

[1 Erbschaftsteuerreform in Kraft getreten](#)

[2 Steuerfreie Einnahmen aus ehrenamtlicher Tätigkeit](#)

[3 Neuregelung der Abzugsfähigkeit von Schulgeldzahlungen](#)

[4 Kindergeld bzw. Kinderfreibeträge auch bei Kindern, die arbeitssuchend gemeldet sind](#)

[5 Abziehbarkeit von Mitgliedsbeiträgen an Kulturfördervereine](#)

[6 Steuervergünstigungen auch bei grenzüberschreitenden Spenden?](#)

[7 Pendlerpauschale verfassungswidrig](#)

[8 Steuerfreiheit der Leistungen des Arbeitgebers zur Gesundheitsvorsorge](#)

[9 Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigungen 2009 - Verwendung der Identifikationsnummer oder der eTIN](#)

[10 Aufwendungen für NLP- und Supervisionskurse können Werbungskosten sein](#)

[11 Dienstwagenbesteuerung für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte](#)

[12 Steuerliche Anerkennung von Umzugskosten](#)

[13 Reisekosten und Reisekostenvergütungen bei Auswärtstätigkeiten](#)

[14 Anforderung an die Leistungsbeschreibung in umsatzsteuerlichen Rechnungen](#)

[15 Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben \(Sachentnahmen\)](#)

[16 Befristete Verbesserung der Abschreibungsbedingungen](#)

[17 Steuerbürokratieabbaugesetz verkündet](#)

[18 Steuerbegünstigung des Veräußerungsgewinns bei anschließendem Tätigwerden des Veräußerers für den Erwerber](#)

[19 Gesellschafterbezogene Ermittlung der Überentnahmen beim beschränkten betrieblichen Schuldzinsenabzug](#)

[20 Einschränkung der Besteuerungsprivilegien für Lebensversicherungen](#)

[21 Vermietungsabsicht bei leer stehender Wohnung ist zu belegen](#)

[22 Verluste aus der Vermietung einer Ferienwohnung](#)

[23 Koalitionsbeschlüsse zum Konjunkturpaket II](#)

[24 Übertragung von Geschäftsanteilen nach der Reform des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts](#)

[25 Jahressteuergesetz 2009](#)

[26 Bilanzielle Behandlung des Körperschaftsteuerguthabens](#)

[27 § 17 EStG erfordert hinsichtlich der Frage der Wesentlichkeit einer Beteiligung eine veranlagungsbezogene Betrachtungsweise](#)

[28 Veräußerung entstrickter einbringungsgeborener Anteile](#)

[29 Kapitalertragsteuer bei irrtümlich gezahlter Gewinnausschüttung](#)

[30 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung](#)

## 1 Erbschaftsteuerreform in Kraft getreten

Das **Erbschaftsteuerreformgesetz** ist quasi in letzter Minute am 31.12.2008 im Bundesgesetzblatt verkündet worden und damit **am 1.1.2009 in Kraft getreten**. Somit hat der Gesetzgeber das nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts nicht verfassungskonforme bisherige Recht abgelöst. Ob nun das neue Recht einer verfassungsrechtlichen Überprüfung standhält, wird in Expertenkreisen teilweise angezweifelt. Dennoch muss man sich zunächst auf das neue Recht einstellen. Gegenüber den verschiedenen Entwürfen sind gerade in der letzten Phase des Gesetzgebungsverfahrens noch erhebliche Änderungen erfolgt. Im Folgenden werden die wesentlichen Kernpunkte des neuen Rechts, wie dieses im Bundesgesetzblatt verkündet wurde, dargestellt.

Hinweis:

Im Hinblick auf das Auslaufen des bisherigen Rechts sind in den vergangenen Monaten in großem Umfang steuerlich motivierte Übertragungen auf die nächste Familiengeneration erfolgt. Da nunmehr die steuerlichen Rahmenbedingungen wieder eine gewisse Stabilität erreicht haben, sollten die nichtsteuerlichen Aspekte derartiger Übertragungen in den Vordergrund treten. Besonderes Augenmerk gilt der Sicherung des erarbeiteten Vermögens - insbesondere bei Vorhandensein von Betriebsvermögen - und der Vermeidung von Streit in der Familie durch eine klare und als gerecht empfundene Erbregelung. Der steuerlichen Komponente ist insoweit im Hinblick auf eine Sicherung der Liquidität Bedeutung beizumessen, da im Erbfall Erbschaftsteuer anfallen kann, die zu einem ggf. sehr merklichen Liquiditätsabfluss führt. Anzuraten ist gerade in Bezug auf die neuen steuerlichen Rahmenbedingungen eine zumindest grobe Abschätzung der potenziell anfallenden Erbschaftsteuer und die Beachtung dieser Erkenntnisse bei der Strukturierung des Vermögens, um den Nachfolgern genügend liquides oder leicht liquidierbares Vermögen zuzuwenden, damit die anfallende Erbschaftsteuer nicht den Erhalt von Unternehmensvermögen oder auch von Grundvermögen gefährdet. Zu denken ist bei diesen Überlegungen aber auch an die neu eingeführten Stundungsmöglichkeiten, die der Gesetzgeber den Erben in bestimmten Fällen gewährt, wobei vergleichbare Stundungsregelungen bislang allerdings von der Finanzverwaltung äußerst restriktiv gehandhabt wurden.

Die neuen steuerrechtlichen Rahmenbedingungen sind zunächst dadurch geprägt, dass sehr viele Übertragungen ohne Steuerbelastung vollzogen werden können. Dies resultiert insbesondere aus den umfassenden persönlichen und sachlichen Steuerbefreiungen. Zunächst sind die **persönlichen Freibeträge** herauszustellen:

	Freibetrag bisher	neuer Freibetrag
Ehegatte	307 000 €	500 000 €
Eingetragener Lebenspartner	5 200 €	500 000 €
Kinder und Kinder verstorbener Kinder	205 000 €	400 000 €
Enkelkinder	51 200 €	200 000 €
andere Erwerber der Steuerklasse I, wie Urenkel und Eltern des Erblassers	51 200 €	100 000 €
Erwerber der Steuerklasse II (z.B. Geschwister, Schwiegerkinder oder Abkömmlinge ersten Grades von Geschwistern)	10 300 €	20 000 €
Erwerber der Steuerklasse III (übrige Erwerber)	5 200 €	20 000 €

Hinweis:

Bei der Übertragung auf Kinder ist zu beachten, dass der Freibetrag von nunmehr 400 000 € je Schenker bzw. Erblasser und je Kind gilt, d.h. jeder Ehegatte kann steuerfrei Vermögen in Höhe von 400 000 € an ein Kind übertragen.

Des Weiteren können wie im bisherigen Recht die persönlichen Freibeträge nach Ablauf von zehn Jahren nach einer Schenkung erneut genutzt werden, sodass sich aus steuerlicher Sicht die Überlegung anbietet, Teile des Vermögens bereits frühzeitig zu übertragen.

Daneben sind **sachliche Steuerbefreiungen** herauszustellen. Dies gilt zunächst für die Übertragung von Hausrat. Nunmehr neu ist die Steuerbefreiung der **Übertragung des Familienheims** im Rahmen eines Erbfalls. An diese Steuerbefreiung sind allerdings Bedingungen geknüpft:

- Die Immobilie muss im Inland oder in einem EU/EWR-Land belegen sein und der Erblasser muss darin bis zum Tode eine Wohnung genutzt haben bzw. der Erblasser war aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert.

- Der Erwerber muss die Wohnung unverzüglich zu eigenen Wohnzwecken nutzen.
- Wird die eigene Nutzung durch den Erwerber (überlebender Ehegatte/eingetragener Lebenspartner oder Kinder) allerdings innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb aufgegeben, so entfällt die Steuerbefreiung rückwirkend. Schädlich ist insbesondere der Verkauf, die Vermietung oder ein längerer Leerstand. Unschädlich ist es dagegen, wenn der überlebende Ehegatte/eingetragene Lebenspartner die Wohnung aus zwingenden Gründen, z.B. weil die Unterbringung in einem Pflegeheim notwendig wird, nicht fortführen kann.
- Erben Kinder das Familienheim, so ist die Steuerbefreiung auf ein Familienheim mit einer Fläche von maximal 200 qm begrenzt. Wird diese Größe überschritten, so fällt auf den übersteigenden Teil grundsätzlich Erbschaftsteuer an, jedenfalls soweit nicht persönliche Freibeträge genutzt werden können.

Hinweis:

Im Einzelnen bleibt abzuwarten, wie die Finanzverwaltung einzelne Voraussetzungen auslegt. Dies gilt z.B. für die Frage, in welcher Frist Kinder in das geerbte Familienheim einziehen müssen.

Des Weiteren wurde der Freibetrag zur Berücksichtigung von **Pflegeleistungen**, die gegenüber dem Erblasser unentgeltlich oder gegen zu geringes Entgelt erbracht wurden, von 5 200 € auf 20 000 € erhöht.

Übersteigt der erbschaftsteuerliche Wert des übertragenen Vermögens die Freibeträge, so ist der **Erbschaftsteuertarif** von Bedeutung. Wie bislang steigt dieser mit der Höhe des Werts des Erwerbs und mit abnehmendem Verwandtschaftsgrad. Der Steuertarif in der Steuerklasse I, welcher also bei der Übertragung auf den Ehegatten, die Kinder und Stiefkinder, die Abkömmlinge der genannten Kinder und Stiefkinder und die Eltern und Voreltern bei dem Erwerb von Todes wegen gilt, ist von den Steuersätzen her gleich geblieben. Deutlich aufgerundet wurden dagegen die Tarifstufen. Der Tarif beginnt mit einem Steuersatz von 7 % und erreicht bei einem steuerpflichtigen Erwerb von 26 Mio. € den Maximalsatz von 30 %. Die Steuersätze der Steuerklassen II und III, also bei allen anderen Erwerbern, so z.B. bei Geschwistern, den Abkömmlingen ersten Grades von Geschwistern, Schwiegerkindern und Schwiegereltern, sind nunmehr identisch und deutlich angehoben. In diesen Steuerklassen beträgt der Steuersatz 30 % bzw. ab einem steuerpflichtigen Erwerb von 13 Mio. € dann 50 %.

Hinweis:

Insbesondere bei der Übertragung auf Geschwister oder Abkömmlinge ersten Grades von Geschwistern gelten nun deutlich höhere Steuersätze als bislang. Da in diesen Fällen die Freibeträge vergleichsweise gering sind, kommt es regelmäßig zu erheblichen Steuerbelastungen, welche in die Überlegungen zur Erbregelung bzw. zur Strukturierung des Vermögens einzubeziehen sind.

Wesentlicher Kernpunkt des Erbschaftsteuerreformgesetzes ist die **Neuregelung der Bewertungsvorschriften**. Im Grundsatz werden nun alle Vermögensgegenstände mit dem Verkehrswert bewertet. Dies führt zu folgenden bedeutenden Veränderungen gegenüber dem früheren Recht:

- **Immobilien** wurden bislang vielfach deutlich unter dem Verkehrswert bewertet. Nunmehr erfolgt ein Ansatz mit dem Verkehrswert, sodass sich oftmals ein deutlich höherer Wertansatz als bislang ergibt. In bestimmten Fällen stellt sich das neue Recht aber auch günstiger als die Vorgängerregelung dar. Die Bewertung erfolgt nach verschiedenen Verfahren. Bei vermieteten Immobilien kommt das Ertragswertverfahren zur Anwendung. Dabei wird das Gebäude mit dem Ertragswert bewertet, welcher ausgehend von der üblichen Miete und dem ortsüblichen Liegenschaftszins ermittelt wird. Hinzu kommt dann noch der Wert des Grund und Bodens, welcher mittels der Bodenrichtwerte errechnet wird. Bei Ein- und Zweifamilienhäusern und bei Eigentumswohnungen kommt das sog. Vergleichswertverfahren zur Anwendung. Dabei ist der Wert aus gezahlten Verkaufspreisen von Vergleichsgrundstücken abzuleiten, wobei Grundlage vorrangig die von den Gutachterausschüssen mitgeteilten Vergleichspreise sein sollen.
- **Betriebsvermögen**, also Einzelunternehmen und Anteile an Personen- sowie Kapitalgesellschaften werden - soweit kein Börsen- oder Marktpreis feststeht - ebenfalls grundsätzlich mit dem Ertragswert bewertet. Zu dessen Ermittlung stehen verschiedene Methoden zur Auswahl. Insbesondere bei ertragsstarken Personengesellschaften ergeben sich nach neuem Recht erheblich höhere Werte als nach bisherigem Recht. Auch ist die Bewertung sehr viel aufwendiger geworden als bislang.

Diese Bewertung des Betriebsvermögens und von Anteilen an Kapitalgesellschaften ist allerdings verbundenen mit einer umfassenden "**Verschonungsregelung**". Im günstigsten Fall unterliegt die Übertragung solchen Vermögens keiner Erbschaft- oder Schenkungsteuer. Dabei kann **zwischen zwei Alternativen gewählt werden**. Die Voraussetzungen für die Begünstigungen und deren Umfang stellen sich im Wesentlichen wie folgt dar:

	<b>Regelfall</b>	<b>Auf Antrag</b>
<b>Voraussetzungen</b>	Betriebsvermögen (Einzelunternehmen oder Anteil an einer Personengesellschaft) oder Anteile an Kapitalgesellschaften bei Beteiligungsquote über 25 %	
	nicht mehr als 50 % Verwaltungsvermögen	nicht mehr als 10 % Verwaltungsvermögen
	7 Jahre Behaltefrist	10 Jahre Behaltefrist
	Lohnsumme kumuliert über die 7 Jahre 650 % der Ausgangslohnsumme	Lohnsumme kumuliert über die 10 Jahre 1 000 % der Ausgangslohnsumme
	Verwaltungsvermögen mindestens 2 Jahre im Betriebsvermögen	
<b>Begünstigung</b>	<b>Bewertungsabschlag 85 %</b> (also nur 15 % zu versteuern)	<b>Bewertungsabschlag 100 %</b> (also gar keine Besteuerung)
	Immer (im Ergebnis) Anwendung des Steuersatzes der günstigsten Steuerklasse I	

Hinweis:

Die Verschonungsregelung für Betriebsvermögen und für Kapitalgesellschaftsanteile ist im Einzelnen komplex und konnte in der vorstehenden Tabelle nur im Überblick dargestellt werden.

Das neue Recht **tritt zum 1.1.2009 in Kraft**. Für **Erbfälle, die nach dem 31.12.2006 eingetreten sind**, kann auf Antrag aber auch schon das neue Recht angewandt werden. Dieser Antrag muss bis zum 30.6.2009 gestellt werden. Allerdings kommen in diesem Fall die neuen erhöhten Freibeträge nicht zur Anwendung, sondern die Freibeträge in bisheriger Höhe.

Hinweis:

In derartigen Fällen ist eingehend zu prüfen, welche Gesetzeslage günstiger ist. Gerade bei einer selbst genutzten Immobilie und in manchen Fällen auch bei Betriebsvermögen kann das neue Recht günstiger sein. Diese Entscheidung kann aber nur unter Hinzuziehung steuerlichen Rats mittels Erstellung einer konkreten Vergleichsrechnung getroffen werden.

## 2 Steuerfreie Einnahmen aus ehrenamtlicher Tätigkeit

Einnahmen aus ehrenamtlicher Tätigkeit sind in weitem Rahmen steuerlich freigestellt. Die **Steuerfreiheit** ist begrenzt auf einen Betrag von **500 € pro Jahr**. Die Finanzverwaltung hat mit Schreiben vom 25.11.2008 (Aktenzeichen IV C 4 - S 2121/07/0010) umfangreich zu Einzelfragen dieser Steuerbefreiung Stellung genommen. In der Praxis hat diese Steuerbefreiung eine große Bedeutung. Aus diesem Grunde stellen wir die wichtigsten Aspekte dar:

- Begünstigt ist ein weites Spektrum an **Tätigkeiten**. Die Finanzverwaltung zählt beispielhaft auf: die Tätigkeiten der Mitglieder des Vorstands, des Kassierers, der Bürokräfte, des Reinigungspersonals, des Platzwirts, des Aufsichtspersonals, der Betreuer und Assistenzbetreuer im Sinne des Betreuungsrechts. Nicht begünstigt ist allerdings die Tätigkeit eines Amateursportlers. Auch muss die Tätigkeit im Dienst oder Auftrag einer steuerbegünstigten Körperschaft für deren ideellen Bereich einschließlich ihrer Zweckbetriebe ausgeübt werden. Nicht begünstigt sind dagegen Tätigkeiten im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs und bei der Verwaltung des Vermögens.
- Die Tätigkeit muss **nebenberuflich ausgeübt werden**, wovon ausgegangen wird, wenn diese bezogen auf das Kalenderjahr nicht mehr als ein Drittel der Arbeitszeit eines vergleichbaren Vollzeiterwerbs in Anspruch nimmt.

Hinweis:

Nebenberuflichkeit setzt allerdings nicht die Ausübung eines Hauptberufs voraus, sodass auch die Tätigkeit von Hausfrauen, Vermietern, Studenten, Rentnern oder Arbeitslosen begünstigt sein kann. Eine rein formale Abtrennung bestimmter Aufgaben von einer Haupttätigkeit reicht allerdings nicht aus.

- Die Steuerbefreiung kann nicht in Anspruch genommen werden, wenn für die Einnahmen aus derselben Tätigkeit ganz oder teilweise der sog. **Übungsleiterfreibetrag** gewährt wird oder gewährt werden könnte.
- Der Freibetrag in Höhe von 500 € ist ein **Jahresbetrag**. Dieser wird auch dann nur einmal gewährt, wenn mehrere begünstigte Tätigkeiten ausgeübt werden.

Hinweis:

Der Freibetrag ist nicht zeitanteilig aufzuteilen, wenn die begünstigte Tätigkeit lediglich wenige Monate ausgeübt wird. Der Freibetrag ist personenbezogen, kann also bei zusammenveranlagten Ehegatten von jedem Ehegatten gesondert in Anspruch genommen werden.

- Vielfach **schreibt die Satzung eine unentgeltliche Tätigkeit des Vorstands vor**. In diesem Fall verstößt die Körperschaft mit der Zahlung von Vergütungen an Vorstandsmitglieder gegen das Gebot, sämtliche Mittel für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke zu verwenden. Zulässig ist jedoch der Ersatz tatsächlich entstandener Aufwendungen (z.B. Telefon- und Fahrtkosten). Der Einzelnachweis der Aufwendungen ist nicht erforderlich, wenn pauschale Zahlungen den tatsächlichen Aufwand offensichtlich nicht übersteigen; dies gilt nach Auffassung der Finanzverwaltung aber nicht, wenn durch die pauschalen Zahlungen auch Zeitaufwand abgedeckt werden soll.

Hinweis:

Eine **Rückspende** der steuerfrei ausgezahlten Aufwandsentschädigung oder Vergütung an die steuerbegünstigte Körperschaft wird von der Finanzverwaltung grds. anerkannt. Insoweit sind im Einzelfall allerdings bestimmte Voraussetzungen zu beachten.

### 3 Neuregelung der Abzugsfähigkeit von Schulgeldzahlungen

Neu geregelt wurde der Sonderausgabenabzug von Schulgeldzahlungen. Abzugsfähig sind nunmehr **30 % des Entgelts, höchstens 5 000 €**, das der Steuerpflichtige für ein Kind, für das er Anspruch auf einen Kinderfreibetrag oder Kindergeld hat, für dessen Besuch einer Schule in freier Trägerschaft oder einer überwiegend privat finanzierten Schule entrichtet. Nach wie vor ist das Entgelt, soweit es für Beherbergung, Betreuung und Verpflegung des Kindes gezahlt wird, nicht begünstigt.

Voraussetzung ist, dass die Schule in der EU oder EWR liegt und die Schule zu einem im Inland anerkannten Schulabschluss führt oder auf einen Schul-, Jahrgangs- oder Berufsabschluss vorbereitet.

Hinweis:

Diese Neuregelung gilt erstmals für Schulgeldzahlungen im Jahr 2008. Für **ausländische Schulen**, die die vorgenannten Bedingungen erfüllen, gilt die bisherige Gesetzesfassung für noch nicht bestandskräftige Steuerfestsetzungen der **Jahre vor 2008** mit der Maßgabe, dass es sich nicht um eine gemäß Art. 7 Abs. 4 Grundgesetz staatlich genehmigte oder nach Landesrecht anerkannte allgemein bildende Ergänzungsschule handeln muss.

### 4 Kindergeld bzw. Kinderfreibeträge auch bei Kindern, die arbeitssuchend gemeldet sind

Hinzuweisen ist auf ein aktuelles Urteil des Bundesfinanzhofs. Ein volljähriges Kind wird u.a. dann steuerlich berücksichtigt, wenn es das 21. Lebensjahr noch nicht vollendet hat, nicht in einem Beschäftigungsverhältnis steht und bei einer Agentur für Arbeit **als arbeitssuchend gemeldet** ist. Insoweit ist aber zu beachten, und dies hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 19.6.2008 (Aktenzeichen III R 68/05) bestätigt, dass eine einmalige Meldung nur drei Monate gilt, da die Arbeitsvermittlung nach dieser Frist eingestellt wird und das Kind dann nicht mehr als arbeitssuchend gilt. Der Kindergeldanspruch entfällt dann ab dem Folgemonat.

Im Urteilsfall hatte sich ein 18-Jähriger als arbeitssuchend gemeldet und wurde beim Kindergeld berücksichtigt. Da er aber einen Termin bei der Arbeitsvermittlung ohne Angabe von Gründen nicht wahrgenommen hatte, wurde sein Bewerberangebot abgemeldet und die Kindergeldzahlung ab dem Folgemonat eingestellt. Dies hat der Bundesfinanzhof bestätigt.

Hinweis:

Die Fortzahlung des Kindergeldes hätte erreicht werden können, wenn das Kind den Termin wahrgenommen und ggf. nach Ablauf der dreimonatigen Frist die Meldung als Arbeitssuchender erneuert hätte.

## 5 Abziehbarkeit von Mitgliedsbeiträgen an Kulturfördervereine

Steuerlich abziehbar sind nunmehr auch Mitgliedsbeiträge an Kunst-/Kulturfördervereine und das auch dann, wenn diese den Mitgliedern Vergünstigungen, wie z.B. Jahresgaben, verbilligten Eintritt oder Veranstaltungen für Mitglieder gewähren.

## 6 Steuervergünstigungen auch bei grenzüberschreitenden Spenden?

Für grenzüberschreitende Spenden sollten nach Ansicht des Generalanwalts beim Europäischen Gerichtshof Paolo Mengozzi dieselben Steuervergünstigungen gewährt werden wie für Spenden an inländische Einrichtungen. Wie Mengozzi in seinen am 14.10.2008 vorgelegten Schlussanträgen zur Rechtssache Hein Persche/Finanzamt Lüdenscheid ausführt, verstößt eine Regelung, wonach der Spendenempfänger für die steuerliche Abzugsfähigkeit im Inland ansässig sein muss, gegen die Kapitalverkehrsfreiheit.

Im Urteilsfall beehrte der deutsche Staatsangehörige Hein Persche in seiner ESt-Erklärung 2003 einen Steuerabzug wegen einer Sachspende im Wert von rund 18 180 € an ein in Portugal ansässiges und dort als gemeinnützig anerkanntes Seniorenheim, an das ein Kinderheim angegliedert ist.

Hinweis:

In vergleichbaren Praxisfällen kann nur angeraten werden, den Spendenabzug bei Zuwendungen an ausländische - zumindest im EU/EWR-Ausland belegene - gemeinnützige Einrichtungen zu begehren und durch ausreichende Dokumentationen über die gemeinnützige Tätigkeit der ausländischen Einrichtung zu untermauern. Gegen ablehnende Bescheide kann Einspruch eingelegt und mit Hinweis auf das beim Europäischen Gerichtshof unter dem Aktenzeichen C-318/07 anhängige Verfahren ein Ruhen des eigenen Verfahrens beantragt werden.

## 7 Pendlerpauschale verfassungswidrig

Das Bundesverfassungsgericht hat mit Beschluss vom 9.12.2008 (Aktenzeichen 2 BvL 1/07, 2/07, 1/08, 2/08) die zum 1.1.2007 eingeführte Pendlerpauschale, die eine steuerliche Geltendmachung der Aufwendungen für die Wege zur Arbeitsstätte erst ab dem 21. Entfernungskilometer in Form einer Pauschale von 0,30 € je Entfernungskilometer vorsieht, als verfassungswidrig eingestuft. Der Gesetzgeber ist nun verpflichtet, **rückwirkend auf den 1.1.2007** die Verfassungswidrigkeit durch Umgestaltung der Rechtslage zu beseitigen. Bis dahin bleibt die jetzige Regelung vorläufig und zwar ohne die Beschränkung auf Entfernungen erst ab dem 21. Kilometer anwendbar.

Konkret ergeben sich für betroffene Steuerpflichtige folgende Konsequenzen:

- Steuerbescheide der betroffenen Jahre sind regelmäßig insoweit vorläufig ergangen. In diesen Fällen erfolgt nun von Seiten der Finanzverwaltung eine Änderung, ohne dass dies eines Antrags durch den Steuerpflichtigen bedarf.

Hinweis:

Soweit in der Steuererklärung keine Angaben zur Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und der Zahl der Arbeitstage gemacht wurden, muss dies vom Steuerpflichtigen formlos gegenüber der Finanzverwaltung nachgeholt werden, damit eine geänderte Steuerfestsetzung erfolgen kann.

- Im Hinblick auf die notwendige gesetzliche Neuregelung werden alle zukünftig erlassenen Steuerbescheide hinsichtlich des Abzugs von Aufwendungen für die Wege zur Arbeitsstätte erneut vorläufig erlassen.

Grundsätzlich hat dieser höhere Werbungskostenabzug der Arbeitnehmer keine Auswirkungen auf die **Sozialversicherung**. Auswirkungen ergeben sich aber insoweit, als **Fahrtkostenzuschüsse des Arbeitgebers** gewährt werden. Zunächst sind auf Grund der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts Arbeitgeber nunmehr wieder berechtigt, den Arbeitnehmern gewährten Fahrtkostenzuschuss bereits ab dem ersten Kilometer des Arbeitswegs pauschal zu versteuern. Im Falle der Pauschalversteuerung fallen keine Sozialversicherungsbeiträge an.

Soweit für die vergangenen Entgeltabrechnungszeiträume 2007 und 2008 noch eine Pauschalbesteuerung zulässig ist, tritt auch die Folge der Sozialversicherungsbeitragsfreiheit ein. In diesen Fällen ist also ein **Erstattungsanspruch für zurückliegende Zeiträume** gegeben, wenn nun eine Pauschalbesteuerung erfolgt.

Hinweis:

Die Finanzverwaltung (Schreiben vom 30.12.2008, Aktenzeichen IV C 5 - S 2351/08/10005) lässt eine rückwirkende Korrektur für alle nach dem 31.12.2006 beginnenden Lohnzahlungszeiträume zu. Dies gilt auch dann, wenn die Lohnsteuerbescheinigung für das Jahr 2007 oder 2008 schon übermittelt worden ist. Die Lohnsteuerbescheinigung ist dann nicht zu ändern, vielmehr hat der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die vorgenommene Pauschalierung zu bescheinigen. Mittels dieser Bescheinigung kann dann der Arbeitnehmer im Rahmen der Einkommensteueranmeldung eine entsprechende Minderung des Arbeitslohns (und der Entfernungspauschale) geltend machen.

Die Sozialversicherungsträger lassen insoweit eine Verrechnung der zu Unrecht gezahlten Beiträge mit den laufenden zu zahlenden Beiträgen zu. Wichtig ist allerdings eine sorgfältige Dokumentation der Vorgehensweise bei der Verrechnung, welche bei einer späteren Betriebsprüfung vorgelegt werden muss. Entgegen den üblichen Grundsätzen ist in diesen Fällen ausnahmsweise eine Verrechnung über den Zeitraum von 24 Kalendermonaten hinaus zulässig und muss spätestens bis zum Dezember 2009 erfolgt sein. Allerdings ist in diesem Zusammenhang vom Arbeitgeber zu gewährleisten, dass Verrechnungen nur für die Arbeitnehmer vorgenommen werden, denen zwischenzeitlich keine entgeltabhängigen Leistungen, wie z.B. Krankengeld oder Übergangsgeld, durch die Sozialversicherung gewährt worden sind. Für alle Fälle mit entgeltabhängiger Leistungsgewährung sind vielmehr gesonderte Erstattungsanträge bei der jeweils zuständigen Einzugsstelle zu stellen.

Hinweis:

Wegen der Einführung des Gesundheitsfonds ab dem Januar 2009 ist zu beachten, dass ab Januar 2009 vorgenommene Verrechnungen für die Zeiten bis zum 31.12.2008 nicht in den laufenden Beitragsnachweis aufgenommen werden können, sondern unter Angabe des Zeitraums, auf den die Beiträge entfallen, in einem Korrektur-Beitragsnachweis gesondert auszuweisen sind.

## **8 Steuerfreiheit der Leistungen des Arbeitgebers zur Gesundheitsvorsorge**

Nach der Neuregelung durch das Jahressteuergesetz 2009 bleiben Ausgaben des Arbeitgebers für die betriebliche Gesundheitsförderung bis zu einem Betrag von **500 € je Arbeitnehmer und Kalenderjahr lohnsteuer- und sozialversicherungsfrei**. Von dem Befreiungstatbestand erfasst werden Leistungen zur Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustands sowie zur betrieblichen Gesundheitsförderung. Diese müssen hinsichtlich Qualität, Zweckbindung und Zielgerichtetheit den Anforderungen der §§ 20 und 20a SGB V genügen.

Hinweis:

Die Qualität bzw. der fachliche Standard der Maßnahmen muss entsprechend nachgewiesen werden. Welche Nachweise im Einzelnen erforderlich sind, ist derzeit noch nicht geklärt. Im Zweifel sollten entsprechende Bescheinigungen des Anbieters zum Lohnkonto genommen werden.

Werden diese Qualitätsvorgaben nicht erfüllt, so liegt im Grundsatz Arbeitslohn vor, der lohnsteuer- und sozialversicherungspflichtig ist. Als Beispiel kann genannt werden, wenn der Arbeitgeber allen seinen Arbeitnehmern, die ihm die Mitgliedschaft in einem Fitnessstudio nachweisen, einen monatlichen Barzuschuss von 30 € zahlt. Bei Sachzuwendungen kann allerdings auch die Anwendung der 44 €-Freigrenze zu prüfen sein.

Beispiel:

Der Arbeitgeber schließt einen Vertrag mit einem Fitnesscenter für seine Arbeitnehmer ab. Monatlicher Preis: 40 € (brutto). Es handelt sich um eine Sachzuwendung an den Arbeitnehmer. Für den allgemeinen Besuch des Fitnesscenters kommt die neu geregelte Steuerfreiheit nicht zur Anwendung, jedoch ist die Anwendung der 44 €-Freigrenze zu prüfen.

Begünstigt sind nur Leistungen, die zusätzlich zur ohnehin geschuldeten Leistung erbracht werden. Entgeltumwandlungen sind damit vom Befreiungstatbestand ausgeschlossen.

Hinweis:

Die Steuerbefreiung für Leistungen des Arbeitgebers zur Gesundheitsvorsorge ist bereits für Leistungen im Kalenderjahr 2008 anwendbar. Das Sozialversicherungsrecht folgt dem Steuerrecht, sodass die Steuerbefreiung gleichermaßen dazu führt, dass kein Arbeitsentgelt vorliegt. Mit der Einführung der neuen Steuerbefreiung dürften jedoch keine rückwirkenden Auswirkungen auf die Sozialversicherung verbunden sein. In der Kranken-, Pflege-, Renten- und Arbeitslosenversicherung kann sich die Einführung einer Befreiungsregelung erst von dem Zeitpunkt an auswirken, in dem das Jahressteuergesetz 2009 Rechtskraft erlangt hat.

## **9 Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigungen 2009 - Verwendung der Identifikationsnummer oder der eTIN**

Auf Grund gesetzlicher Neuregelung hat der Arbeitgeber nach Vergabe der Identifikationsnummer für die Datenübermittlung der Lohnsteuerbescheinigung anstelle des lohnsteuerlichen Ordnungsmerkmals (eTIN) die Identifikationsnummer des Arbeitnehmers zu verwenden. Nach dem Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 28.11.2008 (Aktenzeichen IV C 5 - S 2378/0) ist für die Datenübermittlung der **Lohnsteuerbescheinigungen 2009** das lohnsteuerliche Ordnungsmerkmal (**eTIN** = elektronische Transfer-Identifikations-Nummer) zu verwenden, da die Lohnsteuerkarten 2009 noch nicht durchgehend die Identifikationsnummer ausweisen. Es wird von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn der Arbeitgeber die steuerliche Identifikationsnummer bis auf Weiteres nicht in das Lohnkonto übernimmt.

## **10 Aufwendungen für NLP- und Supervisionskurse können Werbungskosten sein**

Tätigt der Arbeitnehmer Aufwendungen, um sich in dem ausgeübten Beruf fortzubilden, so liegen steuerlich abzugsfähige Werbungskosten vor. Abzugsgrenzen hiervon sind Bildungsaufwendungen, die der "Allgemeinbildung" dienen und damit zu den nicht abzugsfähigen Kosten der privaten Lebensführung gehören. Der Bundesfinanzhof mit zwei Urteilen vom 28.8.2008 (Aktenzeichen VI R 35/05 und VI R 44/04) seine Rechtsprechung zu Gunsten der steuerlich zu berücksichtigenden Fortbildungskosten weiterentwickelt. Folgende Fälle lagen den Entscheidungen zu Grunde:

- Im Streitfall VI R 35/05 waren die Kläger angestellt als interner Revisor bzw. als Vertreterin verschiedener Apothekenleiter und -inhaber tätig. Beide besuchten im Streitjahr "**Blockseminare Supervision**" mit den **Schwerpunkten Kommunikation und Kundenansprache**. Darüber hinaus begannen sie im Streitjahr das dreijährige Seminar "Berufsbegleitende Gruppe" mit einer **berufsbegleitenden Supervision** sowie Weiterbildung zu den Themen Kommunikation, Führung und berufliche Haltung. Teilnehmer der "Berufsbegleitenden Gruppe" waren Führungskräfte aus verschiedenen Berufsgruppen.
- Im Streitfall VI R 44/04 war die Klägerin als Leiterin der Redaktion eines internen Informationsblatts für Führungskräfte als Angestellte tätig. Sie war damit betraut, Interviews mit Führungskräften und der Unternehmensleitung zu führen, Gruppengespräche zu organisieren und zu leiten sowie zum Thema Kommunikation Artikel zu schreiben und Vorträge zu halten. In den Streitjahren nahm sie jeweils an vier Kursen zum "**Neuro-Linguistischen Programmieren**" (**NLP-Kurse**) teil. Gegenstand der NLP-Kurse war die Verbesserung der Kommunikationsfähigkeit der Teilnehmer. Teilnehmer der NLP-Kurse waren Führungskräfte aus unterschiedlichen Berufsgruppen.

Das Finanzamt versagte in beiden Fällen den steuerlichen Abzug mit der Begründung, dass auf Grund der persönlichen Weiterbildung die Kurse einen nicht nur ganz untergeordneten Bezug zur privaten Lebensführung gehabt hätten. Dem ist der Bundesfinanzhof nicht gefolgt. Vielmehr hat dieser entschieden, dass auch solche Aufwendungen als Werbungskosten steuerlich abzugsfähig sein können, wenn die erlernten Beratungsmethoden zur Sicherung und Verbesserung der Qualität der beruflichen Arbeit eingesetzt werden und die angestrebten Fähigkeiten als Bestandteil der Sozialkompetenz ("soft skills") Schlüsselqualifikationen darstellen, die bei der Wahrnehmung von Führungspositionen im Wirtschaftsleben erforderlich sind.

Hinweis:

Diese beiden Urteile dürften richtungsweisend zu Gunsten der Arbeitnehmer sein. Dennoch ist in jedem Einzelfall Vorsicht geboten. Insbesondere sollte der berufliche Bezug der Bildungsaufwendungen sehr sorgfältig dokumentiert werden. In den Urteilsfällen wurde die berufliche Veranlassung eines Lehrgangs, der die Verbesserung der Kommunikationsfähigkeit zum Gegenstand hat, nach Auffassung des Bundesfinanzhofs insbesondere dadurch indiziert, dass der Lehrgang von einem berufsmäßigen Veranstalter durchgeführt werde, ein homogener Teilnehmerkreis vorliege und der Erwerb der Kenntnisse und Fähigkeiten auf eine anschließende Verwendung in der beruflichen Tätigkeit angelegt sei.



## 11 Dienstwagenbesteuerung für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

Der Bundesfinanzhof hat in seinen Urteilen vom 4.4.2008 (Aktenzeichen VI R 85/04 und VI R 68/05) die Auffassung vertreten, dass der **Zuschlag von 0,03 % des Listenpreises je Entfernungskilometer** für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit einem Firmenwagen nur zur Anwendung kommt, wenn der Arbeitnehmer den **Dienstwagen tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nutzt**. Nach dem Schreiben der **Finanzverwaltung** vom 23.10.2008 (Aktenzeichen IV C 5 - S 2334/08/10010) werden die Rechtsgrundsätze der Urteile von den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder nicht geteilt. Vielmehr ist nach Auffassung der Finanzverwaltung der geldwerte Vorteil aus der privaten Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs zu privaten Fahrten im Falle der Anwendung der 1 %-Regelung zusätzlich mit monatlich 0,03 % des Listenpreises für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte anzusetzen, wenn das Kraftfahrzeug auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt werden kann. Ein Abstellen auf die tatsächliche Nutzung, wie nach den Urteilen des Bundesfinanzhofs angezeigt, soll dagegen nicht erfolgen, da dies aus dem Gesetz nicht ableitbar sei.

Die Finanzverwaltung lässt allerdings zu, dass bei **Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel für eine Teilstrecke** eine entsprechende Kürzung erfolgt, wenn das Kraftfahrzeug vom Arbeitgeber nur für die verbleibende Teilstrecke zur Verfügung gestellt worden ist. Der Arbeitgeber hat die Einhaltung seines Verbots zu überwachen. Aus Billigkeitsgründen kann der pauschale Nutzungswert auch dann auf der Grundlage der Entfernung, die mit dem Kraftfahrzeug tatsächlich zurückgelegt worden ist, ermittelt werden, wenn für die restliche Teilstrecke z.B. eine auf den Arbeitnehmer ausgestellte **Jahres-Bahnfahrkarte** vorgelegt wird.

Der **Bundesfinanzhof** hat mit Urteil vom 28.8.2008 (Aktenzeichen VI R 52/07) seine Rechtsprechung nochmals bestätigt. Ausdrücklich hat dieser ausgeführt, dass bei Vorlage einer Jahres-Bahnfahrkarte davon ausgegangen werden kann, dass für diese Strecke der Firmenwagen nicht genutzt wurde und daher auch kein entsprechender Nutzungsvorteil zu versteuern ist.

Hinweis:

Auf Grund der vielfach materiell sehr großen Auswirkungen sollte der restriktiven Sichtweise der Finanzverwaltung nicht gefolgt werden. Soweit entsprechende Beweise für die Nichtbenutzung des Firmenwagens vorgelegt werden können, ist es sinnvoll, die Kürzung der Firmenwagenbesteuerung im Zweifel mittels Rechtsbehelf durchzusetzen.

## 12 Steuerliche Anerkennung von Umzugskosten

Umzugskosten können steuerlich geltend gemacht werden, wenn der Umzug beruflich veranlasst ist. **Anzuerkennende Umzugsgründe** können beispielsweise die folgenden sein:

- bei Umzügen innerhalb der politischen Gemeinde: Wenn eine Werks- oder Dienstwohnung bezogen oder geräumt werden muss, wenn durch den Umzug eine steuerlich anerkannte doppelte Haushaltsführung beendet wird oder wenn der Arbeitsplatz dies erfordert, z.B. wenn eine schnelle Einsatzbereitschaft gewährleistet sein muss.
- bei einem Arbeitsplatzwechsel und
- bei erstmaligem Antritt einer Arbeitsstelle.

Entstandene **Umzugskosten** können nach den **Regelungen des Bundesumzugskostengesetzes** steuerlich geltend gemacht werden. Die angegebenen Pauschalbeträge sind durch Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 16.12.2008 (Aktenzeichen IV C 5 - S 2353/08/10007) neu festgesetzt worden:

- **Kosten der Wohnungssuche:** Absetzbar sind Aufwendungen für die Suche und Besichtigung einer Wohnung sowie Maklerkosten bei Anmietung einer Wohnung. Nicht geltend gemacht werden können dagegen Kosten für die Suche und den Erwerb eines Einfamilienhauses oder einer Eigentumswohnung. Fahrtkosten im Zusammenhang mit der Wohnungssuche können mit 0,30 € je gefahrenen Kilometer angesetzt werden.
- **Transportkosten und Reisekosten:** Angesetzt werden können die Kosten eines Umzugsunternehmens oder auch die Kosten eines Leihwagens. Ebenso die Reisekosten in Form einer Pauschale von 0,30 € je gefahrenen Kilometer bei Benutzung des eigenen Kfz oder der tatsächlichen Kosten bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel. Dies gilt auch für weitere Fahrten zur bisherigen Wohnung, z.B. um diese zu renovieren.

- **Mietenschädigung:** Muss, z.B. weil Kündigungsfristen einzuhalten sind, für dieselbe Zeit Miete für die bisherige und für die neue Wohnung gezahlt werden, so ist bis zum Einzugstag die Miete für die neue Wohnung und ab dem Auszugstag die Miete für die bisherige Wohnung anzusetzen.
- **Beschaffungskosten** für Kochherd, Öfen oder Heizgeräte.
- Kosten für **zusätzlichen Unterricht für Kinder** und zwar bei Beendigung des Umzugs ab 1.1.2008 i.H.v. 1 473 € je Kind, bei Beendigung des Umzugs ab 1.1.2009 i.H.v. 1 514 € je Kind und bei Beendigung des Umzugs ab 1.7.2009 i.H.v. 1 584 € je Kind.
- **sonstige Umzugsauslagen:** wahlweise nach Einzelnachweis, z.B. für Zeitungsannoncen für die Wohnungssuche, Kosten für Abbau und Wiederaufbau von Möbeln oder der Küche, Kosten für die Anpassung von Elektrogeräten, von Antennen oder Fernsprechan schlüssen, Kosten für Vorhänge, für das Umschreiben des Personalausweises, Schönheitsreparaturen in der bisherigen Wohnung oder für die Reinigung von Teppichböden. Alternativ können diese Kosten auch pauschal mit folgenden Werten angesetzt werden:

Beendigung des Umzugs ab	für Verheiratete	für Ledige	für jede weitere Person
1.1.2008	1 171 €	585 €	258 €
1.1.2009	1 204 €	602 €	265 €
1.7.2009	1 256 €	628 €	277 €

Hinweis:

Im Einzelfall sollten möglichst umfassend Belege für die entstandenen Kosten gesammelt werden.

### 13 Reisekosten und Reisekostenvergütungen bei Auswärtstätigkeiten

Bei beruflich (Arbeitnehmer) oder betrieblich (Unternehmer) bedingten **Auslandsreisen** können für **Verpflegungs- und Übernachtungskosten Pauschbeträge** angesetzt werden. Die Finanzverwaltung hat nun mit Schreiben vom 17.12.2008 (Aktenzeichen IV C 5 - S 2353/08/10006) die ab dem 1.1.2009 geltenden Werte veröffentlicht. Teilweise wurden die Pauschalbeträge an die geänderten Preisverhältnisse angepasst. Im Folgenden werden die wichtigsten Änderungen dargestellt. Vorab allerdings noch Hinweise zur Anwendung dieser Pauschbeträge:

- Bei Reisen vom Inland in das Ausland bestimmt sich der Pauschbetrag nach dem Ort, den der Steuerpflichtige vor 24 Uhr Ortszeit erreicht hat. Für eintägige Reisen ins Ausland und für Rückreisetage aus dem Ausland in das Inland ist der Pauschbetrag des letzten Tätigkeitsorts im Ausland maßgebend.
- Die Pauschbeträge für Übernachtungskosten sind nur in den Fällen der Arbeitgebererstattung anwendbar, für den Werbungskostenabzug sind die tatsächlichen Übernachtungskosten maßgebend.

Wichtige ab dem 1.1.2009 geänderte Pauschbeträge:

Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen bei einer Abwesenheitsdauer je Kalendertag von			Pauschbetrag für Übernachtungskosten
	mindestens 24 Stunden	weniger als 24, aber mindestens 14 Stunden	weniger als 14, aber mindestens 8 Stunden	
Albanien	23 €	16 €	8 €	110 €
Brasilien				
• Brasilia	38 €	25 €	13 €	130 €
• Rio de Janeiro	41 €	28 €	14 €	140 €
• Sao Paulo	38 €	25 €	13 €	95 €
• im Übrigen	36 €	24 €	12 €	100 €
China				

Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen bei einer Abwesenheitsdauer je Kalendertag von			Pauschbetrag für Übernachungskosten
	mindestens 24 Stunden	weniger als 24, aber mindestens 14 Stunden	weniger als 14, aber mindestens 8 Stunden	
• Chengdu	32 €	21 €	11 €	85 €
• Hongkong	72 €	48 €	24 €	150 €
• Peking	39 €	26 €	13 €	115 €
• Shanghai	42 €	28 €	14 €	140 €
• im Übrigen	33 €	22 €	11 €	80 €
Costa Rica	32 €	21 €	11 €	60 €
Griechenland				
• Athen	42 €	28 €	14 €	135 €
• im Übrigen	36 €	24 €	12 €	120 €
Indien				
• Chennai	30 €	20 €	10 €	135 €
• Kalkutta	33 €	22 €	11 €	120 €
• Mumbai	35 €	24 €	12 €	150 €
• Neu Delhi	35 €	24 €	12 €	130 €
• im Übrigen	30 €	20 €	10 €	120 €
Island	77 €	52 €	26 €	165 €
Japan				
• Tokio	51 €	34 €	17 €	130 €
• im Übrigen	51 €	34 €	17 €	90 €
Kenia	36 €	24 €	12 €	120 €
Kuwait	42 €	28 €	14 €	130 €
Montenegro	29 €	20 €	10 €	95 €
Namibia	29 €	20 €	10 €	85 €
Rumänien				
• Bukarest	26 €	17 €	9 €	100 €
• im Übrigen	27 €	18 €	9 €	80 €
Saudi-Arabien				
• Djidda	48 €	32 €	16 €	80 €
• Riad	48 €	32 €	16 €	95 €
• im Übrigen	47 €	32 €	16 €	80 €
Schweiz				
• Bern	42 €	28 €	14 €	115 €

Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen bei einer Abwesenheitsdauer je Kalendertag von			Pauschbetrag für Übernachungskosten
	mindestens 24 Stunden	weniger als 24, aber mindestens 14 Stunden	weniger als 14, aber mindestens 8 Stunden	
• Genf	51 €	34 €	17 €	110 €
• im Übrigen	42 €	28 €	14 €	110 €
Serbien	30 €	20 €	10 €	90 €
Taiwan	42 €	28 €	14 €	120 €
Türkei				
• Izmir, Istanbul	41 €	28 €	14 €	100 €
• im Übrigen	42 €	28 €	14 €	70 €

#### 14 Anforderung an die Leistungsbeschreibung in umsatzsteuerlichen Rechnungen

Der Unternehmer kann aus von anderen Unternehmern bezogenen Leistungen beim Finanzamt Vorsteuern geltend machen, wenn bestimmte Bedingungen erfüllt sind. Insbesondere muss eine Rechnung mit ausgewiesener Umsatzsteuer vorliegen und diese **Rechnung muss den Anforderungen des Umsatzsteuerrechts genügen**. Wir hatten schon mehrfach darauf hingewiesen, dass die Finanzverwaltung an die formalen Anforderungen umsatzsteuerlicher Rechnungen hohe Anforderungen stellt und bei Missachtung dieser Anforderungen der Vorsteuerabzug versagt werden kann.

Mit Urteil vom 8.10.2008 (Aktenzeichen V R 59/07) hat der Bundesfinanzhof die restriktive Auffassung der Finanzverwaltung bestätigt. Konkret ging es um das Erfordernis, dass nach dem Gesetz die Rechnung die Angabe über "die Menge und die Art (handelsübliche Bezeichnung) der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der sonstigen Leistungen", also eine **Beschreibung der erbrachten Lieferung oder Leistung** enthalten muss. Im vorliegenden Fall lautete die Rechnung wie folgt: "Für **technische Beratung und technische Kontrolle** im Jahr 1996 berechnen wir 100 000 DM zzgl. 15 % Mehrwertsteuer 15 000 DM Rechnungsbetrag 115 000 DM. Der Betrag ist sofort fällig durch Überweisung auf das Konto ...". Die Rechnung enthielt keine weiteren Angaben in Bezug auf die Leistungsbeschreibung und verwies auch nicht auf andere Geschäftsunterlagen. Auf der Rechnung war auch weder der Geschäftsgegenstand des leistenden Unternehmers noch dessen Niederlassung X angegeben.

Der Vorsteuerabzug wurde von der Finanzverwaltung versagt, was der Bundesfinanzhof nun bestätigte. Ausdrücklich betont der Bundesfinanzhof, dass die Leistungsbeschreibung "für technische Beratung und Kontrolle im Jahr 1996" nicht dazu ausreicht, die damit abgerechnete Leistung zu identifizieren, wenn diese sich weder aus den weiteren Angaben in der Rechnung noch aus ggf. in Bezug genommenen Geschäftsunterlagen weiter konkretisieren lässt.

Hinweis:

Deutlich wird, dass insbesondere beim Bezug von sonstigen Leistungen, wie z.B. Beratungsleistungen, dringend auf eine exakte Leistungsbeschreibung zu achten ist. Ggf. kann in der **Rechnung auf weitere Dokumente verwiesen werden**, in denen die bezogene Leistung beschrieben wird. Dann sind diese weiteren Dokumente aber mit der Rechnung aufzubewahren. Sinnvoll ist eine **durchgehende Überprüfung der eingehenden Rechnungen** auf die umsatzsteuerlichen Anforderungen und ggf. die Anforderung einer berechtigten Rechnung. Der leistende Unternehmer ist gesetzlich verpflichtet, eine den umsatzsteuerlichen Anforderungen genügende Rechnung auszustellen.

Kann keine ausreichende Rechnung vorgelegt werden, so droht die Versagung des Vorsteuerabzugs. Zwar kann im Grundsatz auch im Nachhinein noch eine Rechnungsberichtigung erfolgen, doch scheitert dies nicht selten daran, dass der leistende Unternehmer nicht mehr greifbar ist. Auch ergeben sich dann Zinsnachteile, da der Vorsteuerabzug erst in dem Zeitpunkt möglich ist, in dem die ordnungsgemäße Rechnung vorliegt.

## 15 Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen)

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

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

Das Bundesministerium der Finanzen hat mit Schreiben vom 19.12.2008 (Aktenzeichen IV A 4 - S 1547/0) die für das Jahr 2009 geltenden Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen) bekannt gemacht. Danach ergeben sich folgende Werte, die in der Gewinnermittlung und bei der Umsatzsteuer anzusetzen sind:

Gewerbebezug	Jahreswert für eine Person ohne Umsatzsteuer		
	7 % USt	19 % USt	insgesamt
Bäckerei	848 €	431 €	1 279 €
Fleischerei	673 €	1 009 €	1 682 €
Gast- und Speisewirtschaft			
a) mit Abgabe von kalten Speisen	807 €	1 211 €	2 018 €
b) mit Abgabe von kalten und warmen Speisen	1 117 €	1 991 €	3 108 €
Getränke (Einzelhandel)	0 €	364 €	364 €
Café und Konditorei	861 €	740 €	1 601 €
Milch, Milcherzeugnisse, Fettwaren und Eier (Einzelhandel)	511 €	68 €	579 €
Nahrungs- und Genussmittel (Einzelhandel)	1 170 €	565 €	1 735 €
Obst, Gemüse, Südfrüchte und Kartoffeln (Einzelhandel)	269 €	202 €	471 €

Hinweis:

Oftmals werden die Pauschbeträge für Sachentnahmen monatlich durch automatisch hinterlegte Buchungen verbucht. Für den Januar 2009 sind diese wiederkehrenden Buchungen zu überprüfen und ggf. zu ändern. Gegenüber dem Vorjahr wurden die anzusetzenden Pauschbeträge durchweg deutlich angehoben.

## 16 Befristete Verbesserung der Abschreibungsbedingungen

Das Gesetz zur Umsetzung steuerrechtlicher Regelungen des Maßnahmenpakets "Beschäftigungssicherung durch Wachstumsstärkung" wurde verkündet. Herauszuheben sind folgende Änderungen:

- Für Investitionen, die nach dem 31.12.2008 und vor dem 1.1.2011 getätigt werden, gilt wieder die **degressive Abschreibung**. Und zwar können bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens in Höhe des Zweieinhalbfachen des linearen AfA-Satzes, höchstens aber mit 25 % degressiv abgeschrieben werden.
- Zusätzlich zur degressiven Abschreibung wird befristet für zwei Jahre die Möglichkeit der Inanspruchnahme von **Investitionsabzugsbeträgen und Sonderabschreibungen für kleine und mittlere Unternehmen** erweitert durch Erhöhung der dafür relevanten Betriebs- und Gewinn Grenzen auf 335 000 € (bei Bilanzierung), 175 000 € (bei Land- und Forstwirtschaft) und 200 000 € (bei Einnahmen-Überschussrechnung). Diese angehobenen Schwellenwerte gelten in Wirtschaftsjahren, die nach dem 31.12.2008 und vor dem 1.1.2011 enden.

- Für Pkw mit Erstzulassung ab dem Kabinettsbeschluss vom 5.11.2008 bis zum 30.6.2009 wird eine befristete Kfz-Steuerbefreiung für ein Jahr eingeführt. Für Fahrzeuge, die die Euro-5- und Euro-6-Norm erfüllen, verlängert sich die maximale Kfz-Steuerbefreiung auf zwei Jahre ab Erstzulassung. Die Kfz-Steuerbefreiung endet in jedem Fall am 31.12.2010. Auch begünstigt durch eine Steuerbefreiung für ein Jahr ab dem 1.1.2009 sind Bürger, die bereits einen besonders schadstoffarmen Pkw (Abgasstufe Euro-5 ab Tag der Erstzulassung) fahren.

## 17 Steuerbürokratieabbaugesetz verkündet

Im Bundesgesetzblatt vom 24.12.2008 wurde das Steuerbürokratieabbaugesetz verkündet. Im steuerlichen Bereich ergeben sich folgende Änderungen:

- Zukünftig sind **Bilanzen** (Eröffnungsbilanzen, Handelsbilanzen einschließlich Überleitungsbilanzen oder Steuerbilanzen) sowie Gewinn- und Verlustrechnungen nicht mehr in Papierform der Steuererklärung beizulegen, sondern durch Datenfernübertragung an die Finanzverwaltung zu übersenden. Der Mindestumfang der zu übermittelnden Daten wird noch durch Schreiben der Finanzverwaltung geregelt. Erstmals gilt diese Verpflichtung für nach dem 31.12.2010 beginnende Wirtschaftsjahre, regelmäßig also für das Wirtschaftsjahr 2011.
- Ab dem Jahr 2011 sollen **Steuererklärungen** in weitem Umfang nur noch elektronisch abgegeben werden dürfen.
- Der Schwellenwert für die Abgabe vierteljährlicher **Lohnsteuer-Anmeldungen** wird von 800 € auf 1 000 € angehoben, der für die Abgabe monatlicher Anmeldungen von 3 000 € auf 4 000 €. Diese Änderung gilt erstmals für Anmeldezeiträume ab 2009.
- Der Schwellenwert für vierteljährliche **Umsatzsteuer-Voranmeldungen** wird von 512 € auf 1 000 € und der für monatliche von 6 136 € auf 7 500 € angehoben. Beträgt der Vorsteuer-Überschuss im Vorjahr mehr als 6 136 €, kann der Unternehmer statt des Kalendervierteljahres den Monat als Voranmeldungszeitraum wählen. Auch diese Grenze wird auf 7 500 € angehoben, was sich für den Unternehmer nachteilig auswirkt. Es muss nun mehr Vorsteuer anfallen, damit die Erstattung monatlich erlangt werden kann. Die Änderungen gelten ebenfalls erstmals für Anmeldezeiträume ab 2009.

## 18 Steuerbegünstigung des Veräußerungsgewinns bei anschließendem Tätigwerden des Veräußerers für den Erwerber

Im Falle einer Geschäftsveräußerung ist es oftmals Wunsch von Veräußerer oder Erwerber, dass der Veräußerer nach dem Verkauf für den Erwerber tätig wird. Denkbar ist eine Tätigkeit als Berater oder auch als Angestellter. Aus Sicht des Veräußerers ist in diesen Fällen sehr sorgfältig zu prüfen, ob dies nicht eine mögliche steuerliche Begünstigung des Veräußerungsgewinns gefährdet. Der Veräußerungsgewinn kann nur dann steuerlich begünstigt sein, wenn der Veräußerer seine bisher in diesem Betrieb entfaltete gewerbliche Tätigkeit aufgibt.

Nun ist nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs eine grundsätzlich begünstigte Veräußerung einer **freiberuflichen Praxis** auch dann gegeben, wenn der Veräußerer einer Arztpraxis selbständig oder nicht selbständig im bisherigen örtlichen Wirkungsbereich, aber im Auftrag und für Rechnung des Erwerbers tätig wird. Diese Grundsätze gelten auch bei der Übertragung eines **Gewerbebetriebs**, wie der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 17.7.2008 (Aktenzeichen X R 40/07) bestätigt hat.

Hinweis:

Der Veräußerer kann also bei dem Erwerber **als Arbeitnehmer oder freier Mitarbeiter in fremdem Namen und für fremde Rechnung** tätig werden. Wichtig ist aber, dass nach außen hin deutlich wird, dass der bisherige Betriebsinhaber nun ausschließlich im Namen und für Rechnung des neuen Betriebsinhabers tätig wird. Unschädlich wäre nach Ansicht des Bundesfinanzhofs im Streitfall auch die Zahlung eines vereinbarten erfolgsabhängigen Honorars, weil dadurch der Gewinn des Erwerbers nur unwesentlich gemindert worden wäre.

## 19 Gesellschafterbezogene Ermittlung der Überentnahmen beim beschränkten betrieblichen Schuldzinsenabzug

Bei Einzelunternehmen und bei Personengesellschaften können Zinsaufwendungen nur in bestimmten Grenzen steuerlich geltend gemacht werden. Eingeschränkt ist der steuerliche Abzug der Zinsaufwendungen dann, wenn die Entnahmen den Gewinn übersteigen ("**Überentnahmen**"), da der Gesetzgeber dann davon ausgeht, dass im Ergebnis die mit den Entnahmen bestrittenen Privatausgaben durch den Betriebskredit finanziert werden.

Bei Personengesellschaften war strittig, ob insoweit die Überentnahmen für den Gesellschafter einzeln zu ermitteln sind oder aber für die Gesellschaft insgesamt. Der Bundesfinanzhof hat gegen die Ansicht der Finanzverwaltung entschieden, dass die Überentnahmen bei der Schuldzinsenhinzurechnung **gesellschafterbezogen zu ermitteln** sind (Urteil vom 29.3.2007, Aktenzeichen IV R 72/02). Dieser Ansicht folgt nun auch die Finanzverwaltung, wobei übergangsweise die gesellschaftsbezogene Ermittlung bei einem gemeinsamen Antrag der Mitunternehmer noch für die Wirtschaftsjahre anzuwenden ist, die vor dem 1.5.2008 begonnen haben (so das Schreiben vom 7.5.2008, Aktenzeichen IV B 2 - S 2144/07/0001).

Hinweis:

Wurden bislang die Überentnahmen entsprechend der Ansicht der Finanzverwaltung gesellschaftsbezogen ermittelt und wird nun auf die gesellschafterbezogene Ermittlung umgestellt, so bestehen **verschiedene Ermittlungsmethoden**. Welche Ermittlungsmethode materiell vorteilhafter ist, kann nur im Einzelfall entschieden werden. Insoweit sollte steuerlicher Rat eingeholt werden und die gewählte Vorgehensweise muss in einem gesonderten **schriftlichen Antrag** gegenüber der Finanzbehörde zum Ausdruck gebracht werden.

## 20 Einschränkung der Besteuerungsprivilegien für Lebensversicherungen

Erträge aus Kapitallebensversicherungen unterliegen unter bestimmten Bedingungen, insbesondere für Kapitalzahlungen nach dem 60. Lebensjahr und mindestens zwölf Jahren Laufzeit, einer vergünstigten Besteuerung und zwar insofern, dass **nur eine hälftige Versteuerung der Erträge** erfolgt. Dies führte dazu, dass zur Erreichung dieser Vergünstigungen vermehrt Lebensversicherungen angeboten wurden, welche im Ergebnis einer normalen Kapitalanlage in einem "Lebensversicherungsmantel" entsprachen, da kein wesentlicher Risikoschutz vereinbart wurde und die Mittelanlage weitgehend vom Versicherungsnehmer bestimmt wurde.

Mit dem Jahressteuergesetz 2009 treten insoweit wesentliche Einschränkungen ein:

- Nunmehr werden **vermögensverwaltende Versicherungsverträge** von den allgemeinen Besteuerungsregelungen für Versicherungsverträge ausgenommen und vielmehr transparent besteuert, d.h. die Erträge des Versicherungsunternehmens aus der Anlage werden unmittelbar dem Versicherungsnehmer steuerlich zugerechnet und je nach Form der Kapitalerträge besteuert. Dies gilt dann, wenn die im Versicherungsbeitrag enthaltenen Sparanteile auch in andere Anlageprodukte als Investmentfonds investiert werden können und der wirtschaftlich Berechtigte unmittelbar oder mittelbar über die Vermögensgegenstände disponieren kann. Letzteres erfordert ein Weisungsrecht des Versicherungsnehmers gegenüber dem Versicherungsunternehmen. Diese Einschränkung ist für alle Kapitalerträge anzuwenden, die dem Versicherungsunternehmen nach dem 31.12.2008 zufließen.
- Daneben werden neue steuerliche **Mindeststandards für die Anforderungen an die Risikoleistung** aus einer Kapitallebensversicherung gesetzt. Bei Kapitallebensversicherungen mit einer laufenden Beitragszahlung bis zum Ablauf der vereinbarten Versicherungslaufzeit werden mindestens 50 % der über die gesamte Laufzeit zu zahlenden Beiträge als Mindesttodesfallschutz vorausgesetzt. Bei Kapitallebensversicherungen gegen Einmalbeitrag oder abgekürzte Beitragszahlungsdauer sowie bei fondsgebundenen Lebensversicherungen wird auf das jeweilige Deckungskapital bzw. den Zeitwert des Vertrags abgestellt. Die Todesfallleistung muss diese Kriterien um mindestens 10 % übersteigen. Diese Einschränkung ist für alle Versicherungsverträge anzuwenden, die nach dem 31.3.2009 abgeschlossen werden oder bei denen die erstmalige Beitragsleistung nach dem 31.3.2009 erfolgt.

Hinweis:

Die Voraussetzungen für steuerlich privilegierte Lebensversicherungen sind somit deutlich strenger geworden. Bei aktuell anstehenden Neuabschlüssen ist somit sehr sorgfältig zu prüfen, ob steuerliche Vorteile noch gewährt werden bzw. welche wirtschaftlichen Nachteile ggf. in Kauf genommen werden müssen, damit die steuerlichen Vorteile erlangt werden können.

## 21 Vermietungsabsicht bei leer stehender Wohnung ist zu belegen

Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Wohnung können nur dann steuerlich geltend gemacht werden, wenn mit dieser Wohnung Einkünfte erzielt werden, diese also vermietet wird. Strittig ist dies oftmals bei einer **leer stehenden Wohnung**. Aktuell hat der Bundesfinanzhof über folgenden Fall entschieden: Der Kläger hatte eine Eigentumswohnung bis einschließlich 1995 mit seiner Familie selbst bewohnt. In der Zeit von Januar 1996 bis Februar 2001 stand die Wohnung leer und wurde anschließend vermietet. Während der Zeit des Leerstands machte er nicht unerhebliche Verluste aus Vermietung und Verpachtung geltend. Das Finanzamt versagte den Abzug der Verluste mit der Begründung, dass die Vermietungsabsicht nicht ausreichend nachgewiesen sei. Im Streitjahr hatte der Kläger lediglich eine Wohnungsbesichtigung durchgeführt und nur eine Vermietungsanzeige aufgegeben.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 28.10.2008 (Aktenzeichen IX R 1/07) diese Einschätzung bestätigt. Er führt aus, dass zwar vorab entstandene Werbungskosten aus einer noch leer stehenden Wohnung berücksichtigt werden können. Dies setzt aber voraus, dass eine endgültige Vermietungsabsicht besteht. Diese **Vermietungsabsicht muss durch objektive Tatsachen nachgewiesen werden**.

Hinweis:

Im konkreten Fall sollte die Vermietungsabsicht ausreichend dokumentiert werden. Geeignet sind z.B. Vermietungsanzeigen, Einschaltung eines Maklers, Wohnungsbesichtigungen.

## 22 Verluste aus der Vermietung einer Ferienwohnung

Unterhält der Steuerpflichtige eine Ferienwohnung, die ganz oder teilweise fremdvermietet wird, so sind die erzielten Einkünfte nur dann steuerlich relevant, wenn die Vermietung der Ferienwohnung mit **Einkünfteerzielungsabsicht** betrieben wird.

Die Feststellung, ob eine Einkünfteerzielungsabsicht vorliegt, d.h. ob langfristig ein Überschuss aus der Vermietungstätigkeit zu erwarten ist, kann im Einzelfall schwierig sein. Eine solche Einkünfteerzielungsabsicht wird dann grundsätzlich angenommen, wenn eine Ferienwohnung ausschließlich an Feriengäste vermietet bzw. in der übrigen Zeit hierfür bereitgehalten wird und das Vermieten die ortsübliche Vermietungszeit von Ferienwohnungen nicht unterschreitet. Anders ist dies dagegen dann, wenn die **Ferienwohnung nicht im ganzen Jahr an wechselnde Feriengäste vermietet wird und ortsübliche Vermietungszeiten nicht festgestellt werden können**. In diesem Fall muss die Einkünfteerzielungsabsicht individuell vom Steuerpflichtigen nachgewiesen werden, wie der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 19.8.2008 (Aktenzeichen IX R 39/07) in Fortentwicklung seiner bisherigen Rechtsprechung entschieden hat.

Hinweis:

In derartigen Fällen sollten sehr sorgfältig notwendige Nachweise zusammengetragen werden, um die Einkünfteerzielungsabsicht nachweisen zu können und damit Anfangsverluste aus der Vermietungstätigkeit steuerlich geltend machen zu können. Dieses Urteil verdeutlicht nochmals, dass die steuerliche Anerkennung einer Ferienwohnung im Einzelfall sorgfältig zu prüfen ist.

## 23 Koalitionsbeschlüsse zum Konjunkturpaket II

Die Regierungskoalition hat sich am 12.1.2009 über die Einzelheiten des 2. Konjunkturprogramms geeinigt. Insgesamt soll dieses ein Volumen von bis zu 50 Mrd. € haben. Vorgesehen sind im Wesentlichen folgende Änderungen:

- Steuerliche Entlastungen soll es im Rahmen des **Einkommensteuertarifs** geben, sodass die Entlastungen nicht nur Arbeitnehmer, sondern auch Freiberufler, Einzelunternehmer und Gesellschafter einer Personengesellschaft sowie Bezieher von Vermietungseinkünften betreffen. Die Entlastung soll durch eine leichte Anhebung des Grundfreibetrags, eine Senkung des Eingangssteuersatzes von 15 % auf 14 % und eine "Streckung" des Tarifverlaufs erreicht werden. Letztere Maßnahme soll insbesondere der sog. "kalten Progression" entgegenwirken, welche dadurch entsteht, dass rein inflationsbedingte Einkommenserhöhungen dazu führen, dass die Steuerbelastung auf Grund des progressiven Tarifs ansteigt. Diese Steuersatzsenkungen sollen nach den jetzigen



Plänen schrittweise und zwar in einer 1. Teilstufe rückwirkend zum 1.1.2009 und dann in einer 2. Teilstufe zum 1.1.2010 in Kraft treten.

- Eine Anhebung des **Spitzensteuersatzes bei der Einkommensteuer** soll nicht erfolgen.
- Der **Beitragssatz zur gesetzlichen Krankenkasse** soll von 15,5 % auf 14,9 % (seit der Einführung des Gesundheitsfonds zum 1.1.2009 existiert ein Einheitssatz) gesenkt werden, wovon Arbeitnehmer und Arbeitgeber jeweils hälftig profitieren sollen. Freiwillig in der gesetzlichen Krankenversicherung versicherte Selbständige würden von dieser Beitragssatzsenkung in vollem Umfang profitieren.
- Alle Eltern, die Anspruch auf Kindergeld haben, sollen einen einmaligen Bonus i.H.v. 100 € je Kind erhalten ("**Kinderbonus**"). Des Weiteren soll der Regelsatz für Kinder aus Hartz-IV-Familien von 60 % auf 70 % erhöht werden.
- Bei der Abmeldung eines mindestens neun Jahre alten Fahrzeugs, welches mindestens ein Jahr lang im Besitz sein muss, und der Anschaffung eines Neuwagens soll eine Prämie in Höhe von 2 500 € gezahlt werden (sog. "**Abwrackprämie**"). Auch soll die Kfz-Steuer bereits zum 1.7.2009 vom Hubraum auf den CO<sub>2</sub>-Ausstoß umgestellt werden.
- Unternehmen, die zur Zeit keine oder zu wenig Kredite erhalten, soll mit **staatlichen Bürgschaften** geholfen werden.

Hinweis:

Die Umsetzung bedarf entsprechender gesetzlicher Änderungen. Diese sollen bis zum Frühjahr dieses Jahres umgesetzt werden. Insoweit bleibt abzuwarten, ob noch Änderungen im Detail erfolgen.

## 24 Übertragung von Geschäftsanteilen nach der Reform des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts

Nach langer Diskussion wurde das Erbschaftsteuerreformgesetz am 31.12.2008 im Bundesgesetzblatt verkündet (BGBl. I 2008, 3018) und ist damit zum 1.1.2009 in Kraft getreten. Aus Sicht der GmbH-Gesellschafter sind folgende Aspekte hervorzuheben:

- **Begünstigung der Übertragung von GmbH-Anteilen:** Die bis zuletzt diskutierte Frage der Begünstigung des Übergangs von Unternehmen bzw. Betriebsvermögen betrifft auch Anteile an einer GmbH. Hinsichtlich der Beteiligungshöhe kommt es auch künftig für die Gewährung der Begünstigungen unverändert darauf an, dass der Erblasser bzw. Schenker zum Zeitpunkt der Übertragung zu mehr als 25 % am Nennkapital der Gesellschaft beteiligt ist.

Neu ist allerdings, dass diese Beteiligungsgrenze auch dadurch erreicht werden kann, dass sich der Erblasser bzw. Schenker gegenüber anderen Gesellschaftern verpflichtet, über die Anteile nur einheitlich zu verfügen (Poolvertrag) und die so verpflichteten Gesellschafter insgesamt die Mindestgrenze von 25 % überschreiten. Ein solcher Poolvertrag ist gerade bei Familienunternehmen oftmals ein sinnvolles Instrument, bedarf allerdings einer exakten juristischen Ausgestaltung.

Liegt eine solche qualifizierte Beteiligung vor, so können unter bestimmten weiteren Bedingungen zwei Begünstigungen in Anspruch genommen werden: Zum einen wird ein sog.

**Verschonungsabschlag** gewährt, zum anderen erhalten die Erwerber der Steuerklassen II bzw. III beim Erwerb von betrieblichem Vermögen einen **Entlastungsbetrag**, der im Ergebnis dazu führt, dass diese so behandelt werden, als käme der günstigere Steuersatz der Steuerklasse I zur Anwendung. Insoweit spielt also der Verwandtschaftsgrad - abgesehen von der Höhe des persönlichen Freibetrags - keine Rolle bei der Bemessung der Steuerhöhe.

Der **Verschonungsabschlag** beträgt 85 % des Werts der GmbH-Anteile, setzt aber eine siebenjährige Behaltensfrist voraus und dass die Lohnsumme der Kapitalgesellschaft innerhalb von sieben Jahren nach dem Erwerb (kumuliert) 650 % der Ausgangslohnsumme nicht unterschreitet; bei Unterschreiten dieser Grenze mindert sich der Verschonungsabschlag anteilig. Zudem darf das **Verwaltungsvermögen** der Gesellschaft 50 % des Unternehmenswerts nicht übersteigen. Zu Verwaltungsvermögen zählen z.B. fremdvermietete Grundstücke (mit Ausnahmen), Anteile an Kapitalgesellschaften mit höchstens 25 % Beteiligungsquote, Wertpapiere, Kunstgegenstände, Edelmetalle etc.

Ein **erhöhter Verschonungsabschlag** in Höhe von 100 % (also eine vollständige Steuerbefreiung) kann unwiderruflich beantragt werden, allerdings nur unter deutlich verschärften Bedingungen: Danach beträgt die Behaltensfrist nämlich zehn Jahre, die Lohnsumme darf innerhalb von zehn Jahren (kumuliert) 1 000 % der Ausgangslohnsumme nicht unterschreiten und das Verwaltungsvermögen darf 10 % des Werts der Kapitalgesellschaft nicht übersteigen.

Vermögen, das nach Abzug des Verschonungsabschlags verbleibt, unterliegt dann noch der weiteren Begünstigung eines **Abzugsbetrags** von 150 000 € je Empfänger. Diese Begünstigung vermindert sich jedoch wiederum, wenn das nach der Verschonung verbleibende Vermögen seinerseits einen höheren Wert als 150 000 € aufweist.

- **Bewertung von GmbH-Anteilen:** Die Bewertung erfordert grundsätzlich und unabhängig von der Höhe der Beteiligung den Ansatz des **gemeinen Werts**, also des Verkehrswerts. Bei börsennotierten Wertpapieren (Aktien) ist der niedrigste notierte Kurs am jeweiligen Stichtag anzusetzen. Bei anderen Wertpapieren, insbesondere also GmbH-Anteilen, ist der gemeine Wert grundsätzlich aus solchen Verkäufen unter fremden Dritten abzuleiten, die weniger als ein Jahr zurückliegen. Dabei wird unwiderlegbar vermutet, dass derart zeitnahe Verkäufe den Marktwert zutreffend widerspiegeln. Liegen derart zeitnahe Verkäufe nicht vor, so ist der gemeine Wert anhand betriebswirtschaftlich gängiger Unternehmensbewertungsmethoden (Discounted-Cash-Flow-Verfahren, Ertragswertverfahren, ggf. auch Multiplikatormethode) oder einer anderen anerkannten, im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblichen Methode zu ermitteln, wobei die Methode anzuwenden ist, die ein Erwerber bei der Bemessung des Kaufpreises zugrunde legen würde.

Im Rahmen der Bewertung ist von der **Fortführung des Unternehmens** auszugehen, wobei der Liquidationswert in jedem Falle die unterste Grenze der Bewertung darstellt.

Um auch ohne hohen Ermittlungsaufwand bzw. ohne Gutachterkosten einen entsprechend objektivierte Unternehmenswert auf der Grundlage der Ertragsaussichten ermitteln zu können, enthält das Bewertungsrecht ein **vereinfachtes Ertragswertverfahren**. Dieses vereinfachte Verfahren kann dann angewandt werden, wenn es nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt.

Konkret sieht dieses **vereinfachte Ertragswertverfahren** vor, dass der nachhaltig erzielbare Jahresertrag des Unternehmens mit einem Kapitalisierungsfaktor multipliziert wird. Dabei ist der **nachhaltig erzielbare Jahresertrag** aus den Betriebsergebnissen der letzten drei abgelaufenen Wirtschaftsjahre vor dem Stichtag abzuleiten. Zur Ermittlung des Betriebsergebnisses ist von dem steuerlichen Gewinn auszugehen, der in einem zweiten Schritt noch diverse Hinzurechnungen (z.B. Sonderabschreibungen, außerordentliche Aufwendungen, Ertragsteueraufwand, etc.) und Kürzungen (z.B. außerordentliche Erträge, angemessener Unternehmerlohn, soweit noch nicht berücksichtigt, Erstattungen von Ertragsteuern etc.) erfährt. Ertragsteuern sind dann pauschal mit 30 % in Abzug zu bringen.

Der **Kapitalisierungsfaktor** ist der Kehrwert des Kapitalisierungszinssatzes; dieser setzt sich zusammen aus einem Basiszinssatz und einem festen Risikozuschlag von 4,5 %. Der Basiszinssatz ist aus der Rendite öffentlicher Anleihen abzuleiten. Er beträgt nach dem Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 7.1.2009 für Bewertungen im Jahr 2009 3,61 %, so dass ein Multiplikator von 12,33 auf den Gewinn anzuwenden ist.

Hinweis:

Die Einzelfragen der praktischen Umsetzung dieser Neuregelungen müssen noch geklärt werden. Bedeutsam ist allerdings, dass der Gesetzgeber für **Erbfälle**, die nach dem 31.12.2006 erfolgt sind, eine **rückwirkende Anwendung der Neuregelungen** (mit Ausnahme der erhöhten persönlichen Freibeträge) **auf Antrag** zulässt, sodass in diesen Einzelfällen die Wahlrechtsausübung anhand einer individuellen Vergleichsrechnung sorgfältig zu prüfen ist. Ein solcher Antrag ist bis zum 30.6.2009 zu stellen.

## 25 Jahressteuergesetz 2009

Auch das Jahressteuergesetz 2009 wurde kurz vor Jahresende noch verkündet. Aus Sicht der GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer ist dabei besonders die Problematik der **Streubesitzdividenden** hervorzuheben.

Unter Streubesitzdividenden im Sinne des ursprünglichen Gesetzentwurfs waren solche Beteiligungen von Kapitalgesellschaften an anderen Kapitalgesellschaften zu verstehen, die - vereinfacht gesprochen - weniger als 10 % betragen. Für derartige Beteiligungen war zunächst geplant, die Steuerfreiheit für Dividenden und Veräußerungsgewinne abzuschaffen; diese Planungen sind aber im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2009 nicht umgesetzt worden - es bleibt also bis auf Weiteres bei der Steuerfreiheit bei der Körperschaftsteuer.

Hinweis:

Es ist allerdings abzusehen, dass die Problematik der Steuerpflicht von Streubesitzdividenden im Rahmen kommender Gesetzgebungsverfahren erneut aufgegriffen wird. Wir werden entsprechend darüber informieren.

## 26 Bilanzielle Behandlung des Körperschaftsteuerguthabens

Auch heute noch verfügen GmbH über umfangreiche **Steuer-Erstattungsansprüche**, die aus der Umstellung des Körperschaftsteuersystems vom Anrechnungsverfahren auf das Halbeinkünfteverfahren resultieren. Diese Erstattungsansprüche werden verfahrenstechnisch gesondert gegenüber den Gesellschaften festgestellt. Nach verschiedenen Gesetzesänderungen in diesem Bereich steht den Kapitalgesellschaften nach aktueller Rechtslage nunmehr eine Auszahlung der Körperschaftsteuerguthaben ab 2008 in zehn gleichen Jahresbeträgen bis 2017 zu.

Zu der Frage der bilanziellen Behandlung dieses Guthabens hat der Bundesfinanzhof mit Datum vom 15.7.2008 (Aktenzeichen I B 16/08, BStBl II 2008, 886) wie folgt entschieden: Es ist nicht ernstlich zweifelhaft, dass sowohl die Aktivierung als auch die Wertberichtigung des Anspruchs auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens in zehn gleichen Jahresbeträgen bei der Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage zu neutralisieren sind. Insoweit bestätigt der Bundesfinanzhof die Auffassung der Finanzverwaltung (Schreiben vom 14.1.2008, BStBl I 2008, 280).

Im Streitfall hatte eine GmbH ihren Anspruch auf das Körperschaftsteuerguthaben mit dem **Barwert aktiviert** und den Abzinsungsbetrag gewinnmindernd berücksichtigt.

## 27 § 17 EStG erfordert hinsichtlich der Frage der Wesentlichkeit einer Beteiligung eine veranlagungsbezogene Betrachtungsweise

§ 17 EStG erfasst sowohl Veräußerungsgewinne als auch Veräußerungsverluste aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, die im steuerlichen Privatvermögen gehalten werden und die eine bestimmte Beteiligungshöhe (bis 1998: mehr als 25 %; ab 1999: mindestens 10 %; aktuelle Rechtslage: mindestens 1 %) überschreiten. Allerdings setzt die Erfassung der Veräußerungsgewinne lediglich voraus, dass der Gesellschafter auch nur zu irgendeinem Zeitpunkt "wesentlich" im Sinne der Norm beteiligt war. **Veräußerungs- bzw. Auflösungsverluste** hingegen werden nur berücksichtigt, wenn eine solche "wesentliche" Beteiligung tatsächlich auch "innerhalb der gesamten letzten fünf Jahre" bestanden hat; insoweit hat der Gesetzgeber die Regelung asymmetrisch zu Lasten der Steuerpflichtigen ausgestaltet.

Zu dieser Problematik hat nun der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 29.5.2008 (Aktenzeichen IX R 62/05, BStBl II 2008, 856) entschieden, dass die Frage der Wesentlichkeit einer Beteiligung für die Berücksichtigungsfähigkeit eines Auflösungsverlusts veranlagungszeitraumbezogen zu beurteilen ist.

Im Streitfall hatte sich ein Steuerpflichtiger im Zuge der Gründung einer GmbH in 1996 mit genau 25 % an deren Stammkapital beteiligt und der GmbH zugleich ein Darlehen gewährt. Nach der Insolvenz der GmbH im Jahr 2000 (Streitjahr) machte er seine Verluste als Verluste im Sinne des § 17 EStG geltend, das Finanzamt erkannte als solchen allerdings nur das Stammkapital an. Zur Begründung wird ausgeführt, dass der Steuerpflichtige bis zur Löschung der GmbH nicht in jedem Veranlagungszeitraum der letzten fünf Jahre wesentlich an der GmbH beteiligt gewesen war, weil die Höhe der jeweils relevanten Beteiligung gerade veranlagungszeitraumbezogen zu beurteilen sei. Somit sei der Steuerpflichtige bis zum 31.12.1998 nur zu 25 % und damit eben nicht wesentlich beteiligt gewesen, da in diesem Zeitraum eine wesentliche Beteiligung nur bei einer Beteiligungsquote von über 25 % bestanden hat.

Der Bundesfinanzhof folgt der **Auffassung der Finanzverwaltung** und stellt fest, dass bei veranlagungszeitraumbezogener Betrachtung eine wesentliche Beteiligung erst ab 1999 (nach Absenkung der gesetzlich genannten Grenze auf mindestens 10 %) existiert habe. Danach seien die Voraussetzungen des § 17 EStG im Streitfall nicht erfüllt; der Auflösungsverlust ist somit steuerlich nicht zu berücksichtigen.

Hinweis:

Sollen Verluste nach § 17 EStG berücksichtigt werden (wobei dieser Regelungskreis auch weiter in Zeiten der sog. Abgeltungsteuer gilt), so sind die genannten Voraussetzungen sorgfältig zu prüfen; ggf. ist der Zeitpunkt der Verlustrealisierung zu verzögern.

## 28 Veräußerung entstrickter einbringungsgeborener Anteile

Die steuerliche Erfassung eines Gewinns aus der Veräußerung von Anteilen an einer GmbH war auch Gegenstand des Urteils des Bundesfinanzhofs vom 24.6.2008 (Aktenzeichen IX R 58/05, BStBl II 2008, 872). Nach diesem Urteil sind die Voraussetzungen des § 17 Abs. 1 EStG auch dann erfüllt, wenn die Beteiligung die Schwelle zur Wesentlichkeit in dem Fünfjahreszeitraum nur während einer Zeit überschritten hat, in der die Anteile noch den Status als sog. einbringungsgeborene Anteile hatten. Sog. einbringungsgeborene Anteile können entstehen, wenn eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zu Buchwerten, also ohne Aufdeckung der vorhandenen stillen Reserven, in eine andere Kapitalgesellschaft nach den Regeln des Umwandlungsrechts eingebracht werden.

Als steuerpflichtig wird danach auch ein Veräußerungsgewinn erfasst, der auf **nach dem Unterschreiten der Wesentlichkeitsgrenze** eingetretenen Wertsteigerungen beruht. Dies gilt selbst dann, wenn Grund für den Veräußerungsgewinn ausschließlich solche Wertsteigerungen sind.

Hinweis:

Dieses Urteil verdeutlicht, dass vor einer Anteilsveräußerung die steuerlichen Folgen genau geprüft werden müssen. Diese hängen von verschiedenen Faktoren ab, insbesondere von der Beteiligungshöhe in den fünf Jahren vor der Veräußerung und auch von der Historie der Anteile, weshalb nachzuverfolgen ist, wie die Anteile seinerzeit entstanden sind.

## 29 Kapitalertragsteuer bei irrtümlich gezahlter Gewinnausschüttung

Wenn und soweit Kapitalgesellschaften Gewinnausschüttungen vornehmen, haben sie in der Regel Kapitalertragsteuer einzubehalten und abzuführen. Fraglich ist die Behandlung der Kapitalertragsteuer bei irrtümlich geleisteten Ausschüttungen. Mit dieser Problematik hat sich das Finanzgericht Berlin-Brandenburg mit Urteil vom 16.4.2008 (Aktenzeichen 12 K 3285/04 B, EFG 2008, 1617) befasst.

Im Streitfall war folgender Sachverhalt gegeben: Eine GmbH hat zunächst Anteile von zwei Gesellschaftern zurückgekauft, einschließlich des Gewinnbezugsrechts für das laufende Jahr. Dann wurde eine Ausschüttung beschlossen - und zwar auch bezogen auf die Anteile der Alt-Gesellschafter. Die Gesellschaft führte dementsprechend auf sämtliche Gesellschafteranteile Kapitalertragsteuer ab.

Das Finanzgericht kommt zu dem Ergebnis, dass in diesem Fall die auf die Anteile der Alt-Gesellschafter entfallene **Kapitalertragsteuer** an die ausschüttende GmbH **zu erstatten** ist.

Es begründet seine Entscheidung damit, dass Voraussetzung für diese besondere Form der Steuererhebung die steuerliche Veranlagung der Einkünfte beim Gläubiger der Kapitalerträge sei. Hieran fehle es im konkreten Fall, weil die beiden Alt-Gesellschafter auf Grund der Veräußerung ihrer Anteile einschließlich des Gewinnbezugsrechts weder Gesellschafter noch Gläubiger der Kapitalerträge seien. Die Ausschüttung erfolgte daher ohne Rechtsgrund.

Hinweis:

Das Ergebnis dieser Entscheidung ist uneingeschränkt zu begrüßen - es ist schließlich auch nicht vertretbar, dass die Finanzverwaltung irrtümlich und ohne Rechtsgrund geleistete Steuervorauszahlungen nicht (oder erst nach einem Finanzgerichtsprozess) erstattet.

## 30 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung

a) Keine Erdienbarkeit einer Pensionszusage auch bei nur geringfügigem Unterschreiten der zehnjährigen Mindestdienstzeit

Die steuerliche Berücksichtigung von Pensionszusagen gegenüber beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern setzt nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs voraus, dass zwischen der Zusage und dem vorgesehenen Eintritt in den Ruhestand mindestens zehn Jahre liegen, so dass die Pension auch noch "erdient" werden kann (Erdienungszeitraum).

Dazu hat nun das Finanzgericht Bremen in Fortführung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs mit Urteil vom 8.5.2008 (Aktenzeichen 1 K 63/07 (1), EFG 2008, 1324) entschieden, dass selbst das **Unterschreiten dieser Mindestdienstzeit** von zehn Jahren um nur wenige Monate zur Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung führt.

Im Streitfall wurde den zu je 50 % beteiligten GmbH-Geschäftsführern A und B aufgrund eines Gesellschafterbeschlusses vom Januar 2001 im Mai 2001 eine Altersversorgung auf das 65. Lebensjahr zugesagt. Dabei war bereits im 1993 mit A abgeschlossenen Geschäftsführervertrag die Erteilung einer Versorgungszusage vorgesehen, welche tatsächlich jedoch bis dahin nicht zustande kam. Die GmbH bildete nach der Zusage eine Pensionsrückstellung und schloss Rückdeckungsversicherungen ab. Nach einer Betriebsprüfung vertrat die Finanzverwaltung die Auffassung, die dem 1945 geborenen A erteilte Pensionszusage sei steuerlich nicht anzuerkennen, da der Zeitraum zwischen dem Zeitpunkt der Zusage und dem vorgesehenen Eintritt in den Ruhestand nicht mindestens zehn Jahre betrage.

Nach Auffassung des Finanzgerichts stellte die Zuführung zur Pensionsrückstellung zugunsten von A eine **verdeckte Gewinnausschüttung** dar, welche durch außerbilanzielle Gewinnkorrektur rückgängig zu machen war. Bei beherrschenden Gesellschaftern kann nach ständiger Rechtsprechung eine Pension grundsätzlich nur dann erdient werden, wenn zwischen der Erteilung der Pensionszusage und dem vorgesehenen Eintritt in den Ruhestand ein Zeitraum von mindestens zehn Jahren liegt. Und ein Unterschreiten dieses Zeitraums ist nur dann unschädlich, wenn aufgrund der Gegebenheiten des Einzelfalls anderweitig sichergestellt ist, dass mit der Zusage die künftige Arbeitsleistung des Geschäftsführers abgegolten werden soll.

A war im Streitfall als **beherrschender Gesellschafter** anzusehen. Zwar können A und B jeder für sich wegen ihrer Stimmrechtsbeteiligung von 50 % keine Mehrheitsentscheidung der Klägerin herbeiführen. Bei gleichgerichteten Interessen, die das Finanzgericht hier wegen der beiden Gesellschaftern erteilten Pensionszusage als gegeben ansah, sind Gesellschafter aber auch dann als beherrschend anzusehen, wenn jeder von ihnen für sich betrachtet nicht die Mehrheit der Stimmen hat.

Bezüglich des **zehnjährigen Erdienenszeitraums** kommt es auf die **Erteilung der Zusage** und nicht den Gesellschafterbeschluss an. Im vorliegenden Fall verblieb daher nur ein Zeitraum von neun Jahren und vier Monaten. Auch das Unterschreiten der Mindestdienstzeit von zehn Jahren um nur wenige Monate ist beachtlich.

Hinweis:

Dieses Urteil verdeutlicht einmal mehr, dass die Ausstattung beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer und vertragliche Vereinbarungen mit diesen äußerster Sorgfalt und Umsicht bedürfen. Die Zehnjahresfrist wird im Einzelfall - wie entschieden - streng gehandhabt; der Bundesfinanzhof hat allerdings eine Erdienbarkeitsfrist von neun Jahren und zehn Monaten als unschädlich erachtet (Urteil vom 14.7.2004, Aktenzeichen I R 14/04, BFH/NV 2005, 245).

b) Versorgungsleistungen an die Witwe des ehemaligen Gesellschafter-Geschäftsführers als verdeckte Gewinnausschüttung

Unter dem Aspekt der verdeckten Gewinnausschüttung können nicht nur unmittelbare Leistungen an den Gesellschafter steuerlich schädlich sein, vielmehr genügt es schon, wenn Leistungen an eine dem Gesellschafter nahe stehende Person erbracht werden. Das Finanzgericht Hamburg hat zu dieser Problematik mit Urteil vom 23.5.2008 (Aktenzeichen 2 K 15/07, EFG 2008, 1842) entschieden, dass Versorgungsleistungen an die Witwe des ehemaligen Gesellschafter-Geschäftsführers verdeckte Gewinnausschüttungen unabhängig von der Frage darstellen, ob die Zuwendung auch im **Interesse des Gesellschafters** erfolgt.

Im Streitfall war zunächst A alleiniger Gesellschafter einer in 1985 gegründeten GmbH. Geschäftsführer waren er und sein Sohn B, der noch Ende 1985 den Geschäftsanteil von seinem Vater erwarb. Zuvor war im Geschäftsführeranstellungsvertrag (der GmbH mit A) vereinbart worden, dass die Witwe (also die Ehefrau des A) monatliche Versorgungsbezüge erhalten sollte. Nach dem Tod des A in 1993 erhielt die Witwe Pensionszahlungen, die, da zuvor keine Rückstellungen gebildet worden waren (und auch nicht gebildet werden mussten), von der GmbH als sofort abziehbare Betriebsausgaben behandelt wurden. Die Finanzverwaltung erkannte dies nicht an, sondern ging insoweit von verdeckten Gewinnausschüttungen aus, weil der Geschäftsführer A im Zeitpunkt der Pensionszusage bereits das 65. Lebensjahr vollendet hatte. Dem folgt das Finanzgericht mit der Begründung, dass diese Versorgungszahlungen **durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst** seien und dass die verdeckte Gewinnausschüttung auch nicht das Vorliegen eines Vorteils für den Gesellschafter voraussetze. Denn letztendlich sei der Gesellschafter-Geschäftsführer A bei Vertragsschluss schon 65 Jahre alt gewesen, sodass nicht sichergestellt gewesen sei, dass A die Witwenversorgung während seiner Dienstzeit als Geschäftsführer noch erdienen konnte.

Hinweis:

Das Finanzgericht Hamburg hat die Revision gegen sein Urteil zugelassen, so dass sich auch der Bundesfinanzhof mit dem Streitfall befassen wird (Aktenzeichen I R 63/08).