

**Ausgabe 03/2010**

Datum 26.05.2010

## Themen dieser Ausgabe

- Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz und Bilanzpolitik
- Steuerabzug für Handwerkerleistungen
- Aktuelle Fragen zur Lohnsteuer

Sehr geehrte Mandantin,  
sehr geehrter Mandant,

einen Schwerpunkt in diesem Mandanten-Rundschreiben bildet die Neuausrichtung der sog. steuerlichen Maßgeblichkeit durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz. Hier wurde das Verhältnis zwischen der Handelsbilanz und der steuerlichen Gewinnermittlung (Steuerbilanz) in weiten Teilen neu geregelt. Zu beachten ist, dass diese Änderungen bereits für das Jahr 2009 gelten und damit schon in der Bilanz zum 31.12.2009 zu berücksichtigen sind. Auf Basis der nun vorliegenden Äußerung der Finanzverwaltung kann eine bilanzpolitische Neuausrichtung erfolgen. Für die Bilanzierenden ergeben sich neue Dokumentationspflichten, aber auch ganz erheblich erweiterte Spielräume bei der Steuerbilanzpolitik.

Daneben gehen wir in einer Sonderbeilage auf aktuelle Fragen zur Besteuerung von Arbeitnehmern ein. In diesem Bereich sind etliche Änderungen der Rechtsprechung und neue Verwaltungsanweisungen zu verzeichnen. Relevanz haben diese sowohl für die Einkommensteuererklärung 2009 als auch für den laufenden Lohnsteuerabzug.

Mit freundlichen Grüßen

Ihre

■ S · S · P ■

SPAETH & SCHNEIDER PARTNERSCHAFT

WIRTSCHAFTSPRÜFUNGSGESELLSCHAFT · STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT

<b>I. FÜR ALLE STEUERPFLLICHTIGEN</b>	<b>1</b>
1. Steuerabzug für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen	1
2. Beerdigungskosten können steuerlich abzugsfähig sein	3
3. Eltern können Studiengebühren steuerlich nicht geltend machen	3
4. Umsatzsteuersatz für die Lieferung von Pflanzen und damit in Zusammenhang stehende sonstige Leistungen	4
<b>II. FÜR ARBEITGEBER UND ARBEITNEHMER</b>	<b>4</b>
1. Übernahme von Steuerberatungskosten ist Arbeitslohn	4
2. Umrechnung von Arbeitslohn in fremder Währung	4
3. Arbeitszimmer eines Außendienstmitarbeiters	4
<b>III. FÜR UNTERNEHMER UND FREIBERUFLER</b>	<b>5</b>
1. Zusammenfassende Meldungen sind zukünftig monatlich einzureichen	5
2. Abzinsung von Rückstellungen	5
3. Steuerliche Folgen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes	6
4. Vermögensübertragungen gegen Versorgungszusagen	8
5. Bundesfinanzhof bestätigt die hohen Anforderungen an umsatzsteuerliche Rechnungen	9
6. Betriebsaufgabe auf Grund Übertragung sämtlicher landwirtschaftlicher Nutzflächen	9
<b>IV. FÜR BEZIEHER VON KAPITALEINKÜNFEN</b>	<b>9</b>
1. Steuerliche Berücksichtigung von Vermögensverwaltergebühren	9
2. Verluste aus dem Verfall wertloser Optionsscheine	9
3. Hinweise zur Abgeltungsteuer	10
<b>V. FÜR HAUSEIGENTÜMER</b>	<b>11</b>
1. Im Kaufpreis enthaltene Erschließungskosten unterliegen der Grunderwerbsteuer	11
2. Anschaffungszeitpunkt bei Gebäuden	11
3. Gewerblicher Grundstückshandel auch bei Veräußerung auf Zwang durch die finanzierende Bank?	11
<b>VI. FÜR GMBH-GESELLSCHAFTER UND GMBH-GESCHÄFTSFÜHRER</b>	<b>11</b>
1. Zeitpunkt der Wirksamkeit der Veräußerung eines GmbH-Anteils	11
2. Rückabwicklung eines Anteilsverkaufs wegen Wegfall der Geschäftsgrundlage	12
3. Nachträgliche Herabsetzung des Kaufpreises als rückwirkendes Ereignis	12
4. Abzugsverbot nach § 3c Abs. 2 EStG bei Aufgabeverlusten nach § 17 EStG	12
5. Rückgewähr von Einlagen stellt keine steuerbefreiten Kapitaleinkünfte nach § 8b Abs. 1 KStG dar	13
6. Gewinnermittlung bei einer Personengesellschaft mit Organeinkommen bei Wechsel der Gesellschafter	13
7. Formerfordernisse des Gewinnabführungsvertrags bei körperschaftsteuerlicher Organschaft	13
8. Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)	14
9. Steuerliche Geltendmachung eines Veräußerungsverlusts von unmittelbar zuvor geschenkten Anteilen an einer Kapitalgesellschaft kein Gestaltungsmissbrauch	15
10. Haftung eines Geschäftsführers für Zahlungen der GmbH an Dritte nach Eintritt der Insolvenzreife	15
<b>VII. AKTUELLE HINWEISE ZUR ARBEITNEHMERBESTEUERUNG – LOHNSTEUER UND WERBUNGSKOSTEN</b>	<b>15</b>
1. Wichtige aktuelle Eckdaten zur Arbeitnehmerbesteuerung	15
2. Aktuelle Gesetzesänderungen	16
3. Belegschaftsspenden – Unterstützung der Erdbebenopfer in Haiti	16
4. Lohnsteuerliche Behandlung des Kurzarbeitergelds	16
5. Reisekosten	17
6. Sachlohn	18
7. Besteuerung der privaten Nutzung eines Firmenwagens	19
8. Werbungskostenabzug	20
9. Einkommensteuerliche Behandlung von freiwilligen Unfallversicherungen	20
10. Abfindungen/Entschädigungen	21
11. Progressionsvorbehalt bei Elterngeld	22
12. Steuerlicher Abzug von Studienkosten	22

## I. Für alle Steuerpflichtigen

### 1. Steuerabzug für haushaltsnahe Dienstleistung und Handwerkerleistungen

Bekanntlich sind Aufwendungen für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen in bestimmten Grenzen steuerlich abzugsfähig. Insbesondere wurde **der steuerliche Abzug ab 2009 deutlich erweitert**:

- Die Steuerermäßigung für die Inanspruchnahme von **Handwerkerleistungen** für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen wurde zum 1.1.2009 auf 1 200 € (= 20 % von 6 000 €) verdoppelt.
- Die Regelungen über die Steuerermäßigung für **haushaltsnahe sozialversicherungspflichtige Beschäftigungsverhältnisse und haushaltsnahe Dienstleistungen** einschließlich Pflegeleistungen, die früher in mehreren gesonderten Tatbeständen erfasst waren, wurden in einer Vorschrift zur Förderung privater Haushalte als Auftraggeber einer Dienstleistung bzw. als Arbeitgeber sozialversicherungspflichtig Beschäftigter zusammengefasst. Die Förderung wurde auf einheitlich 20 % der Aufwendungen von bis zu 20 000 €, höchstens 4 000 € pro Jahr ausgeweitet. Auch für geringfügige Beschäftigungsverhältnisse gilt ab 1.1.2009 der einheitliche Satz von 20 %; es bleibt aber bei dem Ermäßigungshöchstbetrag von 510 €.

Die **Finanzverwaltung** hat nun mit Schreiben vom 15.2.2010 (Aktenzeichen IV C 4 – S 2296-b/07/0003, Dok. 2010/0014334) die Anwendungsregelungen zu diesem steuerlichen Abzug aktualisiert. Herauszustellen sind folgende Aussagen:

- Begünstigt sind auch Aufwendungen für den **in einem EU- und EWR-Staat belegenen Haushalt des Steuerpflichtigen**. Werden in diesem Fall Aufwendungen für Beschäftigungsverhältnisse geltend gemacht, so ist die ausländische Sozialversicherungspflicht nachzuweisen.
- Für **Bewohner eines Altenheims, eines Altenwohnheims, eines Pflegeheims oder eines Wohnstiftes** gilt – soweit die Unterbringung eine eigene Haushaltsführung ermöglicht – Folgendes: Aufwendungen für Dienstleistungen, die innerhalb des Appartements erbracht werden, wie z.B. die Reinigung des Appartements oder die Pflege und Betreuung des Heimbewohners, sind begünstigt. Abzugsfähig sind aber auch Aufwendungen für Dienstleistungen, die außerhalb des Appartements erbracht werden, wie bspw. Hausmeisterarbeiten, Gartenpflege, Dienstleistungen des Haus- und Etagenpersonals und die Reinigung der Gemeinschaftsflächen.

Anschließend sei auf die beispielhafte Aufzählung der begünstigten bzw. nicht begünstigten Leistungen (in alphabetischer Reihenfolge) hingewiesen:

#### Hinweis:

Bei Handwerkerleistungen sind **generell nur die Arbeitskosten** einschließlich der in Rechnung gestellten Maschinen- und Fahrtkosten begünstigt. Materialkosten bzw. Kosten der gelieferten Waren sind dagegen nicht begünstigt.

Maßnahme	begünstigt	nicht begünstigt	Haushaltsnahe Dienstleistung	Handwerkerleistung
Abflussrohrreinigung	innerhalb des Grundstücks	außerhalb des Grundstücks		X
Ablesedienste und Abrechnung bei Verbrauchszählern (Strom, Gas, Wasser, Heizung usw.)		X		
Anliegerbeitrag		X		
Arbeiten				
1. am Dach	X			X
2. an Bodenbelägen	X			X
3. an der Fassade	X			X
4. an Garagen	X			X
5. an Innen- und Außenwänden	X			X
6. an Zu- und Ableitungen	soweit innerhalb des Grundstücks	alle Maßnahmen außerhalb des Grundstücks		X
Architektenleistung		X		
Asbestsanierung	X			X
Aufstellen eines Baugerüsts	Arbeitskosten	Miete, Material		X
Aufzugnotruf		X		
Austausch oder Modernisierung				
1. der Einbauküche	X			X
2. von Bodenbelägen (z.B. Teppichboden, Parkett, Fliesen)	X			X
3. von Fenstern und Türen	X			X
Breitbandkabelnetz	Installation, Wartung und Reparatur innerhalb des Grundstücks	alle Maßnahmen außerhalb des Grundstücks		X
Carport, Terrassenüberdachung				
1. Überdachung eines auf dem Grundstück bereits vorhandenen Pkw-Stellplatzes oder einer bereits vorhandenen Terrasse	Arbeitskosten	Materialkosten		X
2. Neuerrichtung		X		X

Maßnahme	begünstigt	nicht begünstigt	Haushaltsnahe Dienstleistung	Handwerkerleistung
eines Pkw-Stellplatzes oder einer Terrasse einschließlich Überdachung				
Dachrinnenreinigung	X			X
Energiepass		X		
Fahrradkosten	Wartung und Reparatur	Betriebskosten		X
Fertigarage		Neuerichtung, wenn die Fläche vorher nicht als Pkw-Stellplatz genutzt wurde		
Feuerlöscher	Wartung			X
Fitnessstrainer		X		
Fußbodenheizung	Wartung, Spülung, Reparatur sowie nachträglicher Einbau			X
Gärtner	innerhalb des Grundstücks	alle Maßnahmen außerhalb des Grundstücks	Abgrenzung im Einzelfall	Abgrenzung im Einzelfall
Gartengestaltung	X			X
Gartenpflegearbeiten (z. B. Rasenmähen, Heckenschneiden)	innerhalb des Grundstücks einschl. Grünschnittentsorgung als Nebenleistung	alle Maßnahmen außerhalb des Grundstücks	X	
Gemeinschaftsmaschinen bei Mietern (z. B. Waschmaschine, Trockner)	Reparatur und Wartung	Miete		X
Graffiti beseitigung	X			X
Hausarbeiten, wie Reinigen, Fensterputzen, Bügeln usw.	X		X	
Haushaltsauflösung		X		
Hausmeister, Hauswart	X		X	
Hausreinigung	X		X	
Hausverwalterkosten oder -gebühren		X		
Heizkosten		X		
1. Verbrauch		X		
2. Gerätemiete für Zähler		X		

Maßnahme	begünstigt	nicht begünstigt	Haushaltsnahe Dienstleistung	Handwerkerleistung
3. Garantiewartungsgebühren	X			X
4. Heizungswartung und Reparatur	X			X
5. Austausch der Zähler nach dem Eichgesetz	X			X
6. Schornsteinfeger	X			X
7. Kosten des Ablesedienstes		X		
8. Kosten der Abrechnung an sich		X		
Kaminkehrer	X			X
Klavierstimmer	X			X
Kleidungs- und Wäschepflege und -reinigung	im Haushalt des Steuerpflichtigen		X	
Kontrollaufwendungen des TÜV, z. B. für den Fahrstuhl oder den Treppenlift		X		
Mauerwerksanierung	X			X
Miete von Verbrauchszählern (Strom, Gas, Wasser, Heizung usw.)		X		
Montageleistung z. B. beim Erwerb neuer Möbel	X			X
Müllabfuhr		X		
Müllschränke	Anlieferung und Aufstellen	Material		X
Pflege der Außenanlagen	innerhalb des Grundstücks	alle Maßnahmen außerhalb des Grundstücks	X	
Prüfdiens-te/Prüfleistung (z. B. bei Aufzügen)		X		
Reinigung	der Wohnung, des Treppenhauses und der Zuhör-räume		X	
Reparatur, Wartung und Pflege				
1. von Bodenbelägen (z. B. Teppichboden, Parkett, Fliesen)	X		Pflege	Reparatur und Wartung
2. von Fenstern und Türen (innen und außen)	X		Pflege	Reparatur und Wartung

Maßnahme	begünstigt	nicht begünstigt	Haushaltsnahe Dienstleistung	Handwerkerleistung
3. von Gegenständen im Haushalt des Steuerpflichtigen (z. B. Waschmaschine, Geschirrspüler, Herd, Fernseher, Personalcomputer und andere)	soweit es sich um Gegenstände handelt, die in der Haushaltsversicherung mitversichert werden können	Arbeiten außerhalb des Grundstücks des Steuerpflichtigen	Pflege im Haushalt bzw. auf dem Grundstück des Steuerpflichtigen	Reparatur und Wartung im Haushalt bzw. auf dem Grundstück des Steuerpflichtigen
4. von Heizungsanlagen, Elektro-, Gas- und Wasserinstallationen	auf dem Grundstück des Steuerpflichtigen	außerhalb des Grundstücks des Steuerpflichtigen		X
5. von Kraftfahrzeugen		X (einschl. TÜV-Gebühren)		
6. von Wandschränken	X			X
Schadensfeststellung, Ursachenfeststellung (z. B. bei Wasserschaden, Rohrbruch usw.)		X		
Schadstoffsanierung	X			X
Schädlings- und Ungezieferbekämpfung	X		Abgrenzung im Einzelfall	Abgrenzung im Einzelfall
Schornsteinfeger	X			X
Sperrmüllabfuhr		X		
Straßenreinigung	auf privatem Grundstück	auf öffentlichem Grundstück	X	
Taubenabwehr	X		Abgrenzung im Einzelfall	Abgrenzung im Einzelfall
Überprüfung von Anlagen (z. B. Gebühr für den Schornsteinfeger oder für die Kontrolle von Blitzschutzanlagen)	X	TÜV-Gebühren		X
Umzugsdienstleistungen	für Privatpersonen, soweit nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten	soweit durch Dritte erstattet	X	
Verwaltergebühr		X		
Wachdienst	innerhalb des Grund-	außerhalb des Grund-	X	

Maßnahme	begünstigt	nicht begünstigt	Haushaltsnahe Dienstleistung	Handwerkerleistung
	stücks	stücks		
Wärmedämmmaßnahmen	X			X
Wartung				
1. Aufzug	X			X
2. Heizung und Öltankanlagen (einschl. Tankreinigung)	X			X
3. Feuerlöscher	X			X
4. CO <sub>2</sub> -Warngeräte	X			X
5. Pumpen	X			X
6. Abwasser-Rückstau-Sicherungen	X			X
Wasserschadensanierung	X	soweit Versicherungsleistung		X
Wasserversorgung	Wartung und Reparatur			X
Winterdienst	innerhalb des Grundstücks	alle Maßnahmen außerhalb des Grundstücks	X	
Zubereitung von Mahlzeiten im Haushalt des Steuerpflichtigen	X		X	

**2. Beerdigungskosten können steuerlich abzugsfähig sein**

Streitig war, ob **Beerdigungskosten** steuerlich geltend gemacht werden können. Grundsätzlich können Bestattungskosten, die Angehörige tragen, nur dann steuerlich als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden, soweit die Kosten nicht aus dem Nachlass gedeckt werden können. Der Bundesfinanzhof hatte allerdings über einen besonders gelagerten Fall zu entscheiden: Im Urteilsfall übernahm der Steuerpflichtige in einem Vertrag **als Gegenleistung für die Übergabe mehrerer Grundstücke** u.a. die Verpflichtung, die Kosten für eine standesgemäße Beerdigung seiner Eltern, der Vermögensübergeber, zu tragen. Nach dem Tod der letztversterbenden Mutter übernahm der Steuerpflichtige Beerdigungskosten in Höhe von 4 149 €. Erbin der Mutter war die Schwester des Steuerpflichtigen.

Der Bundesfinanzhof ließ den steuerlichen Abzug der Beerdigungskosten mit Urteil vom 19.1.2010 (Aktenzeichen X R 17/09) in diesem Fall als sog. dauernde Last zu. Zu beachten ist allerdings, dass dann Einnahmen bei der Erbin vorliegen, die der Besteuerung unterliegen.

**3. Eltern können Studiengebühren steuerlich nicht geltend machen**

Zwischen Finanzverwaltung und den Steuerpflichtigen war streitig, ob sie als Eltern Studiengebühren für den **Besuch ihres Kindes an einer privaten Hochschule** als außergewöhnliche Belastungen geltend machen

können. Der Bundesfinanzhof hat dies mit Urteil vom 17.12.2009 (Aktenzeichen VI R 63/08) verneint. Vielmehr seien diese Kosten mit dem Kindergeld bzw. den Kinderfreibeträgen abgegolten.

#### Hinweis:

Gleiches dürfte auch für Studiengebühren an öffentlichen Hochschulen gelten.

#### 4. Umsatzsteuersatz für die Lieferung von Pflanzen und damit in Zusammenhang stehende sonstige Leistungen

Die Lieferung von Pflanzen unterliegt dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 %. Dagegen sind Gartenarbeiten dem Regelsteuersatz von 19 % zu unterwerfen. Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 25.6.2009 (Aktenzeichen V R 25/07) entschieden, dass die Lieferung einer Pflanze und deren Einpflanzen durch den liefernden Unternehmer umsatzsteuerrechtlich jeweils selbständig zu beurteilende Leistungen sein können, sodass teilweise der ermäßigte und teilweise der Regelsteuersatz der Umsatzsteuer zur Anwendung kommt.

Zur Abgrenzung hat die Finanzverwaltung mit Schreiben vom 4.2.2010 (Aktenzeichen IV D 2 – S 7221/09/10001, Dok. 2010/0073876) wie folgt Stellung genommen:

- Die Annahme einer lediglich **mit 7 % zu besteuerten Pflanzenlieferung** setzt danach das vorrangige Interesse des Verbrauchers voraus, die Verfügungsmacht über die Pflanze zu erhalten. Übernimmt der Gärtner neben der Pflanzenlieferung auch das Einpflanzen der von ihm gelieferten Pflanzen, so schließt dies die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf die gelieferten Pflanzen – entgegen der bisherigen Verwaltungsauffassung – nicht aus.
- Treten dagegen neben die Pflanzenlieferung und das Einpflanzen noch **weitere Dienstleistungen** wie z.B. Grabpflegearbeiten, so unterliegt die Leistung insgesamt dem Regelsteuersatz von 19 %. Ebenso ist bei zusätzlichen gestalterischen Arbeiten (z. B. Planungsarbeiten, Gartengestaltung) insgesamt von einer einheitlichen, dem Regelsteuersatz unterliegenden Leistung auszugehen.

#### Hinweis:

Im Einzelfall sollten **Gärtnerrechnungen** daraufhin überprüft werden, ob diese Grundsätze eingehalten wurden, da die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes für Privatpersonen zu einer geringeren Belastung führt.

## II. Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

### 1. Übernahme von Steuerberatungskosten ist Arbeitslohn

Übernimmt der Arbeitgeber die **Kosten für die Steuerberatung der Arbeitnehmer**, insbesondere für die Anfertigung der Einkommensteuererklärungen, so liegt regelmäßig Arbeitslohn vor, welcher der Lohnsteuer zu

unterworfen ist. Etwas anderes würde nur dann gelten, wenn diese Kosten vom Arbeitgeber im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse übernommen werden und ein Interesse der Arbeitnehmer ausscheidet.

Dies hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 21.1.2010 (Aktenzeichen VI R 2/08) bestätigt. Dem Urteil lag allerdings ein besonderer Fall zu Grunde. Mit den Arbeitnehmern wurde ein **Nettolohn vereinbart**. Diese Abrede ist gerade bei ausländischen Arbeitnehmern üblich, die nur für eine gewisse Zeit in Deutschland arbeiten, und bedeutet, dass den Arbeitnehmern ein festgelegter Nettolohn zugesagt wird und der Arbeitgeber sämtliche eventuellen Lohnsteuern und Sozialabgaben trägt. Im Urteilsfall hatte der Arbeitgeber auch die Kosten für die Erstellung der Einkommensteuererklärungen für die Arbeitnehmer getragen, welche nun als Arbeitslohn der Lohnsteuer unterworfen wurden.

#### Hinweis:

Das Urteil zeigt aber auch, wie teuer für den Arbeitgeber eine Nettolohnvereinbarung werden kann. Auf die übernommenen Steuerberatungskosten von 1 067,20 € entfiel eine Lohnsteuer in Höhe von 3 196 €. Dies ergibt sich daraus, dass die übernommenen Kosten aus dem versteuerten Einkommen zu tragen sind und in der Spitzenbelastung auch die Progression besonders wirksam ist. Ähnliche für den Arbeitgeber ungünstige Effekte ergeben sich oftmals bei Lohnsteueraußenprüfungen, wenn der Arbeitgeber nachträglich zu entrichtende Lohnsteuer nicht an die Arbeitnehmer weiter belastet, sondern selbst übernimmt, da die Lohnsteuer dann selbst steuerbelastet ist.

### 2. Umrechnung von Arbeitslohn in fremder Währung

Die Kläger hatten ihren Wohnsitz in der Bundesrepublik Deutschland und waren **in der Schweiz als Arbeitnehmer tätig** und bezogen damit Arbeitslohn, welcher in Schweizer Franken bemessen war. Streitig war, nach welchem Wechselkurs Arbeitslohn, der in fremder Währung vereinnahmt wurde, in Euro umzurechnen ist.

Hierzu hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 3.12.2009 (Aktenzeichen VI R 4/08) entschieden, dass Einkünfte in einer gängigen, frei konvertiblen und im Inland handelbaren ausländischen Währung als Einnahmen in Geld zu besteuern sind. Umrechnungsmaßstab ist dabei – soweit vorhanden – der auf den Umrechnungszeitpunkt bezogene **Euro-Referenzkurs der Europäischen Zentralbank**. Lohnzahlungen sind bei Zufluss des Arbeitslohns anhand der von der Europäischen Zentralbank veröffentlichten monatlichen Durchschnittsreferenzkurse umzurechnen.

### 3. Arbeitszimmer eines Außendienstmitarbeiters

Regelmäßig können die Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers, wie z.B. (anteilige) Miete und Kosten für Strom und Heizung, nicht oder nur noch in sehr begrenztem Umfang steuerlich geltend gemacht werden. Anders ist dies nur dann, wenn das häusliche Arbeitszimmer den **Mittelpunkt der gesamten Betätigung** darstellt; dann können die gesamten Kosten als Werbungskosten abgezogen werden.

Das Niedersächsische Finanzgericht hat mit dem rechtskräftigen Urteil vom 17.11.2009 (Aktenzeichen 11 K 98/08) entschieden, dass das Arbeitszimmer eines **Außenmitarbeiters im Prüfdienst der Deutschen Rentenversicherung** (Insolvenzprüfer) den Mittelpunkt seiner gesamten Betätigung darstellt und demgemäß die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer in voller Höhe als Werbungskosten berücksichtigt werden können.

Das Finanzgericht begründet dies damit, dass auf die den Beruf prägenden Tätigkeiten abzustellen sei. Nur wenn diese sämtlich im Arbeitszimmer ausgeübt werden, kann dort der Mittelpunkt liegen. Das Gericht hat für den Entscheidungsfall ermittelt, dass die Prüfung vor Ort nur ausnahmsweise erfolgte, der zeitliche Schwerpunkt im Streitjahr vielmehr in den von zu Hause aus vorgenommenen Prüfungen lag. Dies konnte der Kläger durch die nachvollziehbare Darstellung seiner Arbeit und der von ihm hauptsächlich geprüften Kleinbetriebe erläutern. Danach führt er an einem Arbeitstag bei kleineren Prüfbetrieben auch durchaus mal zwei Prüfungen durch, was nur bei einer Minimierung der Fahrzeiten möglich sei.

#### Hinweis:

Insgesamt ist die Handhabung der Finanzverwaltung sehr restriktiv. Dieses Urteil verdeutlicht jedoch über den entschiedenen Einzelfall hinaus, dass eine genaue Prüfung und ggf. auch eine Auseinandersetzung mit der Finanzverwaltung lohnend sein können.

Bei der Prüfung, ob das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten Betätigung darstellt, ist maßgebend, ob in dem Arbeitszimmer die die Tätigkeit prägenden Arbeiten durchgeführt werden. Die Frage des zeitlichen Aufenthalts ist nicht entscheidend, sondern kann allenfalls ein Indiz sein.

### III. Für Unternehmer und Freiberufler

#### 1. Zusammenfassende Meldungen sind zukünftig monatlich einzureichen

Zum Zweck der Bekämpfung des Steuerbetrugs bei innergemeinschaftlichen Umsätzen wird die Verpflichtung zur Abgabe der **Zusammenfassenden Meldungen bei innergemeinschaftlichen Warenlieferungen und Dreiecksgeschäften** von bisher quartalsweise auf **monatlich** umgestellt. Die Finanzverwaltung erhält damit zeitnäher als bisher Informationen zu derartigen innergemeinschaftlichen Umsätzen deutscher Unternehmer und kann einen Datenabgleich mit den anderen EU-Mitgliedstaaten durchführen. Diese Neuregelung gilt **ab Juli 2010**.

Dafür wird die Frist zur Abgabe der Zusammenfassenden Meldungen vom 10. auf den **25. Tag des folgenden Kalendermonats** verlängert.

Die bisher geltende Regelung, wonach Unternehmer mit Dauerfristverlängerung für die Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldung diese auch für die Abgabe der Zusammenfassenden Meldung in Anspruch nehmen können, wird gestrichen.

#### Hinweis:

Zu beachten ist, dass es damit für Unternehmer, die nicht Kleinunternehmer sind, ab Juli 2010 zu zeitlichen Unterschieden zwischen Zusammenfassender Meldung und Voranmeldung kommen wird: So ist die Zusammenfassende Meldung für Juli 2010 bis zum 25. August einzureichen und die Voranmeldung für Juli entweder bis zum 10. August oder bei Dauerfristverlängerung bis zum 10. September. Insoweit müssen die Abläufe und die EDV rechtzeitig angepasst werden.

Unternehmer, die innergemeinschaftliche Warenlieferungen und innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte von **nicht mehr als 100 000 €** im Quartal bewirken, können die Zusammenfassende Meldung **weiterhin (im Regelfall) quartalsweise** abgeben. Wird im Laufe eines Quartals die Betragsgrenze überschritten, ist der Unternehmer verpflichtet, eine Zusammenfassende Meldung für den laufenden Kalendermonat und die ggf. bereits abgelaufenen Kalendermonate des Kalendervierteljahres, in dem die Betragsgrenze überschritten wurde, bis zum 25. Tag nach Ablauf des Kalendermonats abzugeben. Die Betragsgrenze von 100 000 € gilt allerdings nur übergangsweise vom 1.7.2010 bis zum 31.12.2011 und sinkt ab 2012 auf 50 000 €.

Die Berichtigung einer fehlerhaften oder unvollständigen Zusammenfassenden Meldung ist innerhalb eines Monats vorzunehmen.

#### Hinweis:

Zu beachten ist, dass ab dem 1.1.2010 sog. „innergemeinschaftliche Dienstleistungen“ in der Zusammenfassenden Meldung (ZM) zu erklären sind. Dazu zählen Dienstleistungen, die unter das Empfängerortprinzip fallen und für die die in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Leistungsempfänger die Steuer schulden. In der ZM sind die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer jedes einzelnen Leistungsempfängers aus einem anderen Mitgliedstaat und die Summe der Bemessungsgrundlagen der an ihn erbrachten steuerpflichtigen sonstigen Leistungen anzugeben.

#### 2. Abzinsung von Rückstellungen

In der steuerlichen Gewinnermittlung sind **Verbindlichkeitsrückstellungen mit einem Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen**, wenn die Rückstellung am Bilanzstichtag voraussichtlich mindestens zwölf Monate Bestand hat. Dies unterstrich nochmals der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 27.1.2010 (Aktenzeichen I R 35/09).

#### Hinweis 1:

Problematisch ist insofern, dass bei Rückstellungen der Zeitpunkt der Inanspruchnahme unsicher ist. Insoweit müssen die Annahmen über den Zeitpunkt der Inanspruchnahme, welche bei Bilanzaufstellung getroffen werden, ausreichend dokumentiert werden. Ansonsten ist zu befürchten, dass das Finanzamt bzw. die Betriebsprüfung später – u.U. zu Lasten des Steuerpflichtigen – den Zeitpunkt der erstmaligen Inanspruchnahme aus der tatsächlichen späteren Entwicklung ableitet.

**Hinweis 2:**

In der Handelsbilanz erfolgt nachzeitigem Recht keine Abzinsung von Rückstellungen. Insoweit weichen Handels- und Steuerbilanz voneinander ab. Seit der Geltung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes, welches regelmäßig erstmals in der Bilanz zum 31.12.2010 anzuwenden ist, sind dann allerdings in der Handelsbilanz Rückstellungen auf Basis des geschätzten Erfüllungsbetrags und unter Berücksichtigung einer Abzinsung mit einem laufzeitäquivalenten Zinssatz zu berechnen, welcher in der Regel vom steuerbilanziellen Zinssatz von 5,5 % und den Ausgangsgrößen abweichen wird. Somit werden sich auch dann hinsichtlich der Rückstellungsbewertung Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz ergeben.

**3. Steuerliche Folgen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes**

Erklärermaßen sollte die Einführung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes keine steuerlichen Folgen nach sich ziehen. So haben sich auch die Vorschriften zum Ansatz und zur Bewertung in der Steuerbilanz nicht geändert. Wesentliche Änderungen ergeben sich allerdings durch die **Neufassung der sog. Maßgeblichkeit**. Zu diesen Änderungen hat die **Finanzverwaltung** mit Schreiben vom 12.3.2010 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2133/09/10001, Dok. 2010/1088935) Stellung genommen.

**Hinweis:**

Die sich ergebenden Veränderungen, welche überwiegend bereits ab 2009 gelten, sind dringend zu beachten. Mit dem nun vorliegenden Schreiben der Finanzverwaltung ist eine gewisse Planungssicherheit im Hinblick auf die – bislang umstrittene – Auslegung der gesetzlichen Neuregelung eingetreten.

**a) Neuausrichtung der Maßgeblichkeit bereits ab 2009**

Bislang herrschte eine sehr enge Verknüpfung zwischen der Handelsbilanz und der steuerlichen Gewinnermittlung. Dies führte dazu, dass die Abweichungen zwischen Handelsbilanz und steuerlicher Gewinnermittlung vielfach begrenzt waren und daher auf die Aufstellung einer eigenen Steuerbilanz verzichtet werden konnte. Vielmehr wurde der steuerliche Gewinn aus dem handelsrechtlichen Gewinn mittels Überleitungsrechnung ermittelt. Nicht selten wurde sogar so weit gegangen, dass handelsrechtliche Wahlrechte in Übereinstimmung mit den steuerlichen Vorschriften ausgeübt wurden, sodass die Handelsbilanz auch den steuerlichen Vorgaben genügte. In diesen Fällen wurde von einer **Einheitsbilanz** gesprochen.

Die Erstellung einer Einheitsbilanz ist **ab 2009**, also bereits für die Bilanz zum 31.12.2009, in welcher regelmäßig die Neuregelungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes noch nicht gelten, **in sehr vielen Fällen nicht mehr möglich**. Dies hat folgende Gründe:

- Weggefallen ist ab dem Veranlagungszeitraum 2009 die sog. umgekehrte Maßgeblichkeit, sodass die Inanspruchnahme von steuerlichen Subventionsnormen, wie Sonderabschreibungen oder Rücklagen-

übertragungen nach § 6b EStG, nur in der Steuerbilanz und nicht mehr in der Handelsbilanz möglich ist.

- Die Neufassung der Gesetzesvorschrift zur Maßgeblichkeit erlaubt ab 2009 generell die autonome Ausübung steuerlicher Wahlrechte, was erhebliche Gestaltungsspielräume eröffnet.
- Mit den Änderungen in der Handelsbilanz durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, insbesondere das Ansatzwahlrecht für bestimmte selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens oder der Bewertung von Pensionsrückstellungen und sonstigen Rückstellungen (welche steuerlich nicht nachvollzogen werden), werden sich – regelmäßig ab der Bilanz zum 31.12.2010 – die Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz sowohl von der Anzahl als auch von der Bedeutung her deutlich erhöhen.

Somit kann zunächst als Zwischenfazit festgehalten werden, dass bereits ab 2009 aus bilanzpolitischen Gründen vielfach eine separate Steuerbilanz aufgestellt werden sollte.

Unverändert geblieben ist die sog. **materielle Maßgeblichkeit**. Diese besagt, dass hinsichtlich der steuerlichen Gewinnermittlung die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) anzuwenden sind. Dies gilt für das Vorsichtsprinzip, das Realisationsprinzip und das Stichtagsprinzip. Somit hat sich z.B. hinsichtlich des Zeitpunkts der Umsatzrealisation keine Änderung ergeben.

**Hinweis:**

Die materielle Maßgeblichkeit führt allerdings nicht zu einer Bindung an den tatsächlichen Ansatz in der Handelsbilanz. Vielmehr sind bei der steuerlichen Gewinnermittlung „nur“ die handelsrechtlichen GoB anzuwenden. Im Ergebnis führt dies vielfach dazu, dass auch bei der steuerlichen Gewinnermittlung zwingend der gleiche Ansatz gewählt werden muss wie in der Handelsbilanz.

**b) Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit**

**Weggefallen ist ab 2009** (unabhängig von der erstmaligen Anwendung der Neuregelungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes in der Handelsbilanz!) die sog. **umgekehrte Maßgeblichkeit**. Dies bedeutet, dass die Inanspruchnahme von steuerlichen Subventionsnormen nur noch in der Steuerbilanz nachvollzogen wird und die Handelsbilanz unbeeinflusst bleibt. Betroffen sind folgende wahlweise nutzbaren Instrumente:

- Rücklagenübertragung nach § 6b EStG,
- Rücklage für Ersatzbeschaffung und
- steuerliche Sonderabschreibungen.

Das Bild der Handelsbilanz wird durch die Aufgabe der umgekehrten Maßgeblichkeit nicht mehr verfälscht, da in der Handelsbilanz das Vermögen durch diese steuerlichen Sonderregelungen nicht geschmälert wird, sondern mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten

ten zu aktivieren und um die laufenden Abschreibungen zu mindern ist.

## Hinweis:

Werden die genannten steuerlichen Instrumente genutzt, so muss der zur Handelsbilanz abweichende Wertansatz der betroffenen Vermögensgegenstände **für steuerliche Zwecke in einem separaten Verzeichnis dokumentiert und fortgeschrieben** werden. Dies ist dringend zu beachten, da die Erstellung und Fortführung dieses gesonderten Verzeichnisses, welches dann der Steuererklärung beizufügen ist, zwingende Voraussetzung für die Inanspruchnahme der steuerlichen Subventionsnormen ist. Mit anderen Worten: Wird das Verzeichnis nicht geführt, so versagt das Finanzamt die Anwendung der steuerlichen Subventionsnormen.

Die Abschaffung der sog. umgekehrten Maßgeblichkeit gilt für alle Neufälle ab 2009. Es stellt sich die Frage, wie nun in **Altfällen** mit dem niedrigeren handelsrechtlichen Wert umzugehen ist, wenn bereits in früheren Jahren z.B. Rücklagen nach § 6b-EStG übertragen wurden. Es ist zu prüfen, ob diese niedrigeren Werte in der Handelsbilanz fortgeführt werden dürfen bzw. müssen. Hierbei gilt es zu differenzieren:

- **Bilanz zum 31.12.2009** – regelmäßig noch nach bisherigem Handelsbilanzrecht: Zumindest nach der herrschenden Meinung im Schrifttum können die niedrigeren handelsrechtlichen Werte beibehalten werden. Möglich ist allerdings auch (Wahlrecht) eine Wertaufholung in der Handelsbilanz bis zu den fortgeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten.
- **Bilanz zum 31.12.2010** – regelmäßig die erste Bilanz nach den Regeln des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes: Die Übergangsregelungen zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz lassen ausdrücklich eine unbegrenzte Fortführung der geminderten handelsrechtlichen Werte zu. Möglich ist allerdings auch (Wahlrecht) eine Zuschreibung. Dann ist allerdings wiederum zu unterscheiden: Wurde die steuerfreie Rücklage erst in der Bilanz 2009 gebildet, so ist die Zuschreibung erfolgswirksam; wurde die Rücklage bereits in früheren Jahren gebildet, so ist die Zuschreibung erfolgsneutral unmittelbar in die Gewinnrücklagen vorzunehmen.

Deutlich muss nun gesehen werden, welche Vorteile aus einer Zuschreibung in der Handelsbilanz resultieren, nämlich:

- „richtiger“ Ausweis des Vermögens und
- Verbesserung der Eigenkapitalquote.

## Beispiel:

Die Anschaffungskosten eines Grundstücks betragen 200. Bei der Anschaffung vor etlichen Jahren wurden stille Reserven nach § 6b-EStG in Höhe von 120 übertragen. Die Bilanz sieht aktuell bzw. nach einer Wertaufholung wie folgt aus:

## Ausgangssituation

Aktiva		Passiva	
Grundstück	80	Eigenkapital	50
andere Aktiva	120	Fremdkapital	150
	200		200

Eigenkapitalquote: 25 %

## nach Wertaufholung

Aktiva		Passiva	
Grundstück	200	Eigenkapital	170
andere Aktiva	120	Fremdkapital	150
	320		320

Eigenkapitalquote: 53 %

Deutlich wird, dass die Wertaufholung zu einer merklich verbesserten Eigenkapitalquote führen kann. Dies ist für den Einzelfall zu prüfen.

## Hinweis:

Die Wertaufholung in der Handelsbilanz ist **nicht in der Steuerbilanz nachzuvollziehen**, sodass sich keine negativen steuerlichen Folgen ergeben.

## c) Autonome Ausübung steuerlicher Wahlrechte

Ab dem Jahr 2009 können **steuerliche Wahlrechte** autonom in der Steuerbilanz und damit unabhängig von der Handelsbilanz ausgeübt werden. Die Reichweite dieser Gesetzesänderung war bislang fraglich. Die Finanzverwaltung hat sich nun für eine weite Gesetzesauslegung ausgesprochen. Dies hat zur Konsequenz, dass jedes steuerliche Wahlrecht in der steuerlichen Gewinnermittlung unabhängig von der Handhabung in der Handelsbilanz ausgeübt werden kann.

Als Anwendungsbeispiele können genannt werden:

- **Abschreibungsmethode:** Bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens können in der Handelsbilanz linear und in der Steuerbilanz degressiv abgeschrieben werden.
- **Teilwertabschreibungen** müssen in der Handelsbilanz zwingend vorgenommen werden, in der Steuerbilanz besteht ein Wahlrecht.

## Hinweis:

Auch muss dann zwingend der steuerlich von der Handelsbilanz abweichende Wertansatz der Bilanzposten dokumentiert und fortgeschrieben werden. Es ergeben sich also **Aufzeichnungspflichten**.

Der wesentliche Vorteil der autonomen Ausübung steuerlicher Wahlrechte liegt darin, bilanzpolitisch optimal zu agieren. Es fällt nunmehr deutlich leichter, die unterschiedlichen Zielsetzungen von Handels- und Steuerbilanz zu erreichen. So wird in der Steuerbilanz regelmäßig eine möglichst frühzeitige Geltendmachung von Aufwand angestrebt, um Steuerzahlungen in die Zukunft zu verschieben. Die Handelsbilanzpolitik wird dagegen vielfach auf einen stetigen Gewinnausweis und eine ausreichende Eigenkapitalquote ausgerichtet sein.

**Hinweis:**

Diese neuen bilanzpolitischen Gestaltungsspielräume müssen für den jeweiligen Einzelfall sehr sorgfältig geprüft werden. Im Ergebnis wird jedenfalls in vielen Fällen die Aufstellung einer separaten Steuerbilanz notwendig werden.

**4. Vermögensübertragungen gegen Versorgungszusagen**

Ein gängiges Instrument der vorweggenommenen Erbfolge ist die Übertragung von Vermögen gegen Versorgungsleistungen, wie etwa eine lebenslange Rente. Hiermit kann erreicht werden, dass das Vermögen frühzeitig auf die nächste Generation übertragen wird und dennoch dem Übertragenden eine ausreichende Einkommensquelle verbleibt. Die **steuerliche Besonderheit** dieser Vermögensübertragungen besteht darin, dass trotz der Vereinbarung der Rentenzahlungen ein unentgeltlicher Vorgang vorliegt, sodass der Übertragende keinen Veräußerungsgewinn zu versteuern hat. Die laufenden Rentenzahlungen sind beim Zahlenden steuerlich abzugsfähig, müssen beim Empfänger andererseits als sonstige Einkünfte versteuert werden. Dennoch ist dies vielfach vorteilhaft, da der Übertragende oftmals einen niedrigeren Steuersatz hat als der die Renten zahlende Übernehmer des Vermögens.

Die Finanzverwaltung hat den einschlägigen Erlass zu diesem Themenkomplex mit Schreiben vom 11.3.2010 (Aktenzeichen IV C 3 – S 2221/09/10004, Dok. 2010/0188949) aktualisiert. Dieser sog. IV. Rentenerlass nimmt zu wesentlichen und praxisrelevanten Zweifelsfragen Stellung. Insbesondere wurden die zwischenzeitlich eingetretenen Gesetzesänderungen berücksichtigt. Die wichtigsten Aspekte werden im Folgenden aufgegriffen.

Herauszustellen ist, dass ab 2008 der **Anwendungsbereich dieser Regelung deutlich eingeschränkt** worden ist. Seit dem 1.1.2008 ist eine steuerbegünstigte Versorgungsleistung nur noch möglich bei der Übergabe folgenden Vermögens:

- Betrieb oder Betriebsteil,
- Anteile an gewerblichen, freiberuflichen oder land- und forstwirtschaftlich tätigen Personengesellschaften und ggf. auch Teile von Gesellschaftsanteilen,
- **Anteile an Kapitalgesellschaften** (z.B. GmbH), wenn ein Anteil von mindestens 50 % übergeben wird und der Übertragende Geschäftsführer der Kapitalgesellschaft war und der Übernehmer diese Tätigkeit fortsetzt.

**Hinweis:**

Die engen Voraussetzungen für die steuerlich begünstigte Übertragung und die damit einhergehenden Risiken hinsichtlich der steuerlichen Einordnung machen es sinnvoll, vorsorglich in den Übergabeverträgen eine Steuerklausel zu vereinbaren, in der eine bestimmte steuerliche Folge unterstellt wird (z.B. vollumfänglicher Sonderausgabenabzug einerseits und Besteuerung als laufende Rentenzahlungen andererseits) und ein angemessener Ausgleich erfolgen soll, wenn sich die

Steuerbelastung durch anderweitige Beurteilung verändert.

Konsequenz der Neuregelungen ab 1.1.2008 ist, dass aus dem Anwendungsbereich der steuerbegünstigten Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen die **Übergabe von Immobilienvermögen und von Kapitalvermögen** des Privatvermögens herausgefallen sind. Wird solches Vermögen gegen Vereinbarung einer lebenslänglichen Rentenzahlung übergeben, so sind die Rentenzahlungen nunmehr steuerlich unbeachtliche Unterhaltsleistungen. Möglicherweise führt die Übergabe solchen nicht begünstigten Vermögens auch zu einem Veräußerungsgewinn, wenn das Vermögen steuerlich verhaftet ist, so bei nicht selbst genutzten Immobilien innerhalb von zehn Jahren nach der Anschaffung. Dies ist allerdings noch umstritten.

**Hinweis 1:**

Als Alternative zur Übergabe gegen lebenslängliche Rentenzahlungen kann die Übertragung gegen Vorbehalt eines Nießbrauchs in Erwägung gezogen werden. Dies führt bei entsprechender Ausgestaltung dazu, dass die laufenden Erträge – z.B. aus der übertragenen Immobilie – weiterhin dem Übertragenden zustehen. Somit ist nicht nur die Absicherung des Übertragenden gewährleistet, sondern oftmals werden auch positive Steuersatzeffekte erzielt, da unverändert der Nießbrauchsberechtigte und nicht der Eigentümer den Ertrag versteuern muss.

**Hinweis 2:**

Wird gleichzeitig begünstigtes und nicht begünstigtes Vermögen wie z.B. Grundvermögen des Privatvermögens übertragen, so ist für die Zuordnung der Versorgungsleistung die konkrete Vereinbarung im Übertragungsvertrag maßgeblich. Die Finanzverwaltung räumt den Betroffenen dabei einen sehr weiten Gestaltungsspielraum ein und beanstandet es nicht, wenn die wiederkehrenden Leistungen in vollem Umfang der Übertragung des begünstigten Vermögens zugeordnet werden.

Weiterhin ist zu beachten, dass **nur noch Versorgungsleistungen auf Lebenszeit** des Empfängers als Sonderausgaben beim Verpflichteten anerkannt werden. Nicht begünstigt sind dagegen z.B. Mindestzeitrenten, abgekürzte Leibrenten oder dauernde Lasten. In diesen Fällen wird eine Gegenleistung angenommen und es liegt ein nicht begünstigtes Veräußerungsgeschäft vor.

**Hinweis 3:**

Das Instrument der Vermögensübergabe gegen Versorgungszusagen bietet ganz erhebliche Steuervorteile, ist aber an sehr enge Voraussetzungen geknüpft. Deshalb ist eine steuerliche Beratung dringend anzuraten.

Wie generell bei Gestaltungen unter nahen Angehörigen wird für die steuerliche Anerkennung von Vermögensübertragungen gegen Versorgungsleistungen **eine klare rechtswirksame und ernsthafte Vereinbarung gefordert**, die tatsächlich durchgeführt wird. Rückwirkende Vereinbarungen werden nicht aner-

kannt, es sei denn, die Rückwirkung hat lediglich „technische Bedeutung“ und erfolgt für kurze Zeit.

#### 5. Bundesfinanzhof bestätigt die hohen Anforderungen an umsatzsteuerliche Rechnungen

Umsatzsteuerliche Rechnungen müssen Angaben enthalten, welche die Identifizierung der abgerechneten Leistung eindeutig und leicht nachprüfbar ermöglichen. Was zur Erfüllung dieser Voraussetzungen erforderlich ist, richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls.

Der Bundesfinanzhof hat mit Beschluss vom 5.2.2010 (Aktenzeichen XI B 31/09) bestätigt, dass **allgemeine Beschreibungen** wie „Trockenbauarbeiten“, „Fliesenarbeiten“ und „Außenputzarbeiten“ allein **nicht** den Anforderungen an die Leistungsbeschreibung in einer zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnung **genügen**. Der Bundesfinanzhof fordert auch von einem „Kleinstunternehmer“, dass dieser in den Rechnungen die Leistungen exakt bezeichnet.

#### Hinweis:

Dies unterstreicht einmal mehr, dass bei der Erstellung umsatzsteuerlicher Rechnungen äußerste Sorgfalt angewandt werden muss. Ansonsten droht beim Empfänger der Leistung eine Versagung des Vorsteuerabzugs. Der Leistungsempfänger sollte daher die eingehenden Rechnungen daraufhin prüfen und ggf. berichtigte Rechnungen anfordern.

#### 6. Betriebsaufgabe auf Grund Übertragung sämtlicher landwirtschaftlicher Nutzflächen

Wird der Betrieb aufgegeben, so sind grundsätzlich alle stillen Reserven, also die Unterschiede zwischen den Verkehrswerten und den steuerlichen Buchwerten, zu versteuern. Insbesondere dann, wenn Grundstücke betroffen sind, kann die Steuerlast erheblich sein. Eine Betriebsaufgabe ist allerdings nicht bereits dann gegeben, wenn der Betrieb eingestellt wird. Vielmehr liegt eine Betriebsaufgabe nur dann vor, wenn der Steuerpflichtige den Entschluss gefasst hat, seine betriebliche Tätigkeit einzustellen und seinen Betrieb als selbständigen Organismus des Wirtschaftslebens aufzulösen, und wenn er in Ausführung dieses Entschlusses alle wesentlichen Grundlagen des Betriebs in einem einheitlichen Vorgang innerhalb kurzer Zeit an verschiedene Abnehmer veräußert oder in das Privatvermögen überführt.

Keine Betriebsaufgabe liegt also vor, wenn Vermögen noch zurückbehalten wird, das eine Fortführung des Betriebs ermöglicht. Im Streitfall übertrug ein Landwirt seine Nutzflächen auf die Kinder und behielt anschließend das Hofgrundstück, welches allein nicht geeignet war, einen landwirtschaftlichen Betrieb weiterzuführen, zurück. Der Bundesfinanzhof sah mit Urteil vom 16.12.2009 (Aktenzeichen IV R 7/07) hierin eine Betriebsaufgabe, sodass die stillen Reserven in dem Hofgrundstück zu versteuern waren.

## IV. Für Bezieher von Kapitaleinkünften

### 1. Steuerliche Berücksichtigung von Vermögensverwaltergebühren

Im Rahmen der Abgeltungsteuer sind **Depot- und Vermögensverwaltungsgebühren nicht mehr als Werbungskosten abziehbar**. Vielmehr sind nach dem Willen des Gesetzgebers die gesamten Werbungskosten mit dem **Sparerpauschbetrag** abgegolten. Hingegen wirken sich Anschaffungsnebenkosten und Veräußerungskosten (Aufwendungen, die im unmittelbaren Zusammenhang mit dem Veräußerungsgeschäft stehen) steuermindernd aus. Insoweit ist nun also genau zu differenzieren.

In diesem Zusammenhang ist das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 28.10.2009 (Aktenzeichen VIII R 22/07) von Bedeutung. Das Gericht entschied, dass einem Steuerpflichtigen, der einem Vermögensverwalter Vermögen zur Anlage auf dem Kapitalmarkt überlässt und ein gesondertes Entgelt für die Auswahl zwischen mehreren Gewinnstrategien des Vermögensverwalters zahlt, dieses Entgelt den Anschaffungskosten für den Erwerb der Kapitalanlagen zugerechnet werden darf.

#### Hinweis:

Das Urteil betraf das Streitjahr 2003, also vor Geltung der Abgeltungsteuer. Der Kapitalanleger begehrte, das Strategieentgelt als Werbungskosten abziehen zu können, was aber abgelehnt wurde. Nunmehr unter Geltung der Abgeltungsteuer ist die Zielrichtung eher entgegengesetzt, da mit der Abgeltungsteuer Werbungskosten nun nicht mehr abzugsfähig sind; Anschaffungskosten für die erworbenen Wertpapiere wirken sich aber bei der späteren Veräußerung steuermindernd aus.

Wird an den Vermögensverwalter ein Pauschalentgelt gezahlt, so kann eine Aufteilung erfolgen, wie das Bundesfinanzministerium mit Schreiben vom 22.12.2009 (Aktenzeichen IV C 1 – S 2252/08/100004, Dok. 2009/0860687) ausführt: Danach ist auch der Transaktionskostenanteil der **all-in-fee** (= pauschales Entgelt bei den Kreditinstituten, das auch die Transaktionskosten mit abdeckt) 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, ist sie im Rahmen des Kapitalertragsteuerabzugs in den Verlustverrechnungstopf einzustellen und wirkt sich damit bei nachfolgenden Kapitalerträgen mindernd aus.

### 2. Verluste aus dem Verfall wertloser Optionscheine

Veräußerungsgewinne und -verluste aus Wertpapieren werden unter Geltung der Abgeltungsteuer steuerlich erfasst. Fraglich ist aber nach wie vor die Behandlung von Optionsscheinen. Werden diese mit Gewinn oder

Verlust veräußert, so wird das Ergebnis der Besteuerung unterworfen. Geht die Spekulation hinsichtlich des Basiswertes aber nicht auf und wird die Option mithin wertlos, so kann der Inhaber die **Option am Ende der Laufzeit auch schlicht verfallen lassen**. Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist der dann entstandene wirtschaftliche Verlust in Höhe der ursprünglichen Anschaffungskosten der Optionsscheine steuerlich unbeachtlich. Dies wird in der Literatur teilweise anders gesehen. Auch die Rechtsprechung stellt dies in Frage, so das Urteil des Finanzgerichts München vom 8.10.2009 (Aktenzeichen 15 K 1050/09).

## Hinweis:

Steuerlich kann der Verlust geltend gemacht werden, wenn die Optionsscheine deutlich vor Verfall mit einem merklichen Wert veräußert werden. Auch Verluste aus dem Verfall wertlos gewordener Optionsscheine sollten im Hinblick auf die fragliche Rechtslage steuerlich geltend gemacht werden.

### 3. Hinweise zur Abgeltungsteuer

Im Folgenden weisen wir auf weitere wichtige Fragen zur Abgeltungsteuer hin, zu welchen die Finanzverwaltung mit Schreiben vom 22.12.2009 (Aktenzeichen IV C 1 – S 2252/08/10004, Dok. 2009/0860687) Stellung genommen hat:

#### a) Ausnahme vom Abgeltungsteuersatz bei nahestehenden Personen

In etlichen Fällen kommt die Abgeltungsteuer nicht zum Tragen. Hinzuweisen ist auf die Fälle, bei denen die Darlehenszinsen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig sind und das Darlehen von einer zum Darlehensnehmer nahestehenden Person gegeben wird. Würde die Abgeltungsteuer gelten, so würden die Darlehenszinsen beim Darlehensnehmer die Einkünfte zum normalen Steuersatz mindern, während beim Darlehensgeber die Zinsen nur mit dem Abgeltungsteuersatz von 25 % zu versteuern wären.

Insoweit ergäben sich Gestaltungsmöglichkeiten, denen der Gesetzgeber aber einen Riegel vorgeschoben hat.

Die Abgeltungsteuer kommt nicht zur **Anwendung** wenn:

- der Darlehensnehmer die Darlehenszinsen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten geltend macht oder,
- der Darlehensnehmer eine Personengesellschaft ist und das Darlehen nicht als Sonderbetriebsvermögen bei der Personengesellschaft eingestuft wird.

Als nahestehende Person sieht die Finanzverwaltung eine Person an, die auf den Steuerpflichtigen einen beherrschenden Einfluss ausüben kann oder umgekehrt der Steuerpflichtige auf diese Person einen beherrschenden Einfluss ausüben kann oder eine dritte Person auf beide einen beherrschenden Einfluss ausüben kann oder die Person oder der Steuerpflichtige imstande ist, bei der Vereinbarung der Bedingungen einer Geschäftsbeziehung auf den Steuerpflichtigen oder die nahestehende Person einen außerhalb dieser

Geschäftsbeziehung begründeten Einfluss auszuüben oder wenn einer von ihnen ein eigenes wirtschaftliches Interesse an der Erzielung der Einkünfte des anderen hat. Darunter fallen:

- Angehörige, zu denen verwandtschaftliche Beziehungen bestehen, also z.B. der Ehegatte, Geschwister oder Verwandte und Verschwägerter in gerader Linie,
- Personenunternehmen, an denen der Steuerpflichtige oder ein Angehöriger beteiligt ist oder
- wenn die Darlehensvertragsbeziehung einem Fremdvergleich nicht standhält.

## Beispiel:

Herr X betreibt ein gewerbliches Einzelunternehmen. Die Ehegattin von Herrn X gewährt diesem für eine betriebliche Investition ein Darlehen. Die Darlehenszinsen mindern das Ergebnis des Einzelunternehmens und damit die Einkommensteuer zum normalen Tarif. Die Darlehenszinsen sind nun bei Frau X nicht mit dem Abgeltungsteuersatz von 25 %, sondern auch nach dem normalen Tarif zu versteuern.

#### b) Veranlagungswahlrecht

Ist im Einzelfall, z.B. wenn aus anderen Quellen Verluste vorliegen, ein geringerer persönlicher Steuersatz anzuwenden als die 25%ige Abgeltungsteuer, so **kann beantragt werden**, die Kapitaleinkünfte normal nach dem Regeltarif zu veranlagen.

## Hinweis:

Betroffen sind Steuerpflichtige mit einem **zu versteuernden Einkommen von bis ca. 15 000 € bzw. bei Zusammenveranlagung in Höhe von ca. 30 000 €**. Im Falle eines solchen Antrags prüft die Finanzverwaltung, ob der individuelle Tarif günstiger ist als der 25%ige Abgeltungsteuersatz. Dies erfordert aber, dass der Steuerpflichtige die Kapitalerträge erklärt. Das Schreiben der Finanzverwaltung führt hierzu aus, dass bei Geltendmachung des Veranlagungswahlrechts alle Kapitalerträge erklärt werden müssen. Dementsprechend sind hierzu **Steuerbescheinigungen über alle Kapitalerträge einzureichen**.

#### c) Behandlung von Inhaberschuldverschreibungen mit Rohstofflieferungsanspruch

Wird physisches Gold in Form von z.B. Münzen oder Barren erworben, so kann dies nach einer Haltedauer von mindestens einem Jahr ohne Besteuerung veräußert werden, da es sich nicht um Wertpapiere handelt. Anders ist dies dagegen bei Kapitalforderungen, die einen Rohstofflieferungsanspruch haben, mit denen der Anleger also an der Entwicklung z.B. des Goldkurses teilhaben will. Nach den Äußerungen der Finanzverwaltung **liegen in folgenden Fällen Wertpapiere vor, sodass ein Veräußerungsgewinn unabhängig von der Haltedauer steuerlich erfasst wird:**

- Inhaberschuldverschreibungen, die einen Lieferungsanspruch auf Gold oder einen anderen Rohstoff verbrieft und durch Gold oder einen anderen Rohstoff in physischer Form nicht gedeckt sind,

- verbrieft Ansprüche, die börsenfähige Wertpapiere darstellen, auch wenn der Lieferanspruch in physischer Form gedeckt ist und
- wenn die jeweiligen Vertrags-/Emissionsbedingungen vorsehen, dass der Anspruch des Forderungsinhabers/Zeichners nicht nur durch die Lieferung des Basiswerts erfüllt werden kann, sondern entweder der Forderungsschuldner/Emittent den Lieferanspruch des Forderungsinhabers/Zeichners auch durch eine Geldzahlung befriedigen oder der Forderungsinhaber/Zeichner von dem Forderungsschuldner/Emittenten statt der Lieferung des Rohstoffs auch die Erfüllung durch Geld verlangen kann.

#### d) Einnahmen aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter

Eine wichtige Aussage wird zur Besteuerung von Erträgen aus einer typisch stillen Beteiligung gemacht. So regelt das Schreiben, dass **Verluste, die ein stiller Gesellschafter aus seiner Beteiligung erzielt**, negative Einnahmen aus Kapitalvermögen darstellen. Dies ist deshalb wichtig, da negative Einnahmen die Einkommensteuer mindern. Würde stattdessen angenommen, dass Werbungskosten vorlägen, könnten diese unter Geltung der Abgeltungsteuer nicht mehr steuermindernd berücksichtigt werden.

#### Hinweis:

Insoweit bestätigt sich, dass eine stille Beteiligung ein taugliches Instrument ist, um Verluste auf der Gesellschafterebene steuerlich nutzbar zu machen.

## V. Für Hauseigentümer

### 1. Im Kaufpreis enthaltene Erschließungskosten unterliegen der Grunderwerbsteuer

Der Erwerb von Grundstücken unterliegt bekanntlich der Grunderwerbsteuer. Diese bemisst sich im Grundsatz nach dem vereinbarten Kaufpreis. Herauszurechnen sind allerdings Kaufpreisbestandteile für Einbauten und bewegliche Gegenstände, wie z.B. Einbauschränke, Einbauküchen u.Ä.

Streitig war nun, ob im Kaufpreis abgegoltene **Kosten für die Erschließung des Grundstücks** auch der Grunderwerbsteuer unterliegen. Im Urteilsfall hatte der Erwerber von einer Gemeinde ein Grundstück gekauft, das im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bereits erschlossen war. Der Kaufpreis enthielt nun auch Kosten für die Erschließung sowie für durchgeführte Ausgleichsmaßnahmen für den Naturschutz. Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 23.9.2009 (Aktenzeichen II R 20/08) gehört auch der auf die Erschließung und die Ausgleichsmaßnahmen entfallende Teil des Kaufpreises zur Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer.

### 2. Anschaffungszeitpunkt bei Gebäuden

Steuerlich werden die Einnahmen und Ausgaben dem Erwerber eines Gebäudes ab dem Zeitpunkt zugeordnet, ab dem dieser das Gebäude im steuerlichen Sinne angeschafft hat. Der Übergang des zivilrechtlichen Eigentums, welcher erst mit Umschreibung im Grundbuch erfolgt, spielt insoweit keine Rolle. Die Ge-

bäudeanschaffung ist in dem Zeitpunkt vollzogen, in dem Besitz, Nutzen, Gefahr und Lasten auf den Käufer übergehen, er also über dieses **wirtschaftlich verfügen kann**. Dabei ist der vorzeitige tatsächliche Übergang maßgeblich, wenn er sich vor dem vertraglich vorgesehenen Übergangszeitpunkt vollzieht, wie der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 17.12.2009 (Aktenzeichen III R 92/08) bestätigt hat.

Im Streitfall sollte das noch in Bebauung befindliche Objekt (ein Reihenhausgrundstück) im Jahr 2002 mit Leistung der Restzahlung übergehen. Tatsächlich ist es nach einer vorgelegten privatschriftlichen Vereinbarung bereits am 19.7.2001 dergestalt übergeben worden, dass der Erwerber es nutzen bzw. vermieten konnte.

### 3. Gewerblicher Grundstückshandel auch bei Veräußerung auf Zwang durch die finanzierende Bank?

Steuerlich erfasst werden Gewinne aus der Veräußerung von Immobilien unabhängig von der Haltedauer dann, wenn ein gewerblicher Grundstückshandel und nicht mehr eine private Vermögensverwaltung vorliegt. Ein gewerblicher Grundstückshandel wird regelmäßig angenommen, wenn innerhalb eines Fünfjahreszeitraums mehr als drei Objekte gekauft und weiterveräußert werden.

Der Bundesfinanzhof hatte über die Frage zu entscheiden, ob die Veräußerung von mehr als drei Wohnungen noch deshalb als Vermögensverwaltung anerkannt werden kann, weil die Verkäufe innerhalb der Fünfjahresfrist nachweislich auf energisches Betreiben der finanzierenden Bank erfolgten. Die Bank hatte mit Zwangsmaßnahmen gedroht. Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 17.12.2009 (Aktenzeichen III R 101/06) entschieden, dass die persönlichen und finanziellen Beweggründe für die Veräußerung auch im Falle wirtschaftlichen Zwangs unerheblich seien.

#### Hinweis:

Nach der Urteilsbegründung kann trotz Überschreitens der die Veräußerungsabsicht indizierenden Dreiobjektgrenze „eine langfristige Finanzierung oder eine langfristige Vermietung“ gegen eine Gewerblichkeit sprechen, „wenn diese sich im Fall einer Veräußerung voraussichtlich ungünstig auswirken oder zusätzliche finanzielle Belastungen auslösen würden“. Dies wäre nach Auffassung des Gerichts bei Vorfälligkeitsentschädigungen nach Darlehensablösung der Fall. Insoweit sollten die langfristige Halteabsicht der Immobilie und die hierfür anzuführenden Belege dokumentiert werden, um einen gewerblichen Grundstückshandel vermeiden zu können. Die Veräußerungsabsicht kann in diesen Fällen nur über objektive Umstände widerlegt werden.

## VI. Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

### 1. Zeitpunkt der Wirksamkeit der Veräußerung eines GmbH-Anteils

Eine der maßgeblichen Fragen der Besteuerung der Anteilsveräußerungen nach § 17 EStG ist die Frage

nach dem Zeitpunkt der Wirksamkeit der Veräußerung. Dieser entscheidet u.a. über den Zeitpunkt der steuerlichen Erfassung des Veräußerungsgewinns oder ggf. auch Veräußerungsverlusts. Dazu hatte der BFH bereits mit Urteil vom 22.7.2008 (Aktenzeichen IX R 74/06, BStBl II 2009, 124) entschieden, dass der **Übergang des wirtschaftlichen Eigentums** u.a. voraussetze, dass der Erwerber das Risiko einer Wertminderung zu tragen habe und die Chance einer Wertsteigerung wahrnehmen könne. Zudem müssen die mit den Anteilen verbundenen wesentlichen Rechte auf den Erwerber übergehen. Es genügt danach nicht, die Anteile dinglich zu übertragen, wenn die mit den Anteilen verbundenen Rechte und Pflichten (insbesondere das Gewinnbezugsrecht) erst später übergehen.

Diese Rechtsprechung hat kürzlich das FG Münster mit Urteil vom 13.11.2009 (Aktenzeichen 14 K 2210/06 E) unterstrichen. Im Streitfall waren Anteile mit Verträgen vom 25.10. mit Wirkung zum 2.1. des Folgejahres zu einem festen Kurs veräußert und damit das Kursrisiko auf den Käufer übertragen worden. Die Finanzverwaltung unterwarf den Veräußerungsgewinn allerdings schon im Jahr des Vertragsabschlusses der Besteuerung, da nach ihrer Auffassung das wirtschaftliche Eigentum bereits mit Vertragsabschluss übergegangen war. Das FG hingegen prüfte dies anhand der Frage, wann die mit den Anteilen verbundenen wesentlichen Rechte und Pflichten übergegangen waren und kam zu dem Ergebnis, dass die Veräußerung erst im Folgejahr erfolgt war. Allein die Übertragung des Kursrisikos reichte danach nicht aus, um wirtschaftliches Eigentum zu erlangen.

#### Hinweis:

Dieses Urteil unterstreicht die Notwendigkeit, den Übergang des rechtlichen und wirtschaftlichen Eigentums in Beteiligungskaufverträgen mit besonderer Sorgfalt zu regeln. Dies gilt v.a. dann, wenn aus steuerlichen Gründen ein bestimmter Veräußerungsstichtag gewählt wird.

Ergänzend sei an dieser Stelle darauf hingewiesen, dass einseitige Erwerbsoptionen nicht zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums führen, Doppeloptionen (also die Kombination von Ankaufsrecht und Andienungsrecht) demgegenüber sehr wohl.

#### **2. Rückabwicklung eines Anteilsverkaufs wegen Wegfall der Geschäftsgrundlage**

Wenn Rechtsgeschäfte rückgängig gemacht werden (z.B. durch Rückabwicklung einer Anteilsübertragung), dann stellt sich die Frage nach den steuerlichen Konsequenzen: Einerseits könnte die Rückabwicklung nicht nur den alten Besteuerungstatbestand erhalten, sondern sogar einen neuen Steuertatbestand darstellen, andererseits könnte dies auch steuerlich auf den Veräußerungszeitpunkt zurückwirken. Für den letztgenannten Fall wären dann die steuerlichen Folgen rückwirkend aufzuheben. Daran schließt sich unmittelbar die Frage an, inwieweit unerwünschte steuerliche Folgen über sog. **Steuerklauseln in Verträgen** (z.B. in Anstellungs- oder Anteilsübertragungsverträgen) vermieden werden können. Steuerklauseln sind solche Vertragsbestandteile, mit denen eine bestimmte Wirkung von dem Eintritt einer definierten steuerlichen Behandlung bzw. Folge abhängig gemacht wird. So

wird z.B. oftmals vereinbart, dass Leistungen, die als vGA eingestuft werden, vom Gesellschafter an die Gesellschaft zurückzuerstatten sind.

Die Wirksamkeit von Steuerklauseln insbesondere in Anstellungsverträgen, welche die Annahme von vGA vermeiden sollen (sog. Steuerklausel im engeren Sinne), wird von der ständigen Rechtsprechung verneint, d.h. eine einmal verwirklichte vGA kann durch Rückgewähr der empfangenen Leistung nicht ungeschehen gemacht werden.

Die tatsächliche und vollständige, auf einer bereits im Übertragungsvertrag vereinbarten Steuerklausel basierende Rückabwicklung eines Anteilsverkaufs wegen des Wegfalls der Geschäftsgrundlage hat der BFH hingegen mit Urteil vom 28.10.2009 (Aktenzeichen IX R 17/09, HFR 2010, 331) für zulässig erachtet. Es handelte sich danach nicht um eine Steuerklausel im engeren Sinne. Im Streitfall war zunächst der Gewinn aus einer Anteilsveräußerung (des Jahres 1997) der Besteuerung unterworfen worden, woraufhin die Vertragsparteien in 2003 einvernehmlich den Rücktritt vom Kaufvertrag und die Abtretung der Anteile gegen Rückzahlung der ursprünglich erhaltenen Kaufpreise vereinbarten.

Diese Rückabwicklung ist vom BFH auch für steuerliche Zwecke anerkannt worden, weil der Kaufpreis aus Gründen zurückgewährt wurde, die schon im Kaufvertrag selbst angelegt waren. Dort war eine Rückabwicklung für den Fall festgelegt worden, dass entgegen der Erwartung im Veräußerungszeitpunkt doch eine Einkommensteuerbelastung eintritt. Konkret sollte ursprünglich die GmbH anfallende Steuern tragen, diese war dazu aber nicht in der Lage, sodass eine Belastung des Gesellschafters eintrat. Mit der Rückabwicklung war die Anteilsveräußerung i.S.d. § 17 EStG steuerrechtlich rückwirkend entfallen und somit für das Streitjahr auch kein Veräußerungsgewinn anzusetzen gewesen.

#### Hinweis:

Auch nach diesem Urteil wird es dabei bleiben, dass Steuerklauseln im engeren Sinne, wie sie z.B. für vGA-gefährdete Sachverhalte vorstellbar sind, keine Wirksamkeit entfalten können. Gleichwohl kann es im konkreten Einzelfall sinnvoll sein, die Vereinbarung von Steuerklauseln im weiteren Sinne zu prüfen. Dies erfordert allerdings stets steuerlichen und rechtlichen Rat.

#### **3. Nachträgliche Herabsetzung des Kaufpreises als rückwirkendes Ereignis**

Der Gewinn aus der Veräußerung einer Beteiligung nach § 17 EStG ist auch dann steuerlich rückwirkend zu ändern, wenn die Vertragsparteien wegen Streitigkeiten über die Wirksamkeit oder den Inhalt des Anteilsübertragungsvertrags einen Vergleich schließen und den **Veräußerungspreis rückwirkend mindern**. Dies hat der BFH mit Urteil vom 19.8.2009 (Aktenzeichen I R 3/09, HFR 2010, 225) entschieden.

#### **4. Abzugsverbot nach § 3c Abs. 2 EStG bei Aufgabeverlusten nach § 17 EStG**

§ 17 EStG erfasst neben Gewinnen und Verlusten aus Anteilsveräußerungen auch die Gewinne und Verluste

aus der Auflösung einer Kapitalgesellschaft. Bislang umstritten ist dabei die Frage, ob insoweit das teilweise Abzugsverbot nach § 3c Abs. 2 EStG greift.

Diese Vorschrift enthält nämlich ein Abzugsverbot im Anwendungsbereich des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens und regelt, dass bestimmte Abzugsbeträge (Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben etc.), die mit anteilig freigestellten Betriebsvermögensmehrungen, Einnahmen usw. wirtschaftlich zusammenhängen, auch nur anteilig (d.h. zur Hälfte bzw. nunmehr zu 60 %) abgezogen werden dürfen.

Mit Urteil vom 25.6.2009 (Aktenzeichen IX R 42/08, BStBl II 2010, 220) hatte der BFH diesbezüglich zu Gunsten der Steuerpflichtigen die Anwendung dieses Halbabzugsverbots für die Fälle verneint, in denen dem Anteilseigner überhaupt noch keine Einnahmen aus der Beteiligung zugeflossen waren und die teilweise Steuerfreistellung damit auch noch nicht zur Anwendung kam. Danach genügt zur Rechtfertigung der Anwendung des Abzugsverbots jedenfalls nicht allein die abstrakte Möglichkeit, steuerfreie Einnahmen zu erzielen.

Zu dieser Entscheidung hat die Finanzverwaltung mit Schreiben des BMF vom 15.2.2010 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2244/09/10002, DStR 2010, 331) einen sog. Nichtanwendungserlass veröffentlicht. Das Urteil ist danach nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus anzuwenden.

## Hinweis:

In einschlägigen Fällen besteht nun die Notwendigkeit den Rechtsweg zu beschreiten. Bis zu einer möglicherweise erfolgenden gesetzlichen Änderung wird dies in gleich gelagerten Fällen erfolgreich sein. Denn bereits mit Beschluss vom 18.3.2010 (Aktenzeichen IX B 227/09) hat der BFH klargestellt, dass diese Frage im Sinne der Entscheidung vom 25.6.2009, also zu Gunsten der Steuerpflichtigen, geklärt ist und damit keiner weiteren Überprüfung bedarf.

## **5. Rückgewähr von Einlagen stellt keine steuerbefreiten Kapitaleinkünfte nach § 8b Abs. 1 KStG dar**

Erbringt der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft Einlagen, die bei dieser das Nennkapital nicht erhöhen, und erhält er die Einlagen später zurück, so unterliegen diese Rückzahlungen nicht der Einkommenssteuer. Technisch werden derartige Einlagen über das sog. steuerliche Einlagekonto erfasst und fortgeschrieben.

Höchst umstritten war dabei bislang aber die Frage, ob Zahlungen aus diesem steuerlichen Einlagekonto, die an eine Mutter-Kapitalgesellschaft geleistet werden, in die Steuerfreistellung für laufende Kapitaleinkünfte einzubeziehen sind.

Diese Frage hat der BFH mit Urteil vom 28.10.2009 (Aktenzeichen I R 116/08, HFR 2010, 383) in Übereinstimmung mit der Auffassung der Finanzverwaltung und gegen die Auffassung eines großen Teils des Fachschrifttums verneint. Derartige Zahlungen unterliegen nach Auffassung des BFH stattdessen der Steuerfreistellung für Veräußerungsgewinne u.Ä. nach

§ 8b Abs. 2 KStG, die aber erstmals im VZ 2002 anzuwenden war. Daraus folgte für den Streitfall des Jahres 2001, dass die Zahlungen aus dem steuerlichen Einlagekonto der Tochter-GmbH in voller Höhe bei der Mutter-GmbH steuerpflichtig waren.

## Hinweis:

Dieses Urteil unterstreicht die Bedeutung einer umfassenden Steuerplanung (aber auch deren Grenzen, wenn die gesetzlichen Regelungen nicht ausreichend eindeutig formuliert sind). Gerade bei gestaltbaren Sachverhalten wie z.B. Gewinnausschüttungen oder Kapitalrückzahlungen sollten die differenzierten Anwendungsvorschriften besondere Beachtung finden.

## **6. Gewinnermittlung bei einer Personengesellschaft mit Organeinkommen bei Wechsel der Gesellschafter**

Das Vorliegen einer körperschaftsteuerlichen Organschaft setzt u.a. voraus, dass eine GmbH (Organgesellschaft) in ein anderes Unternehmen (Organträger) eingegliedert ist und sich zur Gewinnabführung verpflichtet hat. Dabei kann Organträger auch eine Personengesellschaft (z.B. eine Kommanditgesellschaft) sein.

Fraglich ist, wie das Ergebnis einer Organgesellschaft den Gesellschaftern einer Personengesellschaft zuzurechnen ist, wenn z.B. ein Kommanditist im laufenden Geschäftsjahr aus dem Organträger ausscheidet. Dazu hat das FG Düsseldorf mit dem jüngst veröffentlichten Urteil vom 21.1.2009 (Aktenzeichen 9 K 2067/03 F, EFG 2010, 467) entschieden, dass eine Zurechnung nach der zeitlichen Zugehörigkeit der Gesellschafter zu erfolgen hat. Explizit führt das FG aus, dass es nicht zulässig sei, den während des Jahres eingetretenen Gesellschaftern die bis zum Eintrittszeitpunkt realisierten Gewinne oder Verluste zuzurechnen.

## Hinweis:

Bei entsprechenden Anteilskaufverträgen ist darauf zu achten, dass abweichende Vereinbarungen zur Zurechnung der Gewinne aus den Beteiligungen an den Organgesellschaften getroffen werden können.

## **7. Formerfordernisse des Gewinnabführungsvertrags bei körperschaftsteuerlicher Organschaft**

Zu den strengen formalen Voraussetzungen, an die die Anerkennung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft gebunden ist, zählt auch die **Schriftform des Gewinnabführungsvertrags**. Dies hat das Niedersächsische FG mit seinem rechtskräftigen Urteil vom 29.10.2009 (Aktenzeichen 6 K 21/09, EFG 2010, 259) hervorgehoben und zugleich die Bedeutung des Zeitpunkts der Eintragung des Gewinnabführungsvertrags ins Handelsregister betont.

Die (mit der Organschaft beabsichtigte) Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft zum Organträger setzt in zeitlicher Hinsicht den Abschluss eines wirksamen Gewinnabführungsvertrags bis zum Ende des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft voraus.

Wirksam wird ein Gewinnabführungsvertrag erst mit der Eintragung ins Handelsregister, weil er eine Änderung der im Gesellschaftsvertrag getroffenen Abreden

über die Gewinnverteilung darstellt. Eine mündliche Abrede genügt den für die Organschaft notwendigen Formvorschriften nicht.

## **Hinweis:**

Diese Entscheidung unterstreicht erneut, dass bei Rechtsgeschäften mit einer GmbH von mündlichen Vereinbarungen abzuraten ist, stattdessen sollten möglichst alle Vereinbarungen von vornherein schriftlich getroffen und dann auch sorgfältig dokumentiert werden. Zudem sollten (wegen der Bearbeitungszeiten beim Handelsregister) Gewinnabführungsverträge mit ausreichendem zeitlichen Vorlauf abgeschlossen werden.

## **8. Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)**

### **a) Verbilligter Erwerb eigener Anteile einer GmbH durch Gesellschafter als vGA**

Der verbilligte Erwerb von mit vollen Mitgliedschafts- und Beteiligungsrechten ausgestatteten eigenen Anteilen einer GmbH durch die Gesellschafter führt zu einer vGA, da insoweit bei der GmbH eine im Gesellschaftsrecht begründete verhinderte Vermögensvermehrung vorliegt. Dies hat das FG Berlin-Brandenburg mit Urteil vom 16.6.2009 (Aktenzeichen 6 K 959/05, EFG 2009, 1675) entschieden.

Unerheblich ist es dabei nach Auffassung des FG, dass die Gewinnbezugs- und Stimmrechte der Gesellschafter vor und nach Übertragung der eigenen Anteile in gleicher Höhe weiter bestanden haben und bestehen.

Der Berechnung der vGA wurde der gemeine Wert der übertragenen eigenen Anteile zu Grunde gelegt. Diesen Wert konnte das FG im vorliegenden Fall aus der Veräußerung von Anteilen eines Gesellschafters an einen anderen Gesellschafter neun Monate vor der Übertragung der eigenen Anteile ableiten.

## **Hinweis:**

Die Veräußerung eigener Anteile an die Gesellschafter einer GmbH sollte also grundsätzlich zum gemeinen Wert erfolgen, um eine vGA zu vermeiden. Im Zweifelsfall sollte dem Anteilserwerb ein ordentliches Bewertungsgutachten zu Grunde gelegt werden.

### **b) Überstundenvergütungen und Feiertagszuschläge an Gesellschafter-Geschäftsführer sind vGA**

Mit Beschluss vom 6.10.2009 (Aktenzeichen I B 55/09, BFH/NV 2010, 469) hat der BFH seine Rechtsprechung zur steuerlichen Behandlung der an Gesellschafter-Geschäftsführer geleisteten Überstundenvergütungen und Feiertagszuschläge bestätigt. Danach stellen derartige gesonderte Vergütungen aus steuerlicher Sicht regelmäßig vGA dar. Dies gilt nur dann nicht, wenn überzeugende betriebliche Gründe für derartige Vergütungen vorgebracht werden können.

Diese Beurteilung beruht auf dem Gedanken, dass ein Geschäftsführer sich in besonderem Maße mit den Interessen und Belangen der von ihm geleiteten Gesell-

schaft identifizieren und die notwendigen Arbeiten auch dann erledigen muss, wenn dies einen Einsatz außerhalb der üblichen Arbeitszeiten oder über diese hinaus erfordert. Eine gesonderte Vergütung zusätzlicher Arbeitszeiten verträgt sich mit diesem Aufgabenbild nicht, weshalb sie regelmäßig als durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und damit als vGA anzusehen ist.

Eine betriebliche Veranlassung kann allenfalls dann angenommen werden, wenn eine bestimmte Vereinbarung nicht nur mit dem Gesellschafter-Geschäftsführer, sondern auch mit vergleichbaren gesellschaftsfremden Personen abgeschlossen wird.

## **Hinweis:**

Die Vereinbarung von Überstundenvergütungen und Feiertagszuschlägen sollte auf besondere Ausnahmefälle beschränkt bleiben. Erforderlichenfalls sollten die betrieblichen Gründe – wie auch die Gesamtausstattung vergleichbarer Nicht-Gesellschafter-Geschäftsführer – sorgfältig dokumentiert werden. Es genügt jedenfalls nicht, wenn auch anderen Gesellschafter-Geschäftsführern derartige Vergütungen gewährt werden.

### **c) Vertragswidrige Pkw-Nutzung**

Überlässt eine GmbH ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer einen Pkw ausschließlich zur dienstlichen Nutzung, so stellt sich die Frage, welche steuerlichen Folgen eintreten, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer diesen Pkw „vertragswidrig“ doch privat nutzt.

Zu dieser Problematik hat der VI. Senat des BFH jüngst seine Rechtsprechung fortgeführt (Urteil vom 11.2.2010, Aktenzeichen VI R 43/09, DStR 2010, 643), wonach die nachhaltige vertragswidrige private Nutzung eines betrieblichen Pkw durch den anstellungsvertraglich gebundenen Gesellschafter-Geschäftsführer nicht immer als vGA zu beurteilen ist, sondern auch Arbeitslohn sein kann.

Von Bedeutung ist diese Frage wegen der unterschiedlichen steuerlichen Folgen auf Seiten des Gesellschafters. Wenn nämlich die GmbH die vertragswidrige Nutzung durch den Gesellschafter-Geschäftsführer nicht unterbinde, könne dies sowohl durch das Beteiligungsverhältnis als auch durch das Anstellungsverhältnis veranlasst sein. Die Zuordnung (vGA oder Arbeitslohn) bedürfe daher der Betrachtung aller Umstände des jeweiligen Einzelfalls.

Im Streitfall gingen die Gerichte von einer privaten Nutzung aus, weil weder ein Fahrtenbuch für den Dienstwagen der Oberklasse vorlag noch der Gesellschafter-Geschäftsführer ganzjährig über ein weiteres Fahrzeug verfügen konnte (er verfügte lediglich über ein Oldtimer-Cabriolet mit Saisonkennzeichen). Gleichfalls wurde das Nutzungsverbot nicht überwacht.

## **Hinweis:**

Der I. Senat und der VI. Senat der BFH vertreten in dieser Sache unterschiedliche Auffassungen. Entgegen der vorgenannten differenzierten Auffassung des

VI. Senats geht der I. Senat stets vom Vorliegen einer vGA aus.

Für die Praxis ist zu empfehlen, dass die private Nutzung entweder arbeitsvertraglich gestattet (Nutzungsvorteil als Gehaltsbestandteil) oder aber arbeitsvertraglich untersagt wird mit der Folge, dass ein solches Verbot dann aber auch überwacht werden muss, z.B. durch Fahrtenbuch, Verwahrung der Schlüssel im Unternehmen o.Ä.

**9. Steuerliche Geltendmachung eines Veräußerungsverlusts von unmittelbar zuvor geschenkten Anteilen an einer Kapitalgesellschaft kein Gestaltungsmissbrauch**

Im Streitfall schenkte der Vater des Klägers diesem einen Anteil an einer GmbH, den dieser einen Tag später veräußerte. Dabei erzielte er einen Veräußerungsverlust, da der Kläger die steuerlichen Anschaffungskosten des Vaters übernahm und diese über dem Veräußerungspreis lagen. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, es handele sich um einen Gestaltungsmissbrauch mit dem Ziel, steuerliche Verluste vom Vater auf den Kläger zu übertragen. Dem widersprach das FG München mit Urteil vom 15.12.2009 (2 K 2608/06) und erkannte vielmehr den Veräußerungsverlust beim Kläger an. Das FG argumentierte, dass insbesondere nicht erkennbar sei, welche andere angemessene Gestaltung dem Vater zur Verfügung gestanden hätte, um dem Kläger den genannten Vermögensvorteil im Wege der Schenkung zukommen zu lassen.

**Hinweis:**

Deutlich wird, dass gerade zwischen nahen Angehörigen Gestaltungsmöglichkeiten bestehen, um bestehende Wertverluste steuergünstig zu verwerten. Im Einzelfall bedarf dies allerdings einer sorgfältigen steuerlichen Beratung.

**10. Haftung eines Geschäftsführers für Zahlungen der GmbH an Dritte nach Eintritt der Insolvenzreife**

Zur Frage der Haftung des GmbH-Geschäftsführers in der Krise hat kürzlich der BGH eine wichtige Entscheidung getroffen. Im Streitfall war eine GmbH seit Ende 1996 im insolvenzrechtlichen Sinne überschuldet gewesen; am 1.3.2002 wurde das Insolvenzverfahren über das Vermögen der GmbH eröffnet. Der Geschäftsführer dieser GmbH wurde in der Folge vom Insolvenzverwalter auf den Ersatz von Zahlungen in Anspruch genommen, die er im zweiten Halbjahr 1999 vom Geschäftskonto der GmbH bei der Sparkasse M. an Gläubiger der GmbH geleistet hatte.

Dazu stellt der BGH mit Urteil vom 25.1.2010 (Aktenzeichen II ZR 258/08, DB 2010, 609) fest, dass

- die einschlägigen Vorschriften des GmbH-Gesetzes bezweckten, dass die verteilungsfähige Vermögensmasse der Gesellschaft erhalten bleibe und eine bevorzugte Befriedigung einzelner Gläubiger verhindert werden solle, und
- Zahlungen von einem debitorischen Konto an einzelne Gesellschaftsgläubiger weder die verteilungsfähige Vermögensmasse berühren noch zum Nachteil der Gläubigersamtheit gehen, wenn die Bank

über keine diese Zahlungen deckenden Gesamtsicherheiten verfügt.

Derartige Zahlungen mit Kreditmitteln haben lediglich einen masseneutralen Gläubigertausch zur Folge, so dass der Geschäftsführer letztendlich nicht zur Haftung herangezogen werden kann.

**VII. Aktuelle Hinweise zur Arbeitnehmerbesteuerung – Lohnsteuer und Werbungskosten**

In der folgenden Beilage stellen wir wichtige aktuelle Entwicklungen aus Rechtsprechung, Gesetzgebung und Verwaltungsanweisungen im Bereich der Lohnsteuer dar. Diese Hinweise können sowohl bei der Erstellung der Anlage N zur Einkommensteuererklärung 2009 als auch bei der laufenden Lohnabrechnung eine Hilfestellung bieten.

**1. Wichtige aktuelle Eckdaten zur Arbeitnehmerbesteuerung**

Wichtige Eckdaten zur Arbeitnehmerbesteuerung 2010 sind in folgender Übersicht aufgeführt:

	<b>2010</b>
<b>Einkommensteuertarif:</b>	
Grundfreibetrag	8 004 €
Eingangssteuersatz	14 %
Spitzensteuersatz	
von	42 %
ab (Einzelveranlagung/Ehegattenveranlagung)	52 152 €/ 104 304 €
„Reichensteuersatz“	
von	45 %
ab (Einzelveranlagung/Ehegattenveranlagung)	250 732 €/501 463 €
<b>Kinderfreibetrag je Kind</b>	7 008 €
<b>Kindergeld (monatlich)</b>	
erstes und zweites Kind	184 €
drittes Kind	190 €
ab dem vierten Kind	215 €
<b>Arbeitnehmer-Pauschbetrag</b>	920 €
<b>Versorgungsempfänger-Pauschbetrag</b>	102 €
<b>Freigrenze für bestimmte Sachbezüge monatlich</b>	44 €
<b>Sachbezugswerte für unentgeltliche oder verbilligte Mahlzeitengestellung:</b>	
Frühstück	1,57 €
Mittag-/Abendessen	2,80 €
Unterkunft (monatlich)	204 €
<b>Rabattfreibetrag</b>	1 080 €
<b>Betriebsveranstaltungen (Freigrenze je ArbN einschl. USt)</b>	110 €
<b>Aufmerksamkeiten (Freigrenze Sachzuwendungen und Arbeitsessen)</b>	40 €
<b>Reisekosten:</b>	
Fahrtkosten Pkw je Kilometer (wenn kein Einzelnachweis)	0,30 €
Verpflegungsmehraufwendungen (nur pauschal, kein Einzelnachweis möglich) – Abwesenheit von	
mind. 24 Stunden	24 €
mind. 14 bis 24 Stunden	12 €
mind. 8 bis 14 Stunden	6 €
<b>Entfernungspauschale für Wege zwi-</b>	

	2010
schen Wohnung und Arbeitsstätte je Entfernungskilometer	
ab dem 1. Kilometer	0,30 €
Höchstbetrag (soweit nicht Nutzung des eigenen Pkw)	4 500 €
<b>Ausbildungskosten</b> – abzugsfähig als Sonderausgaben max.	4 000 €
<b>Schulgeld</b> als Sonderausgaben abzugsfähig	
in % der Aufwendungen	30 %
Höchstbetrag	5 000 €
<b>Pauschalsteuer bei der Lohnsteuer</b>	
Sachzuwendungen	30 %
Kantinenmahlzeiten	25 %
Betriebsveranstaltungen	25 %
Verpflegungszuschüsse	25 %
Übereignung von PCs, Zuschüsse für die Internet-Nutzung	25 %
Fahrtkostenzuschüsse	15 %
Aushilfskräfte	25 %
Geringfügig Beschäftigte – mit pauschalen Rentenversicherungsbeiträgen	2 %
Geringfügig Beschäftigte – ohne pauschalen Rentenversicherungsbeiträgen	20 %

## 2. Aktuelle Gesetzesänderungen

Das Gesetz zur Umsetzung steuerrechtlicher EU-Vorgaben sowie weiterer steuerrechtlicher Regelungen bringt für Arbeitnehmer folgende Änderungen:

- Die Zulagenberechtigung für die Inanspruchnahme der **Riester-Förderung** wird gekoppelt an das Bestehen einer Pflichtversicherung in der inländischen gesetzlichen Rentenversicherung bzw. den Bezug einer inländischen Besoldung. Dies hat zur Konsequenz, dass alle in Deutschland pflichtversicherten Grenzarbeitnehmer – auch bei einem Wohnsitz im Ausland – zulagenberechtigt sind.
- Gewährte Riester-Zulagen werden nicht mehr zurückgefordert, wenn der **Zulagenberechtigte in das EU/EWR-Ausland verzieht** (sog. „Mallorca-Rentner“).
- Der **steuerliche Spendenabzug** wird ausgedehnt auf Spenden an Einrichtungen, die in einem anderen Mitgliedstaat der EU oder des EWR ansässig sind und nach deutschen Grundsätzen als gemeinnützig anerkannt würden. Gleiches gilt für Spenden in den Vermögensstock von EU-/EWR-Stiftungen.

## 3. Belegschaftsspenden – Unterstützung der Erdbebenopfer in Haiti

Mit Schreiben vom 4.2.2010 (Aktenzeichen IV C 4 – S 2223/07/0015, Dok. 2010/65323) hat die Finanzverwaltung Regelungen zur Unterstützung der Erdbebenopfer in Haiti getroffen. Diese Vereinfachungsregeln gelten vom 12.1.2010 bis zum 31.7.2010. Beim **Verzicht des Arbeitnehmers auf Auszahlung von Teilen des Arbeitslohns** sind folgende Aspekte herauszustellen:

- Verzichten Arbeitnehmer auf die Auszahlung von Teilen des Arbeitslohns oder auf Teile eines angesammelten Wertguthabens zu Gunsten einer Zahlung des Arbeitgebers auf ein Spendenkonto einer

spendeneempfängsberechtigten Einrichtung, so bleiben diese Lohnbestandteile beim Lohnsteuerabzug außer Ansatz. Voraussetzung ist, dass der Arbeitgeber die Verwendungsvorgabe erfüllt und dies dokumentiert.

- Der außer Ansatz bleibende Arbeitslohn ist im Regelfall im Lohnkonto aufzuzeichnen.
- Auch ist der außer Ansatz bleibende Arbeitslohn nicht in der Lohnsteuerbescheinigung anzugeben.
- Eine Berücksichtigung der steuerfrei belassenen Lohnanteile im Rahmen der Einkommensteuer-Veranlagung des Arbeitnehmers als Spende ist nicht möglich.

### Hinweis:

Diese Vorgehensweise ist für den Arbeitnehmer vorteilhaft. Zum einen ergibt sich für ihn ein deutlicher Vereinfachungseffekt und zum anderen tritt der Steuerminderungseffekt durch die Unterstützungsmaßnahme unmittelbar und nicht erst bei der späteren Einkommensteuer-Veranlagung ein.

## 4. Lohnsteuerliche Behandlung des Kurzarbeitergelds

Kurzarbeitergeld ist wie die übrigen Leistungen nach dem Sozialgesetzbuch III **von der Besteuerung freigestellt**. Anders als beim Arbeitslosengeld, das der Arbeitnehmer von der Arbeitsagentur ausbezahlt erhält, trifft beim Kurzarbeitergeld die unmittelbare Zahlungsverpflichtung den Arbeitgeber. Dem Arbeitgeber werden dann allerdings auf Antrag die für die Zeit der Kurzarbeit verauslagten Leistungsbeträge von der Arbeitsagentur erstattet. Somit ist das Kurzarbeitergeld im Lohnkonto sowie bei Beendigung des Dienstverhältnisses, spätestens nach Ablauf des Kalenderjahres, auf der Steuerkarte anzugeben.

Obwohl das Kurzarbeitergeld nicht der Lohnsteuer unterfällt, unterliegt es dem sog. Progressionsvorbehalt. Das bedeutet, dass bei der Berechnung des Steuersatzes das Kurzarbeitergeld im gesamten Jahreseinkommen berücksichtigt wird.

### Hinweis:

Zu beachten ist, dass dann, wenn das gezahlte Kurzarbeitergeld (ggf. zusammen mit anderen dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Leistungen) im Jahr die Grenze von 410 € übersteigt, der Arbeitnehmer **zwingend eine Einkommensteuererklärung abgeben muss**.

Für Arbeitgeber ist von Bedeutung, dass die Regierung die Unternehmen nun bis Ende März 2012 bei den Sozialabgaben entlasten will, die auf Kurzarbeit anfallen. Mit Beginn der Kurzarbeit übernimmt die Bundesagentur für Arbeit die Hälfte der Sozialbeiträge, nach dem sechsten Monat die volle Höhe. Gestrichen wird aber die sog. Konzernklausel, wonach in einem Konzern die Sechsmonatsfrist für die volle Kostenübernahme bereits dann erfüllt ist, wenn an irgendeinem Standort des Unternehmens mindestens sechs Monate lang kurzgearbeitet wurde.

## 5. Reisekosten

### a) **Ermäßigter Umsatzsteuersatz auf Übernachtungen**

Bekanntlich wurde der Umsatzsteuersatz auf Beherbergungsleistungen ab dem 1.1.2010 von 19 % auf 7 % abgesenkt. Dies hat auch lohnsteuerliche Konsequenzen, da nunmehr in den Übernachtungsrechnungen Entgelte für Verpflegungsleistungen, wie insbesondere das Frühstück, welche nach wie vor dem Regelsteuersatz unterliegen, gesondert ausgewiesen werden müssen.

**Dem Regelsteuersatz unterliegen** insbesondere:

- Verpflegungsleistungen (z.B. Frühstück, Halb- oder Vollpension, „All inclusive“),
- Getränkeversorgung aus der Minibar,
- Nutzung von Kommunikationsnetzen (insbesondere Telefon und Internet),
- Nutzung von Fernsehprogrammen außerhalb des allgemein und ohne gesondertes Entgelt zugänglichen Programms („pay per view“),
- sog. Wellnessangebote,
- Transport von Gepäck außerhalb des Beherbergungsbetriebs,
- Überlassung von Sportgeräten und -anlagen,
- Ausflüge,
- Reinigung und Bügeln von Kleidung, Schuhputzservice,
- Transport zwischen Bahnhof oder Flughafen und Unterkunft.

#### **Hinweis:**

Aus Vereinfachungsgründen wird in den Fällen, in denen jeweils kein besonderes Entgelt vereinbart wurde, nicht beanstandet, wenn folgende dem Regelsteuersatz unterliegende Leistungen zu einem Sammelposten (z.B. „Business-Package“, „Servicepauschale“) zusammengefasst werden und der darauf entfallende Entgeltanteil in einem Betrag ausgewiesen wird: Abgabe eines Frühstücks, Nutzung von Kommunikationsnetzen, Reinigung und Bügeln von Kleidung, Schuhputzservice, Transport zwischen Bahnhof oder Flughafen und Unterkunft, Transport von Gepäck außerhalb des Beherbergungsbetriebs, Überlassung von Fitnessgeräten, Überlassung von Plätzen zum Abstellen von Fahrzeugen.

Nach bisherigem Recht und den Anweisungen der Finanzverwaltung wurde für lohnsteuerliche Zwecke, falls das Frühstück nicht gesondert in der Hotelrechnung ausgewiesen war, der Preis für das Frühstück mit 20 % des vollen Pauschbetrags für den Verpflegungsmehraufwand i.H.v. 24 € angesetzt, d.h. mit 4,80 €.

Hinsichtlich der Folgen des abgesenkten Umsatzsteuersatzes bei der Lohnsteuer unterscheidet die Finanzverwaltung (Schreiben vom 5.3.2010, Aktenzeichen

IV D 2 – S 7210/07/10003 und IV C 5 – S 2353/09/10008, Dok. 2010/0166200) nunmehr zwischen zwei Fällen, nämlich danach, ob die Gewährung des Frühstücks durch den Arbeitgeber veranlasst ist oder nicht.

Ein in Verbindung mit einer Übernachtung gewährtes Frühstück bei einer Auswärtstätigkeit ist grundsätzlich vom Arbeitgeber veranlasst (abgegeben), wenn

- die im Interesse des Arbeitgebers unternommene Auswärtstätigkeit zu der Übernachtung mit Frühstück führt und die Aufwendungen deswegen vom Arbeitgeber dienst- oder arbeitsrechtlich ersetzt werden,
- die Rechnung auf den Arbeitgeber ausgestellt ist und
- der Arbeitgeber oder eine andere durch den Arbeitgeber dienst- oder arbeitsrechtlich beauftragte Person die Übernachtung mit Frühstück bucht (z.B. über das elektronische Buchungssystem des Hotels) und eine entsprechende Buchungsbestätigung des Hotels vorliegt, wobei eine Buchung durch den Arbeitnehmer unschädlich ist, wenn dies z.B. in einer Dienstanweisung geregelt ist oder es sich um eine ungeplante Übernachtungstätigkeit handelte.

Die lohnsteuerlichen Folgen stellen sich nach der neuen Rechtslage wie folgt dar:

- Ist die Gewährung des Frühstücks **durch den Arbeitgeber veranlasst**, so kann der Arbeitgeber unabhängig davon, ob in der Hotelrechnung das Frühstück als Sammelposten oder separat ausgewiesen wird, den gesamten Hotelrechnungsbetrag steuerfrei erstatten. Im Gegenzug muss aber das Frühstück als Arbeitslohn angesetzt werden, wobei dieses pauschal mit dem Sachbezugswert in Höhe von 1,57 € bewertet werden kann.
- Liegt **keine Frühstücksgestellung durch den Arbeitgeber** vor und ist in einer Rechnung neben der Beherbergungsleistung ein Sammelposten für andere, dem allgemeinen Umsatzsteuersatz unterliegende Leistungen einschließlich Frühstück ausgewiesen, so ist aus Vereinfachungsgründen das Frühstück pauschal mit einem Wert von 4,80 € (20 % des maßgebenden Pauschbetrags für Verpflegungsmehraufwendungen von 24 €) auf diesen Sammelposten anzuwenden. Der verbleibende Teil dieses Sammelpostens ist als steuerfreie Reisenebenkosten zu behandeln, wenn kein Anlass für die Vermutung besteht, dass in diesem Sammelposten etwaige nicht als Reisenebenkosten anzuerkennende Nebenleistungen enthalten sind, wie etwa Pay-TV, private Telefonate oder Massagen.

Damit kann der Arbeitgeber in diesem Fall folgende Beträge steuerfrei erstatten:

- in voller Höhe die in der Hotelrechnung gesondert ausgewiesenen Übernachtungskosten,
- Verpflegungsaufwendungen mit dem entsprechenden Pauschbetrag (z.B. 24 € bei 24-stündiger Abwesenheit) – damit ist dann auch das Frühstück abgegolten – und

- als Reisenebenkosten den in der Hotelrechnung ausgewiesenen Sammelposten, welcher um den Wert des Frühstücks von 4,80 € zu kürzen ist.

## **Hinweis:**

Leistet der Arbeitgeber keinen steuerfreien Ersatz, so kann der Arbeitnehmer in der Einkommensteuererklärung entsprechende Reisekosten als Werbungskosten ansetzen.

### **b) Kosten einer gemischt beruflich und privat veranlassten Reise**

Kosten, die beruflich oder betrieblich veranlasst sind, können grundsätzlich steuerlich geltend gemacht werden. In Abgrenzung hierzu können Kosten der privaten Lebensführung grundsätzlich nicht geltend gemacht werden. Der Bundesfinanzhof hat nun mit Beschluss vom 21.9.2009 (Aktenzeichen GrS 1/06) eine **Grundsatzentscheidung zu Gunsten der Steuerpflichtigen** zur Behandlung von solchen Kosten, die sowohl beruflich als auch privat veranlasst sind, getroffen. Aufgegeben wurde die bisherige Rechtsprechung, welche der Vorschrift des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG ein allgemeines Aufteilungs- und Abzugsverbot für gemischt veranlasste Aufwendungen entnommen hatte. Im Urteilsfall besuchte ein im EDV-Bereich angestellter Mitarbeiter von montags bis freitags eine Computer-Messe in Las Vegas. Während der Messezeit nahm der Mitarbeiter nahezu ganztägig an Fachveranstaltungen und Fachdiskussionen teil. Der Mitarbeiter flog bereits am Freitag der Vorwoche zum Messeort und kehrte erst am Samstag zurück. Das Finanzamt wollte nur die Tagungsgebühren als Werbungskosten anerkennen. Dem Beschluss des Bundesfinanzhofs ist dagegen zu entnehmen, dass die Übernachtungskosten, Verpflegungskosten und sonstige Kosten für die beruflich veranlassten Tage absetzbar sind sowie die Flugkosten.

Diese Entscheidung ist von grundlegender Bedeutung: Gemischt veranlasste Aufwendungen sind aufzuteilen und somit anteilig steuerlich absetzbar, soweit es brauchbare Aufteilungsmaßstäbe gibt. Bei Reisen kann als Aufteilungsmaßstab der Zeitaufwand herangezogen werden. Dagegen sind Aufwendungen, die für die private Lebensführung nahezu unverzichtbar sind, wie z.B. bürgerliche Kleidung, auch wenn diese während der beruflichen Tätigkeit genutzt werden, vom steuerlichen Abzug ausgenommen.

## **Hinweis:**

Anzuraten ist bei gemischt veranlassten Reisen eine genaue Dokumentation des zeitlichen Ablaufs und der Teilnahme an den fachlichen Veranstaltungen, um eine Aufteilung der Gesamtkosten vornehmen zu können.

Kurzfristig ist ein Schreiben der Finanzverwaltung zu erwarten, welches die Konsequenzen aus dieser geänderten Rechtsprechung umfassend darstellt.

### **c) Verpflegungs- und Übernachtungspauschalen bei Auslandsreisen**

Bei Auslandsdienstreisen können dem Arbeitnehmer Verpflegungs- und Übernachtungskosten in einem be-

stimmten Umfang vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden oder in entsprechender Höhe können – jedenfalls für Verpflegungskosten und tatsächlich angefallene Übernachtungskosten – Werbungskosten angesetzt werden.

Von besonderer Bedeutung sind insofern die Pauschalbeträge, die steuerlich anerkannt werden. Die ab dem 1.1.2010 geltenden Sätze wurden mit Schreiben vom 17.12.2009 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2353/08/10006, Dok. 2009/0855134) bekannt gegeben.

Verändert haben sich die maßgebenden Werte für Eritrea, Finnland, Iran, Jemen, Jordanien, Kambodscha, Kanada, Libanon, Libyen, Mazedonien, Mosambik, Moskau, Neuseeland, Norwegen, Oman, Sierra Leone, Slowakische Republik, Sudan, Südafrika, Taiwan, Thailand, Tschad, Turkmenistan, Ukraine, Uruguay, Vereinigte Arabische Emirate und Vietnam.

## **6. Sachlohn**

### **a) Geldbuße/Geldstrafe**

Übernimmt der Arbeitgeber für seine Arbeitnehmer Geldbußen oder Geldstrafen, führt dies regelmäßig zu Lohn (so das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 22.7.2008, Aktenzeichen VI R 47/06). Der Bundesfinanzhof hat insofern auch klargestellt, dass Geldbußen vom Arbeitnehmer nicht als Werbungskosten geltend gemacht werden können.

Die Übernahme von Verwarnungsgeldern kann dagegen im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse erfolgen, sodass kein steuerpflichtiger Arbeitslohn vorliegt. So das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 7.7.2004 (Aktenzeichen VI R 29/00) zur Übernahme von Verwarnungsgeldern wegen Verletzung des Halteverbots durch die Fahrer eines Paketzustelldienstes.

### **b) Unentgeltliche Vorsorgeuntersuchungen für Führungskräfte**

Aufwendungen für Vorsorgeuntersuchungen der Arbeitnehmer werden nach Auffassung des Finanzgerichts Düsseldorf vom 30.9.2009 (Aktenzeichen 15 K 2727/08 L) dann vom Arbeitgeber in einem überwiegend eigenbetrieblichen Interesse gezahlt und führen entsprechend nicht zu Arbeitslohn des Arbeitnehmers, wenn sie vom Arbeitgeber getragen und die Maßnahmen vom Arbeitgeber initiiert werden.

Im Urteilsfall hatte der Arbeitgeber seine leitenden Mitarbeiter im Zwei-Jahres-Turnus zur kostenlosen Teilnahme an ärztlichen Vorsorgeuntersuchungen aufgefordert. Die Untersuchungen wurden von einem vom Arbeitgeber ausgewählten Facharzt durchgeführt. Die Teilnahme der Arbeitnehmer wurde in den Personalunterlagen erfasst. Für das überwiegend eigenbetriebliche Interesse sprach nach Ansicht des Finanzgerichts zunächst die Auswahl des Arbeitnehmerkreises, da die Führungskräfte für den Betrieb eine besondere Bedeutung haben. Des Weiteren hat der Arbeitgeber Inhalt und Turnus der Untersuchungen bestimmt.

**c) Verrechnung von Fahrtkostenzuschüssen mit Weihnachtsgeld**

Das Einkommensteuergesetz sieht bei bestimmten Leistungen des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer eine Steuerbefreiung oder die Möglichkeit der Pauschalversteuerung vor. Dies ist aber insbesondere nur dann möglich, wenn diese Leistungen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistet werden.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 1.10.2009 (Aktenzeichen VI R 41/07) zu Gunsten der Arbeitnehmer entschieden, dass ein Zuschuss zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn auch dann vorliegt, wenn die Leistung unter Anrechnung auf andere freiwillige Sonderzahlungen geleistet wird. Dies hatte die Finanzverwaltung bislang anders gesehen. Im Urteilsfall wurden pauschal versteuerte Fahrtkostenzuschüsse gewährt und auf freiwillig geleistetes Weihnachtsgeld angerechnet.

**Hinweis:**

Entscheidend ist, dass eine Anrechnung nur gegen freiwillig gezahlte und nicht bereits arbeitsrechtlich geschuldete Leistungen möglich ist. Des Weiteren ist darauf hinzuweisen, dass der Bundesfinanzhof gegen die Ansicht der Finanzverwaltung entschieden hat. In soweit sollte in vergleichbaren Fällen unter Bezugnahme auf dieses Urteil ggf. Einspruch eingelegt werden.

**d) Weitere Fälle von Barlohnumwandlung**

Hinzuweisen ist darüber hinaus auf folgende vom Bundesfinanzhof anerkannten Fälle einer Umwandlung von Barlohn:

- Umwandlung von Barlohn in steuerfreie Vergütungen zur Erstattung von Reisekosten (Bundesfinanzhof vom 27.4.2001, Aktenzeichen VI R 2/98). Voraussetzung ist allerdings, dass Arbeitgeber und Arbeitnehmer die Lohnumwandlung vor der Entstehung des Vergütungsanspruchs vereinbaren.
- Umwandlung von Barlohn in Sachbezüge (Bundesfinanzhof vom 20.8.1997, Aktenzeichen VI B 83/97). Im Urteilsfall ist den Arbeitnehmern ein Leasing-Fahrzeug zur privaten Nutzung überlassen worden, wofür die Arbeitnehmer unter Änderung ihrer Anstellungsverträge auf einen Teil ihrer Bezüge verzichteten.

**7. Besteuerung der privaten Nutzung eines Firmenwagens****a) Anwendung der 1 %-Regelung**

Wird ein Firmenwagen auch privat genutzt, so ist der Wert des privaten Nutzungsanteils der Besteuerung zu unterwerfen. Für die Bewertung des geldwerten Vorteils kommt nur die 1 %-Regelung oder die Fahrtenbuchmethode in Betracht (bestätigt durch das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 7.11.2006, Aktenzeichen VI R 95/04).

Allerdings ist in einem ersten Schritt zu prüfen, ob der Arbeitnehmer den Firmenwagen tatsächlich für Privatfahrten und Fahrten zwischen Wohnung und Arbeits-

stätte genutzt hat. Darf der Arbeitnehmer den Dienstwagen entsprechend einsetzen, besteht insoweit ein entsprechender Anscheinsbeweis, d.h. es wird im Grundsatz von einer Privatnutzung ausgegangen. Dieser Anscheinsbeweis kann allerdings widerlegt werden. So hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 28.8.2008 (Aktenzeichen VI R 52/07) anerkannt, dass bei einem Arbeitnehmer, der über eine Jahres-Bahnfahrkarte für die Fahrtstrecke zwischen Wohnort und Arbeitsstätte verfügte, nicht ohne Weiteres davon auszugehen ist, dass der Arbeitnehmer für diese Fahrten den Firmenwagen auch genutzt hatte, sondern dies entsprechend nachzuweisen wäre.

Die Regelungen über den Nutzungsvorteil aus der privaten Nutzung eines betrieblichen Pkw kommen nicht in Betracht bei einem Fahrzeug, welches nach seiner objektiven Beschaffenheit und Einrichtung typischerweise so gut wie ausschließlich nur zur Beförderung von Gütern bestimmt ist. So die Entscheidung des Bundesfinanzhofes vom 18.12.2008 (Aktenzeichen VI R 34/07) zu einem Werkstattwagen.

**b) Ordnungsgemäßes Fahrtenbuch**

An ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch werden hohe Anforderungen gestellt. In einem ordnungsgemäßen Fahrtenbuch müssen die dienstlich und privat gefahrenen Kilometer sowie die für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte zurückgelegten Kilometer im Einzelnen nachgewiesen werden.

Der Bundesfinanzhof hat in mehreren Urteilen die restriktive Auffassung der Finanzverwaltung bestätigt. Kleinere Mängel eines Fahrtenbuchs führen allerdings nicht zwingend zur Anwendung der 1 %-Regelung, wenn die Angaben insgesamt plausibel sind (Urteil vom 10.4.2008, Aktenzeichen VI R 38/06). Sind die Fehleintragungen allerdings systematischer Natur und geben Anlass zu erheblichen Zweifeln an der Richtigkeit der übrigen Eintragungen, ist das Fahrtenbuch trotz nur weniger nachweisbarer Fehleintragungen nicht ordnungsgemäß (so Finanzgericht München vom 14.5.2009, Aktenzeichen 15 K 2945/07).

Die Finanzverwaltung fordert für dienstliche Fahrten grundsätzlich die folgenden Angaben:

- Datum und Kilometerstand zu Beginn und am Ende jeder einzelnen Auswärtstätigkeit;
- Reiseziel und bei Umwegen auch die Reiseroute;
- Reisezweck und aufgesuchte Geschäftspartner.

Bei Privatfahrten reicht die Angabe der jeweils gefahrenen Kilometer. Für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte genügt ein entsprechender Vermerk im Fahrtenbuch mit Angabe der jeweils gefahrenen Kilometer.

**c) Nutzungsvergütungen/Zuzahlungen des Arbeitnehmers**

Strittig ist die Behandlung von Nutzungsvergütungen, die der Arbeitnehmer an den Arbeitgeber zahlt. Zunächst verhindern auch solche Nutzungsvergütungen die Anwendung der 1 %-Regelung nicht, auch wenn

diese angemessen sind. So das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 7.11.2006 (Aktenzeichen VI R 95/04).

Zuzahlungen des Arbeitnehmers zu den Anschaffungskosten des Kfz sind nach der Rechtsprechung auch bei Anwendung der 1 %-Regelung als Werbungskosten abzusetzen (Urteil des Bundesfinanzhofs vom 18.10.2007, Aktenzeichen VI R 59/06). Die Finanzverwaltung vertritt insoweit allerdings eine andere Meinung (Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 6.2.2009, Aktenzeichen IV C 5 – S 2334/08/10003, Dok. 2009/0046728). Nach Ansicht der Finanzverwaltung mindert ein Nutzungsentgelt den Nutzungswert. Dies ist im Übrigen unabhängig davon, ob das Nutzungsentgelt pauschal oder entsprechend der tatsächlichen Nutzung des Kraftfahrzeugs bemessen wird.

## Beispiel:

Sachverhalt: Einem Arbeitnehmer wird ein Firmenwagen zur privaten Nutzung sowie für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt. Der Bruttolistenpreis des Fahrzeugs beträgt 35 000 €, die Entfernung Wohnung – Arbeitsstätte 20 km. Der Arbeitnehmer hat für die Nutzung des Firmenwagens monatlich 250 € zu zahlen.

Lösung nach Ansicht der Finanzverwaltung: Der Arbeitnehmer hat monatlich zu versteuern:

Privatfahrten: 1 % von 35 000 € =	350 €
Fahrten Wohnung/Arbeitsstätte: 0,03 % × 35 000 € × 20 km =	210 € 560 €
insgesamt abzgl. Zuzahlung des Arbeitnehmers	– 250 €
= zu versteuernder geldwerter Vorteil	310 €

Demgegenüber sollen nach der Rechtsprechung einzelne vom Arbeitnehmer selbst getragene Kfz-Kosten (z.B. Treibstoff) im Rahmen der 1 %-Regelung nicht mindernd berücksichtigt werden können und zwar weder beim Lohnsteuerabzug noch bei der Veranlagung (so das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 18.10.2007, Aktenzeichen VI R 57/06). Die Finanzverwaltung lässt dies aber gerade zu (Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 6.2.2009, Aktenzeichen IV C 5 – S 2334/08/10003, Dok. 2009/0046712).

## 8. Werbungskostenabzug

### a) Bücher als Arbeitsmittel

**Nicht typische Fachbücher** eines Lehrers sollen nur dann Arbeitsmittel darstellen und als Werbungskosten abzugsfähig sein, wenn sie unter Würdigung aller Umstände des Einzelfalls ausschließlich oder nahezu ausschließlich zur Erledigung dienstlicher Aufgaben dienen. So die Entscheidung des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 2.10.2008 (Aktenzeichen 4 K 2895/04).

### Hinweis:

Da der Steuerpflichtige die Beweislast für die Eignung der Bücher als Arbeitsmittel trägt, ist anzuraten, aus-

sagefähige Kaufbelege vorweisen zu können und im Zweifel den Verwendungszweck des Buches gegenüber der Finanzverwaltung darzustellen.

### b) Abziehbarkeit der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer

Seit 2007 sind Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer grundsätzlich nicht mehr als Werbungskosten abzugsfähig. Eine Ausnahme gilt nur dann, wenn das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bildet. Diese Einschränkung ist rechtlich massiv umstritten und hat bereits zu einer Vielzahl von gerichtlichen Verfahren geführt. Insbesondere ist dazu unter dem Aktenzeichen 2 BvL 13/09 ein **Verfahren beim Bundesverfassungsgericht anhängig**.

Derzeit werden sämtliche Einkommensteuerbescheide vorläufig erlassen, sodass ein Einspruch nicht notwendig ist, um von einer möglicherweise positiven Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts profitieren zu können.

### Hinweis:

Soll jedoch Aussetzung der Vollziehung der streitigen Steuerbeträge in Anspruch genommen werden, so muss ein Einspruch eingelegt werden. Grundsätzlich gewährt die Finanzverwaltung Aussetzung der Vollziehung. Dann ist allerdings zu beachten, dass bei einer später ungünstigen Entscheidung die Nachzahlungsbeträge verzinst werden.

## 9. Einkommensteuerliche Behandlung von freiwilligen Unfallversicherungen

Auf Grund geänderter Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs hat die Finanzverwaltung mit Schreiben vom 28.10.2009 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2332/09/10004, Dok. 2009/690175) Stellung genommen zur einkommensteuerlichen bzw. lohnsteuerlichen Behandlung von freiwilligen Unfallversicherungen. Insbesondere sind die im Folgenden dargestellten Grundsätze zu beachten.

### a) Versicherungen des Arbeitnehmers

Es ist wie folgt zu differenzieren:

- Versicherungsprämien für Versicherungen, die ausschließlich das Unfallrisiko im Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit (einschließlich der Unfälle auf dem Weg von und zur regelmäßigen Arbeitsstätte) abdecken, sind als Werbungskosten abzugsfähig.
- Prämien für Versicherungen, die das Risiko eines außerberuflichen – also privaten – Unfalls abdecken, sind (in bestimmten Höchstgrenzen) als Sonderausgaben abzugsfähig.
- Deckt eine Unfallversicherung sowohl das betriebliche als auch das private Unfallrisiko ab, so ist die Prämie aufzuteilen und teilweise als Werbungskosten, teilweise als Sonderausgaben abzugsfähig. Bei der Aufteilung sind im Zweifel die entsprechenden Angaben der Versicherungsgesellschaft maßgebend. Sind solche Angaben nicht vorhanden, so

können die Anteile auf jeweils 50 % geschätzt werden.

- Übernimmt der Arbeitgeber Unfallversicherungsbeiträge, so liegt im Grundsatz steuerpflichtiger Arbeitslohn vor. Dies gilt allerdings nicht, soweit Beiträge zu Versicherungen gegen berufliche Unfälle und Beiträge zu Versicherungen gegen alle Unfälle auch das Unfallrisiko bei Auswärtstätigkeiten abdecken. Soweit das Unfallrisiko bei Auswärtstätigkeiten abgedeckt wird, sind die Prämien als Reisenebenkosten steuerfrei. Dieser Prämienanteil kann aus Vereinfachungsgründen mit 40 % der Gesamtversicherungsprämie geschätzt werden.

## **b) Versicherungen des Arbeitgebers – Ausübung der Rechte steht ausschließlich dem Arbeitgeber zu**

Handelt es sich bei vom Arbeitgeber abgeschlossenen Unfallversicherungen seiner Arbeitnehmer um Versicherungen für fremde Rechnung, bei denen die Ausübung der Rechte ausschließlich dem Arbeitgeber zusteht, so gilt Folgendes:

- **Versicherungsprämien:** Die Beiträge stellen im Zeitpunkt der Zahlung durch den Arbeitgeber keinen Arbeitslohn dar.
- **Leistungen:** Erhält ein Arbeitnehmer Leistungen aus einem entsprechenden Vertrag, führen die bis dahin entrichteten, auf den Versicherungsschutz des Arbeitnehmers entfallenden Beiträge im Zeitpunkt der Auszahlung oder Weiterleitung der Leistung an den Arbeitnehmer zu Arbeitslohn in Form von Barlohn, begrenzt auf die dem Arbeitnehmer ausgezahlte Versicherungsleistung. Das gilt unabhängig davon, ob der Unfall im beruflichen oder außerberuflichen Bereich eingetreten ist und ob es sich um eine Einzelunfallversicherung oder eine Gruppenunfallversicherung handelt.

Beiträge, die nicht als steuerfrei behandelt wurden, sondern individuell oder pauschal besteuert wurden, sind nicht einzubeziehen. Aus Vereinfachungsgründen können die auf den Versicherungsschutz des Arbeitnehmers entfallenden Beiträge unter Berücksichtigung der Beschäftigungsdauer auf Basis des zuletzt vor Eintritt des Versicherungsfalls geleisteten Versicherungsbeitrags hochgerechnet werden.

Erhält ein Arbeitnehmer die Versicherungsleistungen in mehreren Teilbeträgen oder rätierlich, so fließt dem Arbeitnehmer solange Arbeitslohn in Form von Barlohn zu, bis die Versicherungsleistungen die Summe der auf den Versicherungsschutz des Arbeitnehmers entfallenden Beiträge erreicht haben. Die Folgen bei Versicherungsleistungen als Leibrente sind in dem folgenden Beispiel dargestellt:

Beispiel:

**Sachverhalt:** Nach einem Unfall wird ab dem Jahr 01 eine Versicherungsleistung als Leibrente i.H.v. jährlich 1 000 € ausgezahlt. Der Ertragsanteil beträgt 25 %. An Beiträgen wurden für den Arbeitnehmer in der Vergangenheit insgesamt 2 500 € gezahlt.

**Lösung:** Ab dem Jahr 01 sind 250 € (1 000 € × 25 % Ertragsanteil) als Rentenzahlung steuerpflichtig.

Darüber hinaus sind in den Jahren 01 bis 03 jeweils ein Betrag von 750 € und im Jahr 04 ein Betrag von 250 € (2 500 € – [3 Jahre × 750 €]) als Arbeitslohn steuerpflichtig. Ab dem Jahr 05 fließt kein steuerpflichtiger Arbeitslohn mehr zu; steuerpflichtig ist dann nur noch die Leibrente mit dem Ertragsanteil von 25 %.

## **c) Versicherungen des Arbeitgebers – Ausübung der Rechte steht unmittelbar dem Arbeitnehmer zu**

Kann der Arbeitnehmer den Versicherungsanspruch bei einer vom Arbeitgeber abgeschlossenen Unfallversicherung unmittelbar gegenüber dem Versicherungsunternehmen geltend machen, so gilt Folgendes:

- **Versicherungsprämien:** Die Versicherungsprämien sind steuerpflichtiger Arbeitslohn. Der Arbeitnehmer kann die dem Lohnsteuerabzug unterworfenen Versicherungsbeiträge als Werbungskosten oder als Sonderausgaben geltend machen.

### **Hinweis:**

Das gilt unabhängig davon, ob es sich um eine Einzelunfallversicherung oder eine Gruppenunfallversicherung handelt. Beiträge zu Gruppenunfallversicherungen sind ggf. nach der Zahl der versicherten Arbeitnehmer auf diese aufzuteilen. Steuerfrei sind Beiträge oder Beitragsteile, die das Unfallrisiko bei Auswärtstätigkeiten abdecken.

- **Leistungen:** Leistungen aus einer entsprechenden Unfallversicherung gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (steuerpflichtiger Arbeitslohn), soweit sie Entschädigungen für entgangene oder entgehende Einnahmen darstellen, der Unfall im beruflichen Bereich eingetreten ist und die Beiträge ganz oder teilweise Werbungskosten bzw. steuerfreie Reisenebenkostenerstattungen waren.

### **Hinweis:**

Die Ausübung der Rechte steht dagegen nicht unmittelbar dem Arbeitnehmer zu, wenn die Versicherungsleistung mit befreiender Wirkung auch an den Arbeitgeber gezahlt werden kann; in diesem Fall kann der Arbeitnehmer die Auskehrung der Versicherungsleistung letztlich nur im Innenverhältnis vom Arbeitgeber verlangen.

## **10. Abfindungen/Entschädigungen**

### **a) Gestaltung des Zuflusses von Entlassungsentschädigungen**

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 11.11.2009 (Aktenzeichen IX R 1/09) entschieden, dass Arbeitgeber und Arbeitnehmer den Zeitpunkt des Zuflusses einer Abfindung oder eines Teilbetrags einer Abfindung steuerwirksam gestalten können, indem sie deren ursprünglich vorgesehene Fälligkeit vor ihrem Eintritt auf einen späteren Zeitpunkt verschieben.

**Hinweis:**

Daraus ergeben sich deutliche Gestaltungsspielräume, welche durch eine frühzeitige steuerliche Planung geprüft werden sollten. Zu beachten ist, dass grundsätzlich der vertraglich vereinbarte Fälligkeitstermin für den Zufluss (und damit Besteuerungszeitpunkt) der Entschädigung beim Arbeitnehmer maßgebend ist. Änderungsvereinbarungen sind nur zu beachten, wenn sie vor dem zunächst vereinbarten Fälligkeitszeitpunkt getroffen werden. Der einmal erfolgte Zufluss kann nicht mehr rückgängig gemacht werden.

Zu beachten ist, dass Entschädigungen regelmäßig begünstigt besteuert werden. Bei Zusammentreffen mit steuerfreien, aber unter Progressionsvorbehalt stehenden Einkünften, wie z.B. Arbeitslosengeld, kann dies im Einzelfall auf Grund der besonderen Berechnungsmethodik zu sehr hohen Belastungen führen. Insofern sollten rechtzeitig Gestaltungsspielräume, die sich aus dem zeitlichen Zufluss der Entschädigung ergeben und die daraus resultierende Steuerbelastung in den verschiedenen Varianten berechnet und verglichen werden.

**b) Teilabfindung für Arbeitszeitreduzierung kann steuerbegünstigte Entschädigung sein**

Zahlt ein Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer eine Abfindung dafür, dass dieser unter Änderung des Arbeitsvertrags seine Wochenarbeitszeit unbefristet reduziert, kann darin nach Auffassung des Bundesfinanzhofs (Urteil vom 25.8.2009, Aktenzeichen IX R 3/09) eine begünstigt zu besteuern Entschädigung zu sehen sein. Die steuerliche Begünstigung liegt darin, dass ein günstigerer Steuersatz zur Anwendung kommt, dass insbesondere Progressionseffekte durch die einmalige Zahlung vermindert werden.

**Hinweis:**

Eine begünstigte Besteuerung kann also auch dann erfolgen, wenn das Arbeitsverhältnis nicht vollständig aufgegeben wird. Allerdings darf die Arbeitszeitreduzierung nicht nur in Ausübung arbeitsrechtlicher Ansprüche des Arbeitnehmers (z.B. Teilzeitvereinbarung wegen Behinderung) vereinbart werden. Im Urteilsfall erfolgte dies auf Grund eines gesonderten Vertrags zur Änderung des Arbeitsvertrags.

**11. Progressionsvorbehalt bei Elterngeld**

Nach dem Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 21.9.2009 (Aktenzeichen VI B 31/09) unterliegt das Elterngeld in vollem Umfang dem Progressionsvorbehalt und nicht etwa nur der den monatlichen Sockelbetrag von 300 € übersteigende Betrag.

**Hinweis:**

Diese Frage ist allerdings noch nicht endgültig geklärt. Insofern ist nun unter dem Aktenzeichen 2 BvR 2604/09 beim Bundesverfassungsgericht eine Verfassungsbeschwerde anhängig.

**12. Steuerlicher Abzug von Studienkosten****a) Kosten eines Erststudiums**

Nach wie vor ist ungeklärt, ob unter der aktuellen Rechtslage die Kosten für ein Erststudium als vorweggenommene Werbungskosten berücksichtigt werden können. Dazu ist beim Finanzgericht Münster unter dem Aktenzeichen 11 K 4489/09 F ein **Musterverfahren anhängig**.

**Hinweis:**

In konkreten Fällen sollte der Werbungskostenabzug begehrt werden. Gegen einen ablehnenden Bescheid müsste dann Einspruch eingelegt und mit Hinweis auf das Musterverfahren beim Finanzgericht Münster ein Ruhen des Verfahrens beantragt werden.

**b) Studiengebühren**

Mit Urteil vom 17.12.2009 (Aktenzeichen VI R 63/08) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass Studiengebühren, die die Eltern für den Besuch des Kindes an einer privaten Hochschule zahlen, bei den Eltern nicht als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig sind.

**c) Aufwendungen für ein Erststudium nach abgeschlossener Berufsausbildung**

Mit Urteil vom 18.6.2009 (Aktenzeichen VI R 14/07) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass Aufwendungen für ein **Erststudium nach einer abgeschlossenen Berufsausbildung** als Werbungskosten abzugsfähig sind.

Im Urteilsfall besaß die 1967 geborene Klägerin eine abgeschlossene Ausbildung als Buchhändlerin. Nach Abschluss der Ausbildung begann sie zunächst ein Sonderschulpädagogik-Studium, welches sie allerdings auf Grund einer Schwangerschaft nicht beendete. Im Jahr 2002 begann sie ein Studium zur Grund-, Haupt- und Realschullehrerin. Für das Streitjahr 2005 machte die Klägerin den Abzug der Aufwendungen für das Studium in Höhe von 6 424 € als Werbungskosten geltend. Das Finanzamt sah diese Ausgaben als Berufsausbildungskosten an und ließ sie nur in Höhe des gesetzlichen Maximalbetrages von 4 000 € zum Abzug zu. Der Bundesfinanzhof entschied dagegen zu Gunsten der Klägerin für den vollen Werbungskostenabzug.

**d) Übernahme von Studiengebühren durch den Arbeitgeber**

Fallen Studiengebühren im Rahmen eines an den Berufsakademien angebotenen dualen Systems an und werden diese durch den Arbeitgeber übernommen, so erfolgt die lohnsteuerliche Behandlung nach der Verfügung der Senatsverwaltung für Finanzen Berlin vom 4.5.2009 (Aktenzeichen III B – S 2332 – 12/2006) nach folgenden Grundsätzen:

- **Übernahme der Studiengebühren durch den Arbeitgeber aus eigener Verpflichtung:** Schließt der Arbeitgeber unmittelbar mit der Berufsakademie einen Kooperationsvertrag, aus dem sich ergibt, dass er alleiniger Schuldner der Studiengebühren für den Studierenden ist, so erfolgt die Zahlung der Studiengebühren aus ganz überwiegend eigenbetrieblichem

Interesse, sodass kein steuerpflichtiger Arbeitslohn vorliegt.

- **Übernahme von Studiengebühren aus arbeitsvertraglicher Verpflichtung:** Gleiches gilt, wenn der Arbeitgeber die vom studierenden Arbeitnehmer geschuldeten Studiengebühren übernimmt. Voraussetzung ist allerdings, dass das ganz überwiegend eigenbetriebliche Interesse durch eine Rückzah-

lungsverpflichtung des Studierenden, wenn er das ausbildende Unternehmen auf eigenen Wunsch innerhalb von zwei Jahren nach Studienabschluss verlässt, dokumentiert wird.

## KONTAKTE UND HINWEISE



SPAETH & SCHNEIDER PARTNERSCHAFT  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft/ Steuerberatungsgesellschaft

Marienplatz 44  
88212 Ravensburg

Telefon: 0751 8801-0  
Telefax: 0751 8801-50  
email@spaeth-schneider.de  
www.spaeth-schneider.de

### Ihre Ansprechpartner

Bei Fragen zu einzelnen Artikeln oder Interesse an den genannten Quellen helfen wir Ihnen gerne weiter. Bitte wenden Sie sich hierzu an die bekannten Mitarbeiter unserer Gesellschaft. Bei Anregungen zum Inhalt oder zur Darstellung unserer Mitteilungen wenden Sie sich bitte an Herrn Dipl.-Kfm. WP/StB Klaus Schneider, Telefon 0751/ 8801-0 oder email@spaeth-schneider.de.

Bei Fragen zum Versand wenden Sie sich bitte an Frau Karin Wehrwein oder Frau Ingrid Link, Telefon 0751/ 8801-0.

### Hinweise

Unsere Mitteilungen sollen Mandanten und Geschäftspartner über steuerliche, betriebswirtschaftliche oder allgemein unternehmensbezogene Fragen informieren. Bei der Themenauswahl berücksichtigen wir die Relevanz und Dringlichkeit für unsere Mandanten. Wir können daher keinen Anspruch auf Vollständigkeit erheben. Die fachlichen Aussagen sind zwangsläufig allgemeiner Art und lassen sich nicht unbezogen auf den konkreten Einzelfall übertragen.