berücksichtigung von Vermögensverwaltungsentgelten bzw. all-in-fee

Im Rahmen der Abgeltungsteuer sind Depot- und Vermögensverwaltungsgebühren nicht mehr als Werbungskosten abziehbar. Diese Kosten sind vielmehr mit dem Sparer-Pauschbetrag in Höhe von 801 € bzw. 1 602 € bei der Zusammenveranlagung abgegolten. Hingegen wirken sich Anschaffungsnebenkosten und Veräußerungskosten (Aufwendungen, die im unmittelbaren Zusammenhang mit dem Veräußerungsgeschäft stehen) steuermindernd aus. Auch der Transaktionskostenanteil der all-in-fee (= pauschales Entgelt bei Kreditinstituten, das auch die Transaktionskosten abdeckt) ist abzugsfähig. Dies gilt jedenfalls dann, wenn im Vermögensverwaltungsvertrag festgehalten ist, wie hoch der Transaktionskostenanteil der all-in-fee ist.

Da die pauschale Jahresgebühr keinem Geschäft konkret zugeordnet werden kann, ist die in der all-in-fee enthaltene Transaktionskostenpauschale im Zeitpunkt der Verausgabung als

abziehbarer Aufwand anzuerkennen. Sofern die Pauschale einen Betrag von 50 % der gesamten Gebühr nicht überschreitet, lässt es die Finanzverwaltung aus Vereinfachungsgründen zu, dass diese im Rahmen des Kapitalertragsteuerabzugs in den Verlustverrechnungstopf einzustellen ist. Bei Anwendung dieser Pauschale dürfen Einzelveräußerungskosten nicht zusätzlich berücksichtigt werden, es sei denn, es handelt sich um weiterberechnete Spesen von dritter Seite.

Hinweis:

Die zutreffende steuerliche Behandlung der Vermögensverwaltungsgebühr setzt die Mitwirkung des Steuerpflichtigen voraus. Da er eine steuermindernde Tatsache geltend macht, obliegt ihm die Beweislast, dass die Gebühr die Voraussetzungen für den Werbungskostenabzug dem Grunde und der Höhe nach erfüllt. Daher sind insbesondere der Vermögensverwaltervertrag und Abrechnungen über die Vermögensverwaltergebühr vorzulegen.

Erfolgte keine Berücksichtigung beim Kapitalertragsteuerabzug, so kann dies im Einkommensteuerveranlagungsverfahren nachgeholt werden, wobei dann allerdings alle Kapitaleinkünfte erklärt werden müssen.

Für Hauseigentümer

25 Konkrete Einkünfteerzielungsabsicht bei Vermietung von Gewerbeobjekten

Bei Vermietungsobjekten ist immer zu beachten, dass die gesamte Einkunftsquelle und damit auch die Werbungskosten nur dann anerkannt werden, wenn die Vermietung mit Einkünfteerzielungsabsicht erfolgt. Bei der dauerhaften Vermietung von Wohnungen wird grundsätzlich von einer Einkünfteerzielungsabsicht ausgegangen. Bei Gewerbeimmobilien ist das dagegen anders. Im Fall nachhaltiger Verluste durch geringe Mieten bzw. Leerstand trägt der Steuerpflichtige die Beweislast für die Einkünfteerzielungsabsicht. So ausdrücklich das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 20.7.2010 (Aktenzeichen IX R 49/09).

Hinweis:

Im Streitfall konnte ein renovierungsbedürftiges Gewerbeobjekt nicht überschussbringend vermietet werden. Das Objekt stand weitgehend leer und wurde nur vorübergehend in einzelnen Teilen mit einer geringen Miete vermietet. Der Bundesfinanzhof verneinte eine Einkünfteerzielungsabsicht, wenn wie im Streitfall für das Objekt kein Vermietungsmarkt gegeben ist und der Steuerpflichtige auch keine durchgreifenden Maßnahmen ergreift, um die Vermietbarkeit herzustellen.

26 Rückwirkende Verlängerung der Veräußerungsfrist bei Grundstücken von zwei auf zehn Jahre – Übergangsfälle

Mit dem sog. Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 wurde die Veräußerungsfrist für Grundstücke von zwei auf zehn Jahre erfasst. Die Veräußerung von privaten, nicht zu eigenen Wohnzwecken genutzten Immobilien – auch solchen, die fremd vermietet sind – wird steuerlich nur dann erfasst, wenn der Verkauf innerhalb der – nunmehr geltenden – Veräußerungsfrist von zehn Jahren nach dem Erwerb liegt. Die seinerzeit erfolgte Verlängerung der Veräußerungsfrist ist im Grundsatz verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Die Anwendung der verlängerten Veräußerungsfrist ist jedoch nach dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 7.7.2010 (Aktenzeichen 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05) verfassungswidrig, als mit der Neuregelung Wertzuwächse besteuert werden, die bis zum Zeitpunkt der Verkündung der Gesetzesänderung am 31.3.1999 eingetreten sind und die nach Maßgabe der zuvor geltenden Rechtslage hätten steuerfrei realisiert werden können, also die seinerzeit geltende Zweijahresfrist schon abgelaufen war.

Die Finanzverwaltung setzt diesen Beschluss des Bundesverfassungsgerichts nach dem Schreiben vom 20.12.2010 (Aktenzeichen IV C 1 – S 2256/07/10001 :006, Dok. 2010/1015920) in allen verfahrensrechtlich noch offenen Fällen wie folgt um:

- **Veräußerungsgeschäfte vor dem 1.4.1999:** Erfolgte die Veräußerung auf einem nach dem 31.12.1998 und vor dem 1.4.1999 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrag oder gleichstehenden Rechtsakt, so ist ein entstandener Veräußerungsgewinn nicht steuerbar, wenn die für dieses Veräußerungsgeschäft bis zur Gesetzesänderung geltende zweijährige Veräußerungsfrist abgelaufen war.
- **Veräußerungsgeschäfte nach dem 31.3.1999 und abgelaufene Zweijahresfrist:** Erfolgte die Veräußerung nach dem 31.3.1999 und war die seinerzeit geltende zweijährige Veräußerungsfrist schon abgelaufen, so ist der Veräußerungsgewinn in einen Anteil für den bis zur Verkündung der Gesetzesänderung entstandenen nicht steuerbaren Wertzuwachs und in einen nach der Verkündung der Gesetzesänderung entstandenen steuerbaren Wertzuwachs aufzuteilen. Hinsichtlich der Wertaufteilung kann wie folgt vorgegangen werden:
 - Vereinfachungsregelung: Der Umfang des steuerbaren Wertzuwachses kann entsprechend dem Verhältnis der Besitzzeit nach dem 31.3.1999 im Vergleich zur Gesamtbesitzzeit monatsweise aufgeteilt werden.

Beispiel:

Sachverhalt: Anschaffung eines unbebauten Grundstücks mit notariellem Kaufvertrag vom 15.1.1997 für 100 000 DM. Veräußerung mit notariellem Kaufvertrag am 3.8.1999 für 150 000 DM.

Lösung: Die Gesamtbesitzzeit für das unbebaute Grundstück beträgt 30 volle und einen angefangenen Monat = aufgerundet 31 Monate. Auf den Zeitraum 31.3.1999 bis 3.8.1999 entfallen vier volle Monate und ein angefangener Monat = auf volle vier Monate abgerundet. Der Wertzuwachs von 50 000 DM für das unbebaute Grundstück ist zu einem Anteil von $4/31 = 6\,452$ DM bei der Einkommensteuerfestsetzung zu berücksichtigen.

- Aufteilung nach den tatsächlichen Wertverhältnissen: Die Vereinfachungsregelung findet auf Antrag des Steuerpflichtigen keine Anwendung, wenn dieser einen tatsächlich höheren Wertzuwachs für den Zeitraum zwischen der Anschaffung und dem 31.3.1999 nachweist.

Beispiel:

Sachverhalt: Anschaffung eines unbebauten Grundstücks von 1 000 qm am 15.1.1997 für 10 000 DM. Im Januar 1999 wird das Grundstück als Bauland ausgewiesen. Der übliche Baulandpreis beträgt zum 1.1.1999 50 DM/qm. Veräußerung mit notariellem Kaufvertrag am 3.8.1999 für 55 000 DM.

Lösung: Nach der Vereinfachungsregelung wären $4/31$ von 45 000 DM = 5 806 DM als steuerbarer Wertzuwachs zu qualifizieren. Beantragt der Steuerpflichtige die Berücksichtigung des tatsächlichen Wertzuwachses und weist er den Zeitpunkt der Baulandreife und den ortsüblichen Baulandpreis nach, unterliegt lediglich ein Wertzuwachs von 5 000 DM der Einkommensbesteuerung.

Sofern im Einzelfall die lineare Aufteilung des Wertzuwachses zu offensichtlichen Widersprüchen zu den tatsächlichen Wertverhältnissen führt und klare, nachweisbare Anhaltspunkte für eine wesentliche – den linear ermittelten steuerbaren Wertzuwachs übersteigende – Wertsteigerung für den Zeitraum nach dem 31.3.1999 und dem Veräußerungszeitpunkt vorliegen, kann die Finanzverwaltung abweichend von der Vereinfachungsregelung auch eine andere – im Einzelfall sachgerechtere – Aufteilung des Wertzuwachses zu Ungunsten des Steuerpflichtigen durchführen.

- **Veräußerungsgeschäfte nach dem 31.3.1999 innerhalb der bis zur Gesetzesänderung geltenden zweijährigen Veräußerungsfrist:** In diesen Fällen ist der Veräußerungsgewinn insgesamt steuerbar; eine Aufteilung in einen steuerbaren und einen nicht steuerbaren Wertzuwachs findet nicht statt.

27 Erhaltungsaufwendungen auch dann abziehbar, wenn diese ein Dritter trägt

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 28.9.2010 (Aktenzeichen IX R 42/09) bestätigt, dass Erhaltungsaufwendungen für vermietete Gebäude im Wege des sog. abgekürzten Vertragswegs als Werbungskosten auch dann anerkannt werden, wenn sie auf einem von einem Dritten im eigenen Namen, aber im Interesse des Steuerpflichtigen abgeschlossenen Werkvertrag beruhen und der Dritte dem Steuerpflichtigen den Betrag zuwendet.

Hinweis:

Der Werbungskostenabzug ist also auch möglich, wenn die Kosten z.B. die Eltern des Steuerpflichtigen, aber im Interesse des Steuerpflichtigen gezahlt haben.

28 Vorsteuerabzug aus der Neueindeckung eines Daches im Zusammenhang mit der Errichtung einer Photovoltaikanlage

Der Betrieb einer Photovoltaikanlage, deren Strom in das öffentliche Netz eingespeist und nach dem EEG vergütet wird, ist eine unternehmerische Tätigkeit, so dass aus dem Erwerb bzw. der Errichtung der Anlage die in den Rechnungen ausgewiesenen Vorsteuern geltend gemacht werden können.

Das Finanzgericht Nürnberg hat mit Urteil vom 13.4.2010 (Aktenzeichen 2 K 952/2008) entschieden, dass aus der Neueindeckung eines Daches im Zusammenhang mit der Errichtung einer Photovoltaikanlage der Vorsteuerabzug gegeben ist. Der Kläger deckte im Jahr 2006 das Dach seiner ca. 1920 erbauten Scheune mit Tonziegeln neu ein und errichtete auf der Südseite des Dachs eine Photovoltaikanlage. Die Photovoltaikanlage bedeckt die neu eingedeckte Dachfläche mit einem Anteil von 57,43 %. Das Finanzgericht ließ den Vorsteuerabzug anteilig, soweit er auf die mit der Photovoltaikanlage belegten Dachfläche entfiel, zu.

Hinweis:

Gegen dieses Urteil ist die Revision beim Bundesfinanzhof zugelassen, so dass eine endgültige Klärung noch aussteht. Auch wurde vom Finanzgericht München diese Frage schon anders beurteilt. In einschlägigen Fällen kann somit zu prüfen sein, ob der Vorsteuerabzug begehrt und bei einer ablehnenden Haltung der Finanzverwaltung bis zum Ausgang des anhängigen Verfahrens Einspruch eingelegt wird.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

29 BMF zur rückwirkenden Absenkung der Beteiligungsquote in § 17 EStG

Die steuerliche Erfassung von Gewinnen bzw. Verlusten aus der Veräußerung solcher Anteile an Kapitalgesellschaften, die zum steuerlichen Privatvermögen zählen, erfolgt nach § 17 EStG aktuell nur dann, wenn der Veräußerer zu einem Zeitpunkt innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung zu mindestens 1 % am Kapital der Gesellschaft (sog. Wesentlichkeitsgrenze) unmittelbar oder mittelbar beteiligt war. Bis einschließlich zum 31.12.2001 (je nach Wirtschaftsjahr der GmbH und für Auslandsbeteiligungen bereits nach dem 31.12.2000) lag diese Wesentlichkeitsgrenze bei „mindestens 10 %“, zuvor bis zum 31.12.1998 bei „mehr als 25 %“.

Die Absenkung der Grenze von mehr als 25 % auf mindestens 10 % hatte in Ermangelung einer Bestandsschutzregelung zur Konsequenz, dass auch solche Veräußerungssachverhalte erfasst wurden, bei denen Stpfl. zuvor lediglich mit höchstens 25 % und mindestens 10 % beteiligt waren. Mit der Rechtsänderung wurden auch solche Wertveränderungen steuerlich erfasst, die bereits vor der Rechtsänderung eingetreten und bis dahin steuerlich unbeachtlich waren.

Zu dieser Problematik hat das BVerfG in dem Beschluss vom 7.7.2010 (Aktenzeichen 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, BStBl II 2011, 86) Stellung genommen. Danach bestehen gegen die Absenkung der Beteiligungsgrenzen grundsätzlich keine Bedenken. **Verfassungswidrig** ist allerdings die Besteuerung solcher stiller Reserven, die nach der vor 1999 geltenden Rechtslage überhaupt nicht der Besteuerung unterlegen hätten. Genau in diesem Punkt verstößt die Herabsetzung der Beteiligungsgrenze auf 10 % für Veräußerungen ab dem Veranlagungszeitraum 1999 nach Auffassung des BVerfG gegen das Grundgesetz.

Zur praktischen Umsetzung dieser Rechtsprechung hat das BMF mit Schreiben vom 20.12.2010 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2244/10/10001, Dok. 2010/1006836, BStBl II 2011, 16) Stellung genommen. Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist nunmehr wie folgt zu differenzieren:

Beteiligung i.H.v. mehr als 25 %: Diese Fälle sind von der Rückwirkungsproblematik nicht betroffen, da die Veräußerungen nach altem wie nach neuem Recht steuerbar sind.

Beteiligung i.H.v. weniger als 10 % (vor Absenkung der Grenze auf 1 %): Diese Fälle sind bei Veräußerungen vor der Geltung der 1 %-Grenze von der Rückwirkungsproblematik nicht betroffen, da die Veräußerungen nach altem wie nach neuem Recht nicht steuerbar sind.

Beteiligung i.H.v. mindestens 10 % und höchstens 25 %: Diese Fälle sind nur betroffen, wenn eine Veräußerung ab dem 1.4.1999 stattfand. Bei einer Veräußerung bis zum 31.3.1999 erfolgt keine steuerliche Erfassung. Bei einer Veräußerung ab dem 1.4.1999 gilt Folgendes:

- Die bis zum 31.3.1999 erzielten Wertzuwächse sind **nicht steuerbar** und bei einer späteren Veräußerung herauszurechnen. Dabei ist als Ausgangsgröße auf den Wert am 31.3.1999 abzustellen; bei börsennotierten Gesellschaften ist der Börsenkurs heranzuziehen.
- Bei einer GmbH darf der Wert zu diesem Stichtag vereinfacht ermittelt werden: Der Umfang des steuerbaren Wertzuwachses der veräußerten Anteile kann entsprechend dem **Verhältnis der Besitzzeit** nach dem 31.3.1999 im Vergleich zur Gesamthaldauer **zeitanteilig linear** (monatsweise) ermittelt werden. Wäre z.B. ein Wertzuwachs von 500 000 € in 50 Monaten erzielt worden und würden davon 20 Monate auf den Zeitraum vor dem 1.4.1999 entfallen, so wären nach dieser Vereinfachung 20/50 des Wertzuwachses, also 200 000 € nicht steuerbar.
- Abweichend von dieser Vereinfachung kann **zu Gunsten des Stpfl.** ein höherer Anteil des nicht steuerbaren Wertzuwachses durch Gutachten oder anhand von tatsächlichen Veräußerungen in zeitlicher Nähe zum 31.3.1999 nachgewiesen werden. Dies erfordert dann einen Antrag des Stpfl. und entsprechende Nachweise.
- Die Finanzverwaltung behält sich allerdings im Gegenzug vor, eine andere Aufteilung des Wertzuwachses auch **zu Ungunsten des Stpfl.** vorzunehmen, z.B. dann, wenn im Einzelfall die zeitanteilig lineare Aufteilung des Wertzuwachses zu offensichtlichen Widersprüchen zu den tatsächlichen Wertverhältnissen führt und klare, nachweisbare Anhaltspunkte für eine wesentliche – den linear ermittelten steuerbaren Wertzuwachs übersteigende – Wertsteigerung für den Zeitraum nach dem 31.3.1999 und dem Veräußerungszeitpunkt vorliegen.
- Bei **Verlusten** aus der Veräußerung sollen die vorgenannten Überlegungen zur Aufteilung nicht gelten, d.h., hier sind die ursprünglichen Anschaffungskosten zu berücksichtigen.

Hinweis:

Nach expliziter Feststellung der Finanzverwaltung sollen diese Grundsätze auch für die Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze von mindestens 10 % auf mindestens 1 % gelten.

Aus Sicht der Stpfl. sind nach dieser neuen Rechtslage nicht so sehr die Alt-Fälle von Veräußerungen bei Beteiligungsumfängen von mindestens 10 % bis zu 25 % relevant. Deren Änderung setzt voraus, dass die entsprechenden Steuerbescheide verfahrensrechtlich überhaupt noch berichtigungsfähig sind und ist in jedem einschlägigen Einzelfall zu prüfen. Gleiches gilt für die Fälle bereits erfolgter Veräußerungen bei Beteiligungsumfängen von mindestens 1 % bis weniger 10 %.

Gerade aber für zukünftig noch erfolgende Veräußerungen ist anzuraten, die seinerzeitige Entwicklung der Beteiligungsquoten und die Wertentwicklung möglichst gut zu dokumentieren, um ggf. einen höheren Anteil eines nicht steuerbaren Wertzuwachses nachweisen zu können.

30 Verfassungsmäßigkeit der sog. Mindestbesteuerung ernstlich zweifelhaft

Nach der sog. Mindestbesteuerung können **Verluste in Folgejahren (Verlustvortrag) nur begrenzt verrechnet werden** und zwar nur bis zu einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 1 Mio. € (sog. Sockelbetrag) und darüber hinaus sind nur noch 60 % des 1 Mio. € übersteigenden Gesamtbetrags der Einkünfte abzugsfähig, die verbleibenden 40 % werden in zukünftige Perioden vorgetragen. Die Verluste gehen daher zwar nicht verloren, können aber nur zeitlich gestreckt wirksam werden. Im Ergebnis werden auf diesem Wege 40 % des 1 Mio. € übersteigenden Gesamtbetrags der Einkünfte – unabhängig vom Potenzial der noch zu verrechnenden Verluste früherer Perioden – besteuert (sog. Mindestbesteuerung).

Zu dieser Problematik hat der BFH mit Beschluss vom 26.8.2010 (Aktenzeichen I B 49/10, GmbHR 2010, 1265) Stellung genommen. Im Streitfall verfügte eine GmbH – auch auf Grund der Einschränkungen der Mindestbesteuerung – über einen Verlustvortrag, der auf Grund des mit einer Verschmelzung verbundenen Gesellschafterwechsels vollständig unterging. Damit entfielen auch Verlustvorträge, die ohne die sog. Mindestbesteuerung schon hätten verrechnet werden können.

Dazu stellt der BFH grundsätzlich fest, dass eine zeitliche Streckung der Verlustverrechnung verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden ist, dass dies aber nur so lange gelte, wie ein Abzug der verbleibenden Verluste grundsätzlich möglich sei. **Ernstlich zweifelhaft** ist daher nach

Auffassung des BFH, ob die Mindestbesteuerung verfassungsgemäß ist, wenn eine Verlustverrechnung in späteren Perioden aus rechtlichen Gründen endgültig ausgeschlossen ist.

Hinweis:

Diese Entscheidung erging zur Frage der Aussetzung der Vollziehung eines Körperschaftsteuerbescheids, so dass die Entscheidung in der Hauptsache noch aussteht.

In einschlägigen Fällen, in denen also auf Grund der Mindestbesteuerung nicht der gesamte Verlustvortrag verrechnet werden konnte, sollte trotz der noch ausstehenden Entscheidung in der Hauptsache auf jeden Fall geprüft werden, ob die entsprechenden Körperschaftsteuerbescheide verfahrensrechtlich noch berichtigungsfähig bzw. änderbar sind. Hier sollte fachlicher Rat hinsichtlich des weiteren Vorgehens eingeholt werden, um später von einer möglicherweise günstigen Entscheidung des BFH auch tatsächlich profitieren zu können. Relevant sind alle Fälle, bei denen durch Umwandlungen, Liquidation oder Anteilseignerwechsel Verluste endgültig nicht mehr genutzt werden können.

31 Bewertung von schenkweise zugewendeten und anschließend verkauften Anteilen an Kapitalgesellschaften

In Schenkungs- wie auch in Erbfällen über Anteile an Kapitalgesellschaften stellt sich regelmäßig die Frage, wie die übertragenen Anteile zu bewerten sind. Dazu hat der BFH mit Urteil vom 22.6.2010 (Aktenzeichen II R 40/08, DB 2010, 1976) zu einem Sachverhalt Stellung genommen, in dem nicht börsennotierte Anteile verschenkt wurden, während gleichzeitig schon über deren Veräußerung verhandelt wurde. Die **Veräußerung erfolgte dann auch zeitnah nach der Schenkung**, wobei zum Zeitpunkt der Schenkung schon ein Mindestkaufpreis festgelegt worden war.

Das Bewertungsrecht sieht zur Bewertung von GmbH-Anteilen vor, dass der **gemeine Wert von GmbH-Anteilen vorrangig aus Verkäufen abzuleiten** ist, die nicht länger als ein Jahr zurückliegen. Diesen Grundsatz hat der BFH dahingehend ergänzt, dass ausnahmsweise auch solche Verkäufe heranzuziehen sind, die innerhalb weniger Wochen **nach dem Stichtag** erfolgen, wenn der Kaufpreis am Stichtag bereits festgestanden hat. Diese Ausnahme hat der BFH nochmals auf die Fälle erweitert, in denen zumindest schon ein Mindestkaufpreis feststand.

Hinweis:

Die Grundsätze dieses Urteil gelten auch nach der jüngsten Reform des Erbschaftsteuerrechts. Im Ergebnis kann allerdings durch die Wahl eines vergleichsweise frühen Zeitpunkts der Schenkung die Berücksichtigung des späteren Kaufpreises auch vermieden werden. Insoweit sollte eine frühzeitige steuerliche Planung erfolgen.

32 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

a) VGA bei privater Nutzung des Dachgeschosses eines Betriebsgebäudes

In dem Streitfall, über den der BFH mit Urteil vom 9.12.2009 (Aktenzeichen X R 52/06, BFH/NV 2010, 1246) zu entscheiden hatte, nutzte der Stpfl. das **Dachgeschoss seines Hauses** teilweise unentgeltlich privat. Das Haus war im Rahmen einer Betriebsaufspaltung an die GmbH vermietet worden, deren Alleingesellschafter der Stpfl. war, und daher aus steuerlicher Sicht **Betriebsvermögen**.

Die private Nutzung des Dachgeschosses wurde als vGA beurteilt, da sie als gesellschaftlich veranlasste Vorteilsgewährung der GmbH an den Stpfl. anzusehen war. Denn die unentgeltliche Überlassung betrieblich angemieteter Räume an einen Gesellschafter zur privaten Nutzung ist gesellschaftlich veranlasst; schließlich wäre einem Nichtgesellschafter ein solcher Vorteil nicht eingeräumt worden.

b) Überversorgte Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer

Mit Urteil vom 28.4.2010 (Aktenzeichen I R 78/08, DStRE 2010, 976) hatte der BFH die Zulässigkeit der Bildung von **Pensionsrückstellungen** bzw. das Vorliegen von vGA zu beurteilen. Die Klägerin, eine GmbH, hatte ihren Minderheitsgesellschafter-Geschäftsführern **Pensionen zugesagt**, die ihr jeweiliges **Aktivgehalt überstiegen**, wobei Gesellschafter A überhaupt kein laufendes Gehalt bezog. Die Pensionszusage sah vor, dass bei vorzeitiger Beendigung des Dienstverhältnisses ein Betrag in Höhe der passivierten Rückstellung zu zahlen ist. A erhielt nach Erreichen des 65. Lebensjahrs eine Pensionszusage. Gegenüber dem

Gesellschafter C bestand eine vergleichbare Pensionszusage. C hatte das Pensionseintrittsalter noch nicht erreicht.

Der BFH würdigte den Sachverhalt – in Fortführung seiner bisherigen Rechtsprechung – wie folgt:

Erteilt eine GmbH ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer eine sog. Nur-Pensionszusage, ohne dass dem eine ernstlich vereinbarte Umwandlung anderweitig vereinbarten Barlohns zu Grunde liegt, ziehe die Zusage der Versorgungsanwartschaft regelmäßig eine sog. Überversorgung nach sich. Die Rückstellung für die Pensionsverpflichtung gegenüber A war im Streitfall trotzdem (entgegen der Auffassung der Vorinstanz) nicht wegen Überversorgung aufzulösen, da A bereits vor den Streitjahren sein 65. Lebensjahr vollendet hatte und eine Vorwegnahme künftiger Entwicklungen nicht mehr vorliege, wenn der Versorgungsfall bereits eingetreten sei.

Demgegenüber ist die Pensionsrückstellung gegenüber C aufzulösen, weil C bei vorzeitiger Beendigung des Dienstverhältnisses nur einen auf Auszahlung des Betrags der ausgewiesenen Pensionsrückstellung beschränkten Anspruch hatte. Eine derartige Pensionszusage, bei der die Versorgungsverpflichtung in Höhe des Teilwerts gem. § 6a Abs. 3 EStG abgefunden werden darf, stehe unter einem steuerschädlichen Vorbehalt (Kürzungsvorbehalt) und wird damit steuerlich nicht anerkannt.

Hinweis:

Im Rahmen seiner Urteilsbegründung unterstreicht der BFH zudem seine ständige Rechtsprechung, nach der die Anerkennung einer Versorgungszusage in jedem Falle die Berücksichtigung einer Probezeit voraussetzt.

c) VGA bei Nichteinhaltung einer „qualifizierten Schriftformklausel“

Mit rechtskräftigem Urteil vom 3.2.2010 (Aktenzeichen 6 K 2686/07, EFG 2010, 1531) hat das FG Düsseldorf entschieden,

- dass die mündliche Änderung eines Anstellungsvertrags bei Vereinbarung einer „qualifizierten Schriftformklausel“ zivilrechtlich unwirksam ist und
- dass dieses Indiz für die gesellschaftsrechtliche Veranlassung (z.B. einer Gehaltserhöhung) für die Annahme einer vGA ausreichen kann.

Im Streitfall war mit dem zu 60 % an einer GmbH beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer ein Anstellungsvertrag geschlossen worden, nach dessen Inhalt Änderungen oder Ergänzungen dieses Vertrags der Schriftform sowie der ausdrücklichen Zustimmung der Gesellschafterversammlung bedurften, was explizit auch für die Änderung der Schriftformklausel gelten sollte (**sog. „qualifizierte Schriftformklausel“**). Im Streitjahr 2003 wurden die Bezüge dieses Geschäftsführers um 10 % erhöht, ohne dass eine schriftliche Vereinbarung über die Gehaltshöhe zwischen der GmbH und ihrem Geschäftsführer vorlag. Dies beurteilte die Finanzverwaltung wegen der fehlenden schriftlichen Vereinbarung als vGA, was vom FG bestätigt wurde.

Hinweis:

Das Besprechungsurteil verdeutlicht die Problematik, die mit den sog. qualifizierten Schriftformklauseln (z.B. „Änderungen und Ergänzungen bedürfen der Schriftform. Mündliche Vereinbarungen zur Befreiung von der Schriftform sind unwirksam.“) verbunden ist. Aus steuerlicher Sicht wird daher regelmäßig empfohlen, derartige Klauseln aus sämtlichen Verträgen über Dauerschuldverhältnisse zwischen GmbH und Gesellschafter zu streichen, um so die aus mündlich vereinbarten Vertragsänderungen resultierende Gefahr der Umqualifizierung von Leistungsvergütungen an den Anteilseigner zumindest zu mindern.

Allerdings sollten auch bei fehlender Schriftformklausel allein schon aus Beweisgründen Vertragsänderungen schriftlich erfolgen.

d) Höhe einer vGA bei privater Nutzung eines betrieblichen Flugzeugs

Einen in der Praxis eher selten vorkommenden Sachverhalt hatte das FG München mit Urteil vom 11.5.2010 (Aktenzeichen 6 K 249/07, GmbHR 2010, 1118) zu würdigen: Im Streitfall nutzte der Gesellschafter-Geschäftsführer das Geschäftsreiseflugzeug der GmbH auch für private Zwecke; umstritten war die Höhe der vGA.

Der Höhe nach ist diese vGA nach Auffassung des FG München nach Fremdvergleichsmaßstäben zu bewerten, was i.d.R. zum Ansatz des gemeinen Werts führt und damit einen angemessenen Gewinnaufschlag einbezieht.

Für den „Vergleichsfall“ der **privaten Kfz-Nutzung** stellt die ständige Rechtsprechung darauf ab, dass Nutzungsüberlassender und Nutzungsempfänger auf Kostenbasis abzurechnen und sich etwaige Gewinnaufschläge zu teilen haben. Konkrete Mietraten konnten nach Auffassung des FG mangels eines professionellen Vermieters dieses Flugzeugtyps nicht ermittelt werden. Deshalb ist hinsichtlich der Berechnung der Höhe der vGA die Berücksichtigung der buchmäßigen Abschreibung (anstelle des tatsächlichen Wertverzehr) ebenso rechtsfehlerfrei wie die Berücksichtigung der mit dem Flugzeug in Zusammenhang stehenden Finanzierungskosten.

Hinweis:

Das Verfahren ist beim BFH (unter dem Aktenzeichen I R 47/10) anhängig, da sich auf der Basis von Charterkosten (allerdings von anderen Flugzeugtypen) vGA in Höhe von höchstens einem Drittel der von der Finanzverwaltung errechneten Kostenmiete ergeben sollen.

33 Haftungsinanspruchnahme des Strohmann-Geschäftsführers einer GmbH

Mit einer besonderen Frage der Haftung des GmbH-Geschäftsführers hat sich das FG Sachsen mit dem rechtskräftigen Urteil vom 20.7.2010 (Aktenzeichen 1 K 1853/06, GmbHR 2010, 1006) befasst, nämlich der Haftung des Strohmann-Geschäftsführers.

Im Streitfall war der ehemalige Geschäftsführer einer Bauträger-GmbH, die seit 1995 nur noch Verluste erwirtschaftete, vom Finanzamt in 1998 durch einen Haftungsbescheid für die Steuerrückstände der GmbH in Anspruch genommen worden; das FG bejahte die Rechtmäßigkeit dieses Haftungsbescheids.

Gegen die Argumente des Klägers begründete das FG seine Entscheidung damit, dass derjenige, der die Stellung eines GmbH-Geschäftsführers übernommen hat, grundsätzlich auch dann nach § 69 AO haftet, wenn er nicht befähigt oder aus sonstigen Gründen nicht in der Lage ist, seinen Überwachungsaufgaben und Pflichten nachzukommen („Strohmann“). Auf sein eigenes Unvermögen, den Aufgaben als Geschäftsführer nicht nachzukommen, könne sich niemand berufen. Verfüge jemand nicht über Erfahrungen im Wirtschaftsleben, so dürfe er das Amt des Geschäftsführers nicht übernehmen.

Im Streitfall habe der Geschäftsführer die Zahlung fälliger Steuern in wesentlichem Umfang unterlassen sowie Steuererklärungen nicht abgegeben und somit die ihm obliegenden Pflichten schuldhaft verletzt. Dabei sei ihm insbesondere vorzuwerfen, dass er als formell bestellter Geschäftsführer die Geschäftsführung durch einen anderen geduldet habe. Bei fehlenden Handlungsmöglichkeiten entsprechend seiner Rechtsstellung habe der Geschäftsführer die Pflicht zum Rücktritt und zwar sobald sich abzeichne, dass er faktisch von der Geschäftsführung ausgeschlossen ist.

Hinweis:

Das Urteil verdeutlicht, dass gerade in Krisenzeiten und erst recht in der Insolvenz eine steuerliche und regelmäßig auch eine juristische Begleitung unverzichtbar sind. Es genügt aus haftungsrechtlicher Sicht nicht, wenn ein Geschäftsführer die Erfüllung der steuerlichen Pflichten einem anderen Mitgeschäftsführer überlässt; mangelhafte Überwachung der mit der steuerlichen Pflichterfüllung befassten Personen wird dabei regelmäßig als grob fahrlässige Pflichtverletzung eingestuft.

34 Musterprotokoll einer Unternehmergesellschaft: Neuer Gesellschaftsvertrag bei Satzungsänderung nicht erforderlich

Der Beschluss des OLG Düsseldorf vom 10.5.2010 (Aktenzeichen I-3 Wx 196/10, GmbHR 2010, 758) befasst sich mit einer vergleichsweise neuen Thematik, nämlich der der sog. Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt).

Die „Rechtsformvariante“ der Unternehmergesellschaft (UG) ist seit der Reform des GmbH-Rechts durch das MoMiG in 2008 zugelassen, um der deutschen Wirtschaft eine der englischen Limited stark angenäherte Rechtsform zu ermöglichen. Im Grundsatz unterliegt die UG den Regelungen des GmbH-Gesetzes. Die Bezeichnung „GmbH“ darf allerdings nicht

geführt werden, weil die UG über kein Mindeststammkapital verfügt, sondern bereits mit einem Kapital von 1 € gegründet werden kann. Andererseits sind die Gesellschafter durch eine gesetzlich vorgeschriebene Zwangsrücklage gezwungen, über die Jahre Kapital in der Gesellschaft anzusammeln.

Im Streitfall war eine UG in einem vereinfachten Verfahren unter Nutzung des sog. Musterprotokolls, das dem GmbH-Gesetz als Anlage beigefügt ist, gegründet worden. Der Vorteil der Nutzung dieses (notariell zu beurkundenden) Musterprotokolls liegt in geringeren Kosten, und zwar sowohl bei der Gründung wie auch bei nachfolgenden Satzungsänderungen.

Anlässlich der Anmeldung einer Änderung dieses Musterprotokolls forderte das Amtsgericht die UG zur Abgabe eines neuen Gesellschaftsvertrags auf. Diese Forderung erfolgte nach Auffassung des OLG zu Unrecht, da das Musterprotokoll sehr wohl für eine Änderung der Satzung benutzt werden könne; die UG büßt also ihr Kostenprivileg insoweit nicht ein.

Hinweis:

Die Einsatzmöglichkeiten einer UG, die nach dem Willen des Gesetzgebers ein Übergangsstadium zur GmbH darstellen soll, sind vielfältig: Sie ist (gerade auf Grund ihres Kostenprivilegs) insbesondere für Existenzgründungen gedacht, kann aber auch in Betracht kommen, wenn ein Unternehmen (z.B. im Dienstleistungssektor) keinen nennenswerten Kapitalbedarf hat oder eine Komplementär-UG (haftungsbeschränkt) gegründet werden soll.

Jahressteuergesetz 2010

35 Für alle Steuerpflichtigen

Das Jahressteuergesetz 2010 (JStG 2010) ist Ende 2010 in Kraft getreten. Dieses Gesetz enthält eine Vielzahl an Einzeländerungen. Viele dieser Änderungen stellen Reaktionen des Gesetzgebers auf Rechtsprechung des BVerfG, des BFH und des EuGH dar. Teilweise wird „unliebsamen“ Entscheidungen der Gerichte hiernach die gesetzliche Grundlage entzogen. Die wichtigsten Änderungen werden im Folgenden vorgestellt.

a) Aufwandsentschädigungen für ehrenamtliche Vormünder, rechtliche Betreuer und Pfleger

Aufwandsentschädigungen für ehrenamtliche Vormünder, rechtliche Betreuer oder Pfleger waren bisher unter bestimmten Bedingungen bis zu 500 € steuerfrei. Wird dieser Betrag überschritten, so tritt eine Steuerpflicht ein, wobei dann allerdings nochmals eine Freigrenze von 256 € gilt. Kommt es zu einer Besteuerung, so können mit der Tätigkeit zusammenhängende Werbungskosten ohne Nachweis mit 25 % der pauschalen Aufwandsentschädigungen angesetzt werden, soweit diese den Freibetrag übersteigen.

Ab 2011 tritt nun – in den meisten Fällen – eine Verbesserung ein. Für Aufwandsentschädigungen ehrenamtlicher Betreuer wird ab Veranlagungszeitraum 2011 eine Steuerfreistellung von 2 100 € eingeführt.

Hinweis:

Zu beachten ist allerdings, dass diese Neuregelung für den Stpfl. dann ungünstiger ist als die bisherige Regelung, wenn der sog. Übungsleiterfreibetrag bereits durch andere Einnahmen aus ehrenamtlicher Tätigkeit ausgeschöpft ist. Der neue erhöhte Freibetrag wird nämlich insgesamt nur einmal gewährt.

b) Verluste können nur noch zeitnah geltend gemacht werden

Als Reaktion auf eine Rechtsprechungsänderung des BFH wird festgelegt, dass in Folgejahren verrechenbare Verluste nur dann festgestellt werden können, wenn der Einkommensteuerbescheid für das entsprechende Jahr verfahrensrechtlich noch änderbar ist. Dies bedeutet, dass Verluste nicht im Nachhinein, so z.B. auf Grund einer geänderten Rechtsprechung, geltend gemacht werden können.

Hinweis:

In der Praxis ist daher darauf zu achten, dass Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben auch dann vollständig zu erklären sind, wenn dies zu Verlusten führt. Eine nachträgliche Geltendmachung der Verluste ist nunmehr nicht mehr zulässig. Betroffen sind z.B. Fälle, bei denen vorweggenommene Werbungskosten, wie etwa Ausbildungskosten, anfallen. Im Zweifelsfall muss der Einkommensteuerbescheid für das betreffende Jahr verfahrensrechtlich offen gehalten werden.

c) Steuererstattungszinsen doch steuerpflichtig

Steuererstattungszinsen, soweit sie auf Steuern entfallen, die als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten nicht abziehbar sind, also insbesondere Erstattungszinsen zur Einkommensteuer, unterliegen nach der jüngsten Rechtsprechung des BFH nicht der Einkommensteuer. Der Gesetzgeber hat diese aus Sicht der Finanzverwaltung unerwünschte Rechtsprechung durch eine Gesetzesänderung beseitigt und die Steuerpflicht festgeschrieben.

Hinweis:

Erstattungszinsen zur Einkommensteuer sind als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu versteuern, wohingegen Nachzahlungszinsen nach wie vor nicht abzugsfähig sind.

Der Gesetzgeber geht davon aus, dass die gesetzliche Festschreibung der Steuerpflicht von Steuererstattungszinsen in allen noch nicht bestandskräftigen Fällen gilt, also auch rückwirkend. Dies widerspricht der Rechtsprechung des BFH, so dass für Jahre bis 2010 zu prüfen ist, ob der Antrag gestellt werden soll, die Steuererstattungszinsen nicht zu besteuern.

d) Veräußerung von Gegenständen des täglichen Gebrauchs steuerlich nicht relevant

Werden privat genutzte Gegenstände veräußert, so ist dies steuerlich nur dann relevant, wenn zwischen Kauf und Verkauf ein Zeitraum von nicht mehr als einem Jahr bzw. bei Immobilien nicht mehr als zehn Jahren liegt. Gesetzlich wird nun festgelegt, dass Gegenstände des täglichen Gebrauchs davon nicht erfasst werden.

Hinweis:

Betroffen von der Gesetzesänderung sind z.B. Jahreswagen. Die Gesetzesänderung ist allerdings nicht zwingend positiv, da auch bei einer Veräußerung entstandene Verluste nicht mehr berücksichtigt werden.

e) Steuerermäßigung bei Handwerkerleistungen

Bereits nach derzeitigem Recht ist eine Steuerermäßigung i.H.v. 20 % der Aufwendungen und maximal 1 200 € wegen Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen ausgeschlossen, wenn eine Förderung nach dem CO₂-Gebäudesanierungsprogramm der KfW-Förderbank durch zinsverbilligte Darlehen oder steuerfreie Zuschüsse stattfindet. Der Ausschlusstatbestand ist allgemein auf Förderprogramme ausgedehnt worden.

Hinweis:

Die Neuregelung gilt erstmals für das Jahr 2011, soweit die den Aufwendungen zu Grunde liegenden Leistungen nach dem 31.12.2010 erbracht worden sind.

36 Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

a) Aufwendungen für häusliches Arbeitszimmer

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer einschließlich der Kosten für die Ausstattung können seit 1996 im Regelfall nicht mehr steuerlich als Werbungskosten berücksichtigt werden. Nach der Entscheidung des BVerfG und der dieser nun folgenden Neuregelung durch das JStG 2010 sind in den Jahren ab 2007 Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer – neben dem vollen Abzug in Fällen, in denen das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet – nunmehr auch dann abziehbar, **wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht**. Hierbei ist dann aber der Abzugsbetrag auf 1 250 € begrenzt.

Hinweis:

Dass für die Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, kann im Zweifel durch eine Bescheinigung des Arbeitgebers nachgewiesen werden.

Nicht vom Abzugsverbot erfasst sind die Aufwendungen für beruflich genutzte Einrichtungsgegenstände im Arbeitszimmer (z.B. Schreibtisch, Bücherregale, Klavier, Computer), bei denen es sich im steuerlichen Sinne um Arbeitsmittel handelt.

Auch ist darauf hinzuweisen, dass nur das „häusliche“ Arbeitszimmer von der Abzugsbeschränkung erfasst ist, nicht dagegen ein „außerhäusliches“. Ein häusliches Arbeitszimmer liegt nur dann vor, wenn sich dieses innerhalb der Privatwohnung befindet. Wird dagegen z.B. eine zweite Wohnung in einem Mehrfamilienhaus komplett als Arbeitszimmer genutzt, so ist dies i.d.R. als außerhäusliches Arbeitszimmer einzustufen und die anfallenden Kosten können in vollem Umfang steuerlich abgezogen werden.

Zu beachten sind auf Grund der rückwirkenden Wiederzulassung des beschränkten Werbungskostenabzugs die Möglichkeiten und Grenzen der Änderung von Steuerbescheiden für frühere Jahre:

- Die Finanzämter werden die von der Neuregelung betroffenen und nicht bestandskräftigen Bescheide soweit wie möglich von Amts wegen ändern. Dies ist allerdings dann nicht möglich, wenn bisher in der Steuererklärung keine Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer geltend gemacht worden sind. In diesen Fällen sollten dem Finanzamt Angaben übermittelt werden, die für die Berücksichtigung entsprechender Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer dem Grunde und der Höhe nach erforderlich sind, und zugleich die Aufwendungen in geeigneter Art und Weise nachweisen oder glaubhaft machen (Zahlungsbelege, Grundriss der Wohnung und Mietvertrag).
- Soweit Bescheide für Veranlagungszeiträume ab 2007 endgültig und ohne Vorläufigkeitsvermerk hinsichtlich des Arbeitszimmers ergangen und nicht mehr anfechtbar sind, scheidet eine nachträgliche Berücksichtigung von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer aus.

b) Einsatz der elektronischen Lohnsteuer-Abzugsmerkmale erst ab 2012

Die bisherige von der Gemeinde ausgestellte Lohnsteuerkarte in Papierform wird durch ein elektronisches Verfahren abgelöst. Hierzu wird beim Bundeszentralamt für Steuern eine Datenbank aufgebaut, welche die für den Lohnsteuerabzug relevanten Abzugsmerkmale aller Bürger speichert. Der Arbeitgeber kann diese Daten dann dort abrufen und beim Lohnsteuerabzug berücksichtigen. Vorgesehen war die Einführung dieses Verfahrens bereits ab 2011. Wegen technischer Umsetzungsschwierigkeiten wird der elektronische Abruf dieser Lohnsteuerabzugsmerkmale für die Arbeitgeber erst ab 2012 umgesetzt.

Hinweis:

Deshalb wird für den **Lohnsteuerabzug in 2011 übergangsweise die für 2010 ausgestellte Lohnsteuerkarte weitergenutzt**. Grundsätzlich sind die auf der Lohnsteuerkarte 2010 eingetragenen Freibeträge oder Faktoren auch im Lohnsteuer-Abzugsverfahren 2011 zu berücksichtigen, soweit keine abweichenden Eintragungen erfolgt sind. Änderungen können diesbezüglich auf der Lohnsteuerkarte 2010 für 2011 bis zum 30.11.2011 eingetragen werden. Der Arbeitgeber muss deshalb die Lohnsteuerkarte weiter aufbewahren. Sämtliche **Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte 2010 obliegen ab 1.1.2011 dem Wohnsitzfinanzamt des Arbeitnehmers**.

Ist für 2010 keine Lohnsteuerkarte ausgestellt worden, wird sie aber für 2011 benötigt, erstellen die Finanzämter auf Antrag eine **Ersatzbescheinigung**. Bei Auszubildenden, die erstmalig in 2011 berufstätig werden, kann ohne Steuerkarte die Steuerklasse I angewandt werden. Dabei muss der Auszubildende seinem Arbeitgeber die Identifikationsnummer, den Tag der Geburt und die rechtliche Zugehörigkeit zu einer steuerberechtigten Religionsgemeinschaft mitteilen und schriftlich bestätigen, dass es sich um ein erstes Dienstverhältnis handelt.

37 Für Unternehmer und Freiberufler

a) Besteuerung bei Verlegung eines Betriebs in das Ausland

Der BFH hatte entschieden, dass die Verlegung eines Betriebs in das Ausland nicht zur Aufdeckung und Versteuerung der stillen Reserven führt. Eine solche erfolgt vielmehr erst dann, wenn der Betrieb endgültig aufgegeben oder veräußert wird. Diese (geänderte) Rechtsprechung entspricht nicht der Ansicht der Finanzverwaltung, welche vielmehr davon ausgeht, dass die vorhandenen stillen Reserven bereits dann zu versteuern sind, wenn der deutsche Fiskus das Besteuerungsrecht verliert.

Die Ansicht der Finanzverwaltung wurde mit dem JStG 2010 gesetzlich festgeschrieben. Eine Aufdeckung und Versteuerung der vorhandenen stillen Reserven erfolgt sowohl bei der **Verlegung eines Betriebs in das Ausland** als auch bei der **Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte**. Die Neuregelung soll – auch entgegen der anderslautenden BFH-Rechtsprechung – in allen noch offenen Fällen, also auch rückwirkend, gelten.

Hinweis:

Für den Fall der **Betriebsverlegung in einen anderen EU/EWR-Staat** kann auf Antrag die auf den Aufgabegewinn entfallende Steuer zinslos in fünf gleichen Jahresraten entrichtet werden.

b) Abschreibung nach Einlage von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen

Werden Wirtschaftsgüter aus dem Privatvermögen in das Betriebsvermögen eingelegt, so können diese abgeschrieben werden. Eine Sondervorschrift soll vermeiden, dass diese Wirtschaftsgüter doppelt abgeschrieben werden, wenn sie zuvor bereits im Rahmen der Überschusseinkünfte, wie z.B. Vermietung und Verpachtung verwendet wurden. Die Auslegung dieser Sondervorschrift durch die Finanzverwaltung wurde in einigen Fällen von der Rechtsprechung abgelehnt.

Es erfolgte mit dem JStG 2010 eine gesetzliche Präzisierung, wobei im Wesentlichen folgende Konstellationen zu unterscheiden sind:

- **Einlagewert ist höher oder gleich den historischen Anschaffungskosten:** Die Abschreibung ist ab dem Zeitpunkt der Einlage nach dem um die bereits in Anspruch genommenen planmäßigen Abschreibungen oder Sonderabschreibungen geminderten Einlagewert zu bemessen.
- **Einlagewert des Wirtschaftsguts ist geringer als die historischen Anschaffungskosten, aber nicht geringer als die um die bisherigen Abschreibungen geminderten Anschaffungskosten:** Die Abschreibung ist ab dem Zeitpunkt der Einlage nach den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bemessen.
- **Einlagewert des Wirtschaftsguts ist geringer als die fortgeführten Anschaffungskosten:** Die Abschreibung bemisst sich nach dem ungeminderten Einlagewert.

Hinweis:

Im Ergebnis wird damit erreicht, dass bei der Einlage kein Abschreibungsvolumen vernichtet wird, allerdings auch nicht Abschreibungsvolumen doppelt in Anspruch genommen werden kann.

c) Umsatzsteuerlicher Ort bei sonstigen Leistungen

Die Regelungen zur umsatzsteuerlichen Ortsbestimmung bei sonstigen Leistungen ändern sich punktuell. Betroffen sind vor allem **kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Leistungen**, wie Leistungen im Zusammenhang mit **Messen und Ausstellungen**, einschließlich der Leistungen der jeweiligen Veranstalter sowie die damit zusammenhängenden sonstigen Tätigkeiten. Insoweit gilt ab 1.1.2011:

- Wird die Leistung an Privatpersonen erbracht (B2C-Leistung), so wird die Leistung umsatzsteuerlich an dem Ort erbracht, an dem der Unternehmer die Leistung tatsächlich erbracht hat.
- Wird die Leistung dagegen an andere Unternehmer ausgeführt (B2B-Leistung), so ist der Ort maßgebend, von dem aus der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt.

Weiterhin gilt ab 1.1.2011 für die **Einräumung der Eintrittsberechtigung** zu kulturellen, künstlerischen, wissenschaftlichen, unterrichtenden, sportlichen, unterhaltenden oder ähnlichen Veranstaltungen wie Messen und Ausstellungen sowie die damit zusammenhängenden Leistungen im B2B-Verhältnis als Ort der Leistung der Ort, an dem die Veranstaltung tatsächlich durchgeführt wird.

d) Ausweitung der Umkehr der Steuerschuldnerschaft

Der Anwendungsbereich der Umkehr der Steuerschuldnerschaft wird ab dem 1.1.2011 ausgeweitet:

- Wie bereits für die Lieferung von Gas und Elektrizität eines im Ausland ansässigen Unternehmers, wird auch für die **Lieferung von Wärme und Kälte** die Steuerschuldnerschaft eines inländischen Unternehmers als Leistungsempfänger angeordnet.
- Weiterhin ist bei steuerpflichtigen **Lieferungen von Industrieschrott, Altmetallen** und sonstigen genau in einer neuen Anlage 3 zum UStG definierten Abfallstoffen ein inländischer Unternehmer als Leistungsempfänger im Sinne der Regelung zur Steuerschuldumkehr Steuerschuldner.
- Auch für die **Reinigung von Gebäuden** und Gebäudeteilen, insbesondere die Reinigung von Hausfassaden, von Räumen und von Inventar oder von Fenstern, gilt das Reverse-Charge-Verfahren, wenn der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist, der selbst solche Leistungen erbringt.
- Außerdem ist künftig ein inländischer Unternehmer als Leistungsempfänger Steuerschuldner, wenn **Gold** in bestimmten Reinheitsgehalten geliefert wird.

e) Beseitigung des „Seeling-Modells“ beim Vorsteuerabzug von Grundstücken

Wird ein Wirtschaftsgut zu mindestens 10 % unternehmerisch genutzt, so kann dieses in vollem Umfang dem unternehmerischen Vermögen im Sinne des Umsatzsteuerrechts zugeordnet werden. Dies bedeutet auch, dass ein zum Vorsteuerabzug berechtigter Unternehmer aus dem Erwerb des teilweise unternehmerisch genutzten Wirtschaftsguts den vollen Vorsteuerabzug geltend machen kann, also auch den Teil der Vorsteuern, der auf den privat genutzten Anteil entfällt. Als Korrektiv muss dann allerdings in der Folgezeit der Wert der nichtunternehmerischen Nutzung der Umsatzsteuer unterworfen werden. Letztlich kann sich im Einzelfall ein beachtlicher Zins- und Liquiditätsvorteil ergeben. Besonders vorteilhaft ist dieses sog. **Seeling-Modell**, welches auf die Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs vom 8.5.2003 zum Fall Wolfgang Seeling zurückgeht, bei Immobilien. So kann ein Unternehmer oder Freiberufler die **volle Vorsteuer aus den Baukosten einer Immobilie** geltend machen, wenn die Immobilie in entsprechendem Mindestumfang auch unternehmerisch genutzt werden soll. Dieser Vorteil wird nun bei Grundstücken abgeschafft; hier ist der Vorsteuerabzug auf die unternehmerische Nutzung beschränkt.

Hinweis:

Diese einschränkende Neuregelung gilt für Gebäude, die nach dem 31.12.2010 erworben werden bzw. bei denen nach dem 31.12.2010 mit dem Bau begonnen wird. Für den Zeitpunkt der Anschaffung eines Gebäudes ist der Kaufvertrag und nicht Auflassung und Eintragung maßgebend. Als Baubeginn gilt bei Gebäuden, für die eine Baugenehmigung erforderlich ist, der Zeitpunkt, in dem der Bauantrag gestellt wird. Bei baugenehmigungsfreien Gebäuden, für die Bauunterlagen einzureichen sind, kommt es auf den Zeitpunkt an, in dem die Bauunterlagen bei der Baubehörde eingereicht werden.

Nicht betroffen sind andere Wirtschaftsgüter, die nur teilweise unternehmerisch genutzt werden, wie z.B. Fahrzeuge.

Weiterhin ist darauf hinzuweisen, dass es bei dem Wahlrecht bleibt, die teilweise unternehmerisch genutzte Immobilie ganz, teilweise oder auch vollständig dem Unternehmensvermögen zuzuordnen. Regelmäßig ist es ratsam, die Immobilie in vollem Umfang dem umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen zuzuordnen, da dann bei einer Änderung des Verhältnisses zwischen unternehmerischer und nichtunternehmerischer Nutzung innerhalb des zehnjährigen Korrekturzeitraums ab dem Erwerb eine Vorsteuerkorrektur zu Gunsten des Unternehmers erfolgen kann.

38 GmbH-Beteiligungen: Abzugsverbot für Werbungskosten und Veräußerungsverluste auch bei fehlenden Einnahmen

Werden im Privatvermögen gehaltene GmbH-Beteiligungen bei einer Beteiligungsquote von mindestens 1 % veräußert, so wird der Veräußerungsgewinn zu 40 % steuerfrei gestellt.

Allerdings werden entstehende Veräußerungsverluste entsprechend auch nur zu 60 % steuermindernd berücksichtigt. Nach der Rechtsprechung des BFH ist diese Einschränkung der Verlustberücksichtigung dann allerdings unbillig, wenn der Stpfl. aus dieser Beteiligung nie Einnahmen erzielt hat, die in den Genuss der teilweisen Steuerbefreiung gekommen sind.

Beispiel:

Sachverhalt: Eine GmbH wird gegründet oder die Beteiligung wird erworben. Die Einlage des Stpfl. beträgt 100. In der Folgezeit werden keine Gewinnausschüttungen vereinnahmt. Nun muss die Beteiligung liquidiert werden; Einnahmen werden insoweit zu keinem Zeitpunkt erzielt.

Lösung mit Abzugsverbot: Der Liquidationsverlust wird steuerlich nur zu 60 %, also i.H.v. 60 anerkannt.

Lösung BFH: Da der Stpfl. einen wirtschaftlichen Verlust von 100 getragen hat und zu keinem Zeitpunkt teilweise steuerfrei gestellte Einnahmen geflossen sind, wird der Liquidationsverlust in voller Höhe steuermindernd anerkannt.

Die Finanzverwaltung erkennt mittlerweile die für die Stpfl. günstige Lösung des BFH an. Allerdings wurde nun mit Wirkung ab 2011 das Gesetz insoweit geändert, dass das Teilabzugsverbot in jedem Fall zur Anwendung kommt. Es ist nun ausreichend, wenn teilweise steuerbefreite Betriebsvermögensvermehrungen oder Einnahmen und Vergütungen lediglich angestrebt werden.

Hinweis:

Die Neuregelung tritt erst ab 2011 in Kraft, so dass Veräußerungsverluste, die bis zum 31.12.2010 realisiert wurden, in den beschriebenen Fällen noch vollständig geltend gemacht werden können.

Mit freundlichen Grüßen