1 Geplante Änderungen beim Einkommensteuertarif - Abbau des „Mittelstandsbauchs“ und/oder Anhebung des Spitzensteuersatzes

2 Zwölf Punkte zur weiteren Modernisierung und Vereinfachung des Unternehmensteuerrechts

3 Aufwendungen für erstmalige Berufsausbildung und ein Erststudium

4 Bis 2009 bestehende begrenzte Abzugsfähigkeit der Krankenversicherungsbeiträge verfassungsgemäß

5 Nachträglicher Wechsel des Betriebs einer Photovoltaikanlage auf eine andere Person

6 Einkommensteuerschulden des Erblassers für das Todesjahr als Nachlassverbindlichkeit absetzbar?

7 Aufteilung eines Einkommensteuer-Erstattungsanspruchs bei Ehegatten

8 Ansatz einer verkehrsgünstigeren Strecke bei der Entfernungspauschale

9 Keine Anwendung der 1 %-Regelung bei Firmenwagen ausschließlich für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

10 Nutzung eines Dienstwagens für Mittagsheimfahrten zur eigenen Wohnung

11 Vorzeitige Auflösung einer Altersteilzeitregelung im Blockmodell

12 Steuerbefreiung für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit nur für tatsächlich geleistete Arbeitszeiten

13 Reisekosten für den Besuch der CeBIT-Messe

14 Steuerliche Anerkennung von Umzugskosten

15 Doppelte Mietzahlungen aus Anlass eines beruflich veranlassten Umzugs

16 Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen)

17 Zeitpunkt der gewinnerhöhenden Einbuchung von Forderungen

18 Verlängerung der Übergangsfrist hinsichtlich des Nachweises bei innergemeinschaftlichen Lieferungen

19 Teilwertabschreibung auf börsennotierte Aktien im Anlagevermögen bei voraussichtlich dauernder Wertminderung

20 Irrtümlich nicht als Betriebsausgabe erklärte Umsatzsteuer keine offenbare Unrichtigkeit

21 Behandlung der Kultur-/Tourismusförderabgabe bzw. der Übernachtungssteuer bei der Umsatzsteuer

22 Basiszins für das vereinfachte Ertragswertverfahren

23 Strafrechtliche Risiken bei der verspäteten Abgabe von Voranmeldungen

24 Gewinnzurechnung bei Personengesellschaft auch bei verweigerter Auszahlung des Gewinnanteils

25 Ausnahme vom günstigen Abgeltungsteuersatz bei „einander nahestehenden Personen“

26 Erbschaftsteuer: Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts einer Immobilie bei Vorlage eines Gutachtens und stichtagsnahem Verkauf

27 Weitere Erhöhung der Grunderwerbsteuer

28 Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften: Anwendung der bewertungsrechtlichen Regelungen auch für ertragsteuerliche Zwecke

29 Anteilsveräußerung: Verlustabzug bei unterjährigem schädlichem Beteiligungserwerb (sog. Mantelkauf)

30 Anteilsveräußerung: Ruhenlassen von Rechtsbehelfen in Fällen des sog. Mantelkaufs

31 Steuerpflicht einer vermögensverwaltenden GmbH als sog. Finanzunternehmen

32 Anteilsveräußerung: Zinszahlungen zwischen Vertragsschluss und „Closing“ als Bestandteil des Veräußerungspreises

33 Körperschaftsteuerliche Organschaft: Rückwirkende Berichtigung der Mindestlaufzeit eines Gewinnabführungsvertrages steuerlich unbeachtlich

34 Nichtanwendungserlass zur grenzüberschreitenden körperschaftsteuerlichen Organschaft

35 Zuflusszeitpunkt einer verdeckten Gewinnausschüttung bei einem beherrschenden Gesellschafter

36 Verdeckte Gewinnausschüttung bei inländischer Betriebsstätte - Angemessenheit von Geschäftsführerbezügen

37 Pauschale Versicherung des Geschäftsführers betreffend die Bestellungshindernisse nach § 6 GmbHG ist ausreichend

1 Geplante Änderungen beim Einkommensteuertarif – Abbau des „Mittelstandsbauchs“ und/oder Anhebung des Spitzensteuersatzes

Von der Regierungskoalition werden Entlastungen beim Einkommensteuertarif angestrebt. Dabei geht es v.a. um die Anhebung des Grundfreibetrags und die Abmilderung der sog. „**kalten Progression**“. Darunter wird der Effekt verstanden, dass durch den progressiven Einkommensteuertarif allein die inflationsbedingten Einkommenssteigerungen zu einer höheren prozentualen Steuerbelastung führen und somit der gewünschte Kaufkraftausgleich gemindert wird. Zudem wird in dem Gesetzentwurf ausgeführt, dass zukünftig eine regelmäßige Überprüfung der kalten Progression im Zwei-Jahres-Rhythmus erfolgen soll.

Dieses Vorhaben bedarf allerdings der Zustimmung des Bundesrats, welche äußerst ungewiss ist. So hat der Finanzausschuss des Bundesrats dem Bundesrat empfohlen, diesen Gesetzentwurf abzulehnen. Und die Bundesländer gingen sogar noch weiter: Die Länder Rheinland-Pfalz, Baden-Württemberg, Brandenburg, Bremen und Nordrhein-Westfalen brachten am 3.2.2012 einen Entschließungsantrag „zur **Erhöhung des Spitzensteuersatzes** bei der Einkommensteuer von 42 % auf 49 %“ ein. Dieser erhöhte Spitzensteuersatz soll ab einem zu versteuernden Einkommen von 100 000 € greifen. Zur Begründung führen diese Bundesländer an, dass von dieser Maßnahme nur vergleichsweise wenige Stpfl. betroffen wären, aber erhebliche Steuermehreinnahmen erzielt werden könnten.

Hinweis:

Die weitere Entwicklung bleibt abzuwarten. Nicht auszuschließen ist, dass als Kompromiss sowohl Entlastungen der unteren Einkommen als auch eine Erhöhung des Einkommensteuer-Spitzensteuersatzes beschlossen werden.

Handlungsempfehlung:

Investitionsentscheidungen sollten vor dem Hintergrund der vorgesehenen Tarifänderungen überdacht werden. Gegebenenfalls sind Investitionen vorzuziehen bzw. ins nächste Jahr zu verlagern, um die steuerlichen Auswirkungen von Steuertariferhöhungen bzw. -senkungen zu nutzen.

2 Zwölf Punkte zur weiteren Modernisierung und Vereinfachung des Unternehmensteuerrechts

Die Regierungskoalition will die Besteuerung von Unternehmen weiter modernisieren. Vorgestellt wurde hierzu ein Zwölf-Punkte-Plan zur Reform der Unternehmensbesteuerung. Kernpunkte des Papiers sind die auch im Grünbuch der Deutsch-Französischen Zusammenarbeit enthaltene **Einführung eines Gruppenbesteuerungssystems als Ersatz der Organschaft** ab dem Jahr 2016 sowie eine Neuregelung des Verlustrücktrags. Daneben werden die Vorschläge des BMF-Berichts zu den Vereinfachungsmöglichkeiten im Bereich des Reisekostenrechts aufgegriffen.

Herauszustellen sind insbesondere folgende geplante Maßnahmen:

- **Einführung einer Gruppenbesteuerung anstelle der bisherigen steuerlichen Organschaft**: Mit der Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung soll künftig auf die deutsche Besonderheit des Gewinnabführungsvertrags als Voraussetzung der steuerlichen Ergebnisverrechnung im Konzern verzichtet werden. Damit soll eine Annäherung an internationale Standards erfolgen. Das System der Konzernbesteuerung würde dadurch für die Unternehmen einfacher und in seinen Rechtswirkungen für die Betroffenen verlässlicher werden. Allerdings ist auch vorgesehen, die Mindestbeteiligungsquote von derzeit 50 % deutlich anzuheben und zwar möglicherweise bis auf 95 %. Der Ersatz der Organschaft durch eine Gruppenbesteuerung erfordert aus technischen Gründen und um den Betroffenen eine Anpassung zu ermöglichen einen Vorlauf von ungefähr drei Jahren. Die Systemumstellung soll deshalb erst ab 2016 wirksam werden.
- **Verlustrücktrag**: Der Höchstbetrag für den Verlustrücktrag soll von derzeit 511 500 € auf 1 Mio. € angehoben und das Wahlrecht zur Höhe des Verlustrücktrags gestrichen werden. Mit diesen Maßnahmen wird eine Vereinfachung des Steuerrechts angestrebt.
- **Sondervergütungen an ausländische Mitunternehmer**: Sondervergütungen an Mitunternehmer von Personengesellschaften (z.B. Zinsen für ein Darlehen, das ein Mitunternehmer seiner Personengesellschaft gewährt hat) sind nach deutschem Verständnis wie ein Vorabgewinn der Personengesellschaft und damit wie ein Unternehmensgewinn zu behandeln, der im Inland steuerpflichtig ist. Die Besteuerung der Sondervergütungen im Inland soll auch dann gelten, wenn eine Sondervergütung an ausländische Mitunternehmer gewährt wird. Nach derzeitiger Rechtslage ist das jedoch entsprechend der Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen durch den Bundesfinanzhof regelmäßig nicht der Fall. Die Besteuerung der Sondervergütungen im Inland soll daher durch eine gesetzliche Regelung auch für den Fall festgeschrieben werden, dass der Ansässigkeitsstaat des betroffenen Mitunternehmers die Zahlung als Zinseinkunft ansieht und damit regelmäßig ein eigenes Besteuerungsrecht annimmt.
- **Vereinfachung des steuerlichen Reisekostenrechts – Fahrtkosten**: Der bisherige Begriff der regelmäßigen Arbeitsstätte soll neu gefasst und gesetzlich definiert werden. Zukünftig soll nur noch zwischen einer „ersten Tätigkeitsstätte“ mit begrenztem Werbungskostenabzug (Entfernungspauschale) und „anderen Tätigkeitsstätten“ (Auswärtstätigkeit) mit einem Abzug der tatsächlichen Kosten unterschieden werden.
- **Vereinfachung bei Verpflegungsmehraufwendungen und Unterkunftskosten**: Bei Verpflegungsmehraufwendungen und Unterkunftskosten sollen die Abrechnungen vereinfacht werden. Bei eintägigen Auswärtstätigkeiten fällt die Staffelung der Mindestabwesenheitszeiten weg; die maßgebliche Abwesenheitszeit wird zugleich angehoben. Auch soll die Möglichkeit einer Pauschalbesteuerung von Arbeitgeberleistungen für Arbeitnehmer mit typischen Aufwendungen (z.B. Verpflegungsmehraufwendungen bei Außendienstmitarbeitern) eingeführt werden. Dabei braucht der Arbeitgeber die tatsächlichen Abwesenheitszeiten nicht zu prüfen oder aufzuzeichnen. Die Grundsätze zur Abziehbarkeit von Übernachtungskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung und bei einer länger andauernden Auswärtstätigkeit werden vereinheitlicht. In beiden Fällen sollen z.B. die notwendigen, beruflich veranlassten Übernachtungskosten bei Anmietung einer Wohnung anhand der tatsächlich gezahlten Miete anstatt der ortsüblichen Miete ermittelt werden.
- **Vereinfachung des Verlustabzugs bei beschränkter Haftung**: Die Verlustverrechnungsbeschränkung für nur beschränkt haftende Gesellschafter einer Personengesellschaft (insbesondere Kommanditisten) soll auf das steuerliche Kapitalkonto (sog. „Steuerbilanzmodell“) umgestellt werden. Die Loslösung vom Gesellschaftsrecht und die Anbindung an die Steuerbilanz sollen zu einer erheblichen Vereinfachung führen.

Darüber hinaus sind weitere Änderungen geplant, die speziellere Sachverhalte betreffen.

Hinweis:

Es bleibt abzuwarten, welche dieser Vorhaben tatsächlich umgesetzt werden.

Insbesondere die geplanten Änderungen beim **Reisekostenrecht** dürften für die Praxis große Bedeutung erlangen. Die Änderungen beim Reisekostenrecht sollen nach derzeitigem Stand ab 2014 zur Anwendung kommen.

Im Bereich der Besteuerung von Unternehmensgruppen werden die Änderungen hinsichtlich der Organschaft bzw. die Einführung einer **Gruppenbesteuerung** sehr weitreichende Auswirkungen haben, worauf dann zu gegebener Zeit reagiert werden muss. Soweit derzeit Vorteile einer Organschaft genutzt werden sollen, müssen die Änderungspläne in das Kalkül mit einbezogen werden. Planungssicherheit besteht zurzeit nur sehr begrenzt.

3 Aufwendungen für erstmalige Berufsausbildung und ein Erststudium

Der **Bundesfinanzhof** hatte in Fortentwicklung seiner Rechtsprechung mit Urteilen vom 28.7.2011 (Aktenzeichen VI R 7/10 und VI R 38/10) festgestellt, dass die seinerzeitige gesetzliche Regelung zur eingeschränkten Abzugsfähigkeit von Kosten einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums nicht daran hindert, diese Kosten als vorweggenommene Werbungskosten abzuziehen. Der Abzug als Werbungskosten ist vorrangig vor einem etwaigen Sonderausgabenabzug zu prüfen. Bei ausreichendem sachlichem Zusammenhang der Aufwendungen mit der angestrebten Berufstätigkeit kann der Werbungskostenabzug begehrt werden. Der Bundesfinanzhof bejaht den Abzug von Kosten eines Erststudiums oder einer erstmaligen Berufsausbildung als vorab entstandene Werbungskosten, wenn gewährleistet ist, dass das Studium bzw. die Ausbildung Berufswissen vermittelt und damit auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet ist. Während der (begrenzte) Abzug als Sonderausgabe sich steuerlich nicht auswirkt, wenn ansonsten keine Einkünfte erzielt werden, kann mittels eines Abzugs als vorweggenommene Werbungskosten zumindest ein steuerlicher Verlustvortrag aufgebaut werden, der sich später steuermindernd auswirkt.

Der Gesetzgeber hatte Ende letzten Jahres auf diese Rechtsprechung reagiert und eine **gesetzliche „Klarstellung“** vorgenommen. Danach wurde der bisherige restriktive Wille des Gesetzgebers gesetzlich klargestellt und zwar rückwirkend für Veranlagungszeiträume ab 2004. Gleichzeitig wurde aber ab dem Jahr 2012 der Sonderausgabenabzug für diese Kosten von bisher maximal 4 000 € auf nunmehr maximal 6 000 € je Jahr angehoben.

Das **Finanzgericht** Münster hat mit Urteil vom 20.12.2011 (Aktenzeichen 5 K 3975/09 F) zu den Kosten eines Erststudiums entschieden, dass weder das Abzugsverbot allgemein noch seine Rückwirkung verfassungsrechtlich bedenklich seien. Gegen dieses Urteil ist nun allerdings vor dem Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VI R 8/12 die Revision anhängig. Auch ist beim Finanzgericht Baden-Württemberg unter dem Aktenzeichen 10 K 4245/11 ein Klageverfahren gegen die Nichtanerkennung von Erstausbildungskosten als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben anhängig. Weiterhin ist das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 14.12.2011 (Aktenzeichen 14 K 4407/10 F), anzuführen, welches die Kosten einer erstmaligen Berufsausbildung betrifft. Das Finanzgericht Düsseldorf hält die rückwirkende Gesetzesänderung für zulässig. Aber auch insoweit ist die Revision vor dem Bundesfinanzhof anhängig und zwar unter dem Aktenzeichen VI R 2/12.

Handlungsempfehlung:

Für abgelaufende Jahre ist anzuraten, entsprechende Kosten noch nachträglich als Werbungskosten geltend zu machen. Ggf. sind rückwirkend Steuererklärungen abzugeben und die Feststellung eines Verlustvortrags zu beantragen. Gegen die zu erwartende Ablehnung des Abzugs sollte Einspruch eingelegt werden und im Hinblick auf die anhängigen Verfahren ein Ruhen des Einspruchsverfahrens bis zur Entscheidung über die schon anhängigen Verfahren beantragt werden. Abzuwarten bleibt, wie der Bundesfinanzhof diese Frage letztlich entscheidet.

Hinweis:

Als Kosten der Berufsausbildung kommen insbesondere in Betracht: Studien- oder Kursgebühren, Fahrtkosten zum Studienort und Kosten für Literatur. Im Grundsatz müssen diese Kosten vom Stpfl. selbst getragen werden. Unerheblich ist aber, woher die Mittel stammen, mit denen der Stpfl. die Aufwendungen begleicht. Hat dieser die Mittel geschenkt bekommen, steht dies dem Werbungskostenabzug nicht entgegen. Dies gilt auch dann, wenn ein Dritter die Aufwendungen für den Stpfl. übernommen hat, also unmittelbar an den Gläubiger des Stpfl. für diesen zahlt. So z.B. wenn die Eltern Berufsausbildungskosten des Kindes zahlen. Offen ist allerdings, ob auch solche Kosten als Werbungskosten des Stpfl. anerkannt werden, wenn ein Dritter in eigenem Namen einen Vertrag für den Stpfl. schließt und seine Zahlungspflicht begleicht.

4 Bis 2009 bestehende begrenzte Abzugsfähigkeit der Krankenversicherungsbeiträge verfassungsgemäß

Das Bundesverfassungsgericht hatte mit Beschluss vom 13.2.2008 (Aktenzeichen 2 BvL 1/06) entschieden, dass der seinerzeit nur beschränkte Abzug von Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen als Sonderausgaben verfassungswidrig war, weil er nicht wenigstens eine sozialhilfegleiche Kranken- und Pflegeversorgung steuerfrei stellte. Das Gericht ordnete die Weitergeltung bis zum 31.12.2009 an. Der Gesetzgeber setzte die Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts entsprechend erst zum 1.1.2010 um.

Der Bundesfinanzhof entschied nun mit Urteil vom 16.11.2011 (Aktenzeichen X R 15/09), dass diese Anordnung der zeitlich begrenzten Weitergeltung weder verfassungswidrig sei noch darin ein Verstoß gegen die Europäische Menschenrechtskonvention liege. Es bestehe darüber hinaus auch kein verfassungsrechtlicher Anspruch darauf, die Beiträge zur Arbeitslosenversicherung einkommensteuerlich in voller Höhe oder zumindest im Wege eines negativen Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen.

Hinweis:

Für die Jahre bis 2009 kann danach keine erhöhte Berücksichtigung der Krankenversicherungsbeiträge begehrt werden.

5 Nachträglicher Wechsel des Betriebs einer Photovoltaikanlage auf eine andere Person

Aus verschiedenen Gründen kann es angezeigt sein, dass der Betrieb einer Photovoltaikanlage (PV-Anlage) auf eine andere Person übergeht. So kann es Sinn machen, die PV-Anlage und damit die daraus erzielten Einkünfte Kindern zuzuordnen, welche ansonsten nicht über Einkünfte verfügen, um damit Progressionsvorteile und Freibeträge bei der Einkommensteuer zu nutzen. Auch sind Fälle aufgetreten, in denen Betreibern einer PV-Anlage eine **Kürzung der Rente oder anderer Sozialleistungen drohte**, weil sie Einkünfte aus dem Betrieb einer Auf-Dach-Photovoltaikanlage beziehen. Diese beantragten dann bei der Finanzverwaltung, die Unternehmereigenschaft rückwirkend auf den Ehepartner oder andere Familienangehörige zu übertragen. Hier sind aber bestimmte Regeln zu beachten, worauf das Bayerische Landesamt für Steuern in dem Schreiben vom 17.2.2012 (Aktenzeichen S 7104.1.1-9/2 St33) hinweist.

Zu beachten ist, dass die Erträge aus dem Betrieb der PV-Anlage grundsätzlich demjenigen zuzurechnen sind, der nach außen hin, also gegenüber dem Energieversorger, der den Strom abnimmt, als Betreiber auftritt. Dies ergibt sich regelmäßig aus den abgeschlossenen zivilrechtlichen Vereinbarungen und den vorliegenden Abrechnungen.

Ist bisher ein Ehepartner gegenüber dem Netzbetreiber nach den zivilrechtlichen Vereinbarungen als Lieferant des Stroms aufgetreten, ist ihm diese unternehmerische Tätigkeit zuzurechnen. Eine **rückwirkende Übertragung** der Unternehmereigenschaft auf eine andere Person **scheidet aus**, weil dies den tatsächlich abgeschlossenen zivilrechtlichen Vereinbarungen widerspräche. Tritt **für die Zukunft** gegenüber dem Netzbetreiber eine andere Person als Vertragspartner auf und wird diese nach dem zivilrechtlich vereinbarten Stromliefervertrag berechtigt und verpflichtet, ist ab dem Zeitpunkt der wirksamen Änderung des zivilrechtlichen Vertrags die unternehmerische Tätigkeit „Betrieb der PV-Anlage“ dieser Person zuzurechnen.

Maßgeblich für die geänderte Zurechnung der unternehmerischen Tätigkeit sind die Mitteilung des Namens des neuen Betreibers an den Netzbetreiber und an die Bundesnetzagentur sowie die Abrechnungen des Netzbetreibers gegenüber dem neuen Unternehmer. Unerheblich ist hierbei, ob das Eigentum an der PV-Anlage auf den neuen Unternehmer übergegangen ist.

Allerdings sind die **umsatzsteuerlichen Folgen beim bisherigen Betreiber** zu beachten, die davon abhängen, in welcher Form dem Übernehmer die PV-Anlage zur Verfügung gestellt wird:

- Überträgt der bisherige Unternehmer das Eigentum an der PV-Anlage entgeltlich oder unentgeltlich, so ergeben sich keine umsatzsteuerliche Folgen, da eine sog. Geschäftsveräußerung im Ganzen vorliegt, welche nicht der Besteuerung unterliegt.
- Verpachtet der bisherige Betreiber die PV-Anlage, so führt dieser eine der Umsatzsteuer zu unterwerfende Vermietung einer Betriebsvorrichtung aus.
- Überlässt der bisherige Unternehmer die PV-Anlage dem neuen Unternehmer bewusst und auf Dauer unentgeltlich zur Nutzung, stellt er insoweit seine unternehmerische Tätigkeit ein und überführt die PV-Anlage in seinen Privatbereich. Die Überführung in den nichtunternehmerischen Bereich unterliegt der Umsatzsteuer und kann daher zu einer merklichen Steuerbelastung führen.

Handlungsempfehlung:

Deutlich dürfte geworden sein, dass derartige Handlungen einer steuerlichen Beratung bedürfen. Es bieten sich verschiedene Gestaltungswege, welche steuerlich ganz unterschiedliche Folgen auslösen. Neben den dargestellten umsatzsteuerlichen Folgen sind ggf. auch ertragsteuerliche Folgen einer Übertragung der PV-Anlage zu prüfen.

6 Einkommensteuerschulden des Erblassers für das Todesjahr als Nachlassverbindlichkeit absetzbar?

Nach der Auffassung der Finanzverwaltung sind Einkommensteuerschulden des Erblassers für das Todesjahr nicht als Nachlassverbindlichkeiten zu berücksichtigen. Begründet wird diese Auffassung damit, dass die Einkommensteuer erst mit Ende des Jahres, also am 31.12. des Todesjahres entsteht und damit im Todeszeitpunkt noch nicht als Schuld entstanden sei.

Dieser Sichtweise widersprach nun das Finanzgericht Düsseldorf mit Urteil vom 2.11.2011 (Aktenzeichen 4 K 2263/11 Erb). Für die Sichtweise des Finanzgerichts spricht in der Tat, dass im Fall des Todes eine Einkommensteuerveranlagung für den abgekürzten Zeitraum vom 1.1. des Todesjahres bis zum Todestag vorzunehmen ist, da die Steuerpflicht mit dem Tod endet.

Handlungsempfehlung:

Gegen dieses Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf ist die Revision beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen II R 56/11 anhängig. In einschlägigen Fällen ist anzuraten, die Einkommensteuerschuld für das Todesjahr vorsorglich als Nachlassverbindlichkeit geltend zu machen. Ob die Ansicht des Finanzgerichts Düsseldorf vom Bundesfinanzhof bestätigt wird, bleibt abzuwarten.

7 Aufteilung eines Einkommensteuer-Erstattungsanspruchs bei Ehegatten

Eine Einkommensteuerveranlagung führt insbesondere dann zu Erstattungen, wenn die geleisteten Vorauszahlungen oder die einbehaltene Lohnsteuer zu hoch waren. Bei Ehegatten ergeben sich Fragen, wem ein Erstattungsanspruch zusteht, wenn die Ehegatten mittlerweile getrennt leben. Hierzu nimmt die Finanzverwaltung ausführlich in dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 30.1.2012 (Aktenzeichen IV A 3 – S 0160/11/10001, DOK 2012/0081623) Stellung. Im Folgenden werden wichtige Aspekte dieses Schreibens dargestellt, die in der Praxis beachtet werden sollten.

Zunächst gilt der Grundsatz, dass **bei einer intakten Ehe** die Auszahlung eines Erstattungsbetrags durch das Finanzamt an einen Ehegatten grundsätzlich auch für und gegen den anderen Ehegatten wirkt. Soweit allerdings das Finanzamt nach Aktenlage erkennt oder erkennen musste, dass ein Ehegatte aus beachtlichen Gründen nicht mit der Auszahlung des gesamten Erstattungsbetrags an den anderen Ehegatten einverstanden ist, darf es nicht mehr an den anderen Ehegatten auszahlen. Das ist z.B. dann der Fall, wenn die Ehegatten inzwischen geschieden sind oder getrennt leben oder wenn dem Finanzamt aus sonstigen Umständen bekannt ist, dass ein Ehegatte die Erstattung an den anderen nicht billigt.

Handlungsempfehlung:

Aus diesem Grunde ist es wichtig, dem Finanzamt z.B. ein Getrenntleben oder die Änderung des Güterstands zeitnah mitzuteilen.

Muss das Finanzamt auswählen, an wen eine Erstattung auszuzahlen ist, so steht der Erstattungsanspruch demjenigen Ehegatten zu, auf dessen Rechnung zuvor die Zahlungen bewirkt worden sind. Unerheblich ist dagegen, welcher Ehegatte den Steuererstattungstatbestand verwirklicht hat und auf wessen Einkünfte die festgesetzten Steuern beruhen. Aus diesem Grunde ist entscheidend festzustellen, für wen geleistete Vorauszahlungen erfolgt sind. Insoweit kommt es auf die **Tilgungsbestimmung** an. Liegen keine Anhaltspunkte oder ausdrückliche Absichtsbekundungen für eine Tilgungsbestimmung vor, kann das Finanzamt als Zahlungsempfänger, solange die Ehe besteht und die Ehegatten nicht dauernd getrennt leben, auf Grund der zwischen ihnen bestehenden Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft allerdings davon ausgehen, dass derjenige Ehegatte, der auf die gemeinsame Steuerschuld zahlt, mit seiner Zahlung auch die Steuerschuld des anderen mit ihm zusammen veranlagten Ehegatten begleichen will. Dies gilt insbesondere für Vorauszahlungen, die auf Grund eines an beide Ehegatten gerichteten Vorauszahlungsbescheids geleistet werden. Die gemeinsamen Vorauszahlungen sind in diesem Fall nach Köpfen aufzuteilen und den Ehegatten somit jeweils hälftig zuzurechnen. Hinsichtlich einbehaltener Steuerabzugsbeträge (Lohnsteuer und Kapitalertragsteuer) ist derjenige erstattungsberechtigt, von dessen Einnahmen die Beträge einbehalten wurden.

Hinweis:

Etwas anderes gilt nur dann, wenn einer Zahlung eine ausdrückliche Tilgungsbestimmung zu Grunde liegt. Hat der zahlende Ehegatte im Zeitpunkt einer Vorauszahlung nämlich kenntlich gemacht, dass er nur seine eigene Steuerschuld tilgen will, ist er im Falle der Erstattung dieses Betrags allein erstattungsberechtigt.

Handlungsempfehlung:

Es sollte bei einem (drohenden) Scheitern der Ehe dem Finanzamt mitgeteilt werden, dass Zahlungen nur noch auf die eigene Steuerschuld geleistet werden. Die Angabe einer Tilgungsbestimmung muss dabei nicht „ausdrücklich" erfolgen, sondern kann sich aus den Umständen des Einzelfalls ergeben (als Indiz z.B. Angabe des eigenen Namens im Feld „Verwendungszweck" einer Überweisung). Eine spätere „Interpretation" (d.h. eine nachträglich geltend gemachte Tilgungsbestimmung) durch den zahlenden Ehegatten kann aber keine Berücksichtigung finden. Vorsichtshalber sollte die Tilgungsbestimmung eindeutig erfolgen.

Dass eine individuelle Tilgungsabrede auch im Falle einer Nachzahlung von großer Wichtigkeit sein kann, zeigt folgendes Beispiel:

Beispiel:

Sachverhalt: Die Ehegatten M und F haben die gegen sie gemeinsam festgesetzten Vorauszahlungen (4 × 2 500 € = 10 000 €) ohne individuelle Tilgungsbestimmung entrichtet.

Vom Arbeitslohn wurden jeweils folgende Lohnsteuerbeträge einbehalten:

M:	5 000 €
F:	1 000 €

Es werden getrennte Veranlagungen durchgeführt:

M: festgesetzte Einkommensteuer =	15 000 €
F: festgesetzte Einkommensteuer =	5 000 €
Summe der getrennt festgesetzten Steuerbeträge =	= 20 000 €
abzgl. Summe der hierauf anzurechnenden Beträge =	– 16 000 €
Nachzahlungsüberhang	= 4 000 €

Lösung:

(1) Von den gegen die Ehegatten festgesetzten Einkommensteuerbeträgen sind zunächst jeweils die anzurechnenden Lohnsteuerbeträge abzuziehen (= Sollbeträge):

M: 15 000 € – 5 000 € =	10 000 €
F: 5 000 € – 1 000 € =	4 000 €

(2) Im zweiten Schritt werden – mangels Zahlungen mit individueller Tilgungsbestimmung – die gemeinsamen Vorauszahlungen nun nach Köpfen – allerdings maximal bis zur Höhe des jeweiligen Sollbetrags – aufgeteilt, der danach verbleibende Restbetrag ist dem Ehegatten mit dem höheren Soll allein zuzurechnen:

F: ½ von 10 000 €, maximal aber 4 000 € =	4 000 €
M: ½ von 10 000 €, maximal aber 10 000 € =	5 000 €
M: zuzüglich Restbetrag	1 000 €
M: Summe der anzurechnenden Beträge:	= 6 000 €

(3) Die Abrechnungsverfügungen der Steuerbescheide sehen wie folgt aus:

M:

festgesetzte Einkommensteuer	15 000 €
anzurechnende Lohnsteuer	– 5 000 €
anzurechnende Vorauszahlungen	– 6 000 €
Abschlusszahlung	= 4 000 €

F:

festgesetzte Einkommensteuer	1 000 €
anzurechnende Lohnsteuer	– 1 000 €
anzurechnende Vorauszahlungen	– 4 000 €
Abschlusszahlung	= 0 €

8 Ansatz einer verkehrsgünstigeren Strecke bei der Entfernungspauschale

Als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit können Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte abgezogen werden. Zur Abgeltung dieser Aufwendungen ist nach der gesetzlichen Regelung für jeden Arbeitstag, an dem der Arbeitnehmer die Arbeitsstätte aufsucht, eine **Entfernungspauschale** für jeden vollen Kilometer zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von 0,30 € anzusetzen.

Für die Bestimmung der Entfernung ist die **kürzeste Straßenverbindung** zwischen Wohnung und Arbeitsstätte maßgebend. Eine andere als die kürzeste Straßenverbindung kann nur zu Grunde gelegt werden, wenn diese **offensichtlich verkehrsgünstiger** ist und vom Arbeitnehmer regelmäßig für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt wird. Eine Straßenverbindung ist dann als verkehrsgünstiger als die kürzeste Verbindung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte anzusehen, wenn der Arbeitnehmer eine andere – längere – Straßenverbindung nutzt und auf diese Weise die Arbeitsstätte trotz gelegentlicher Verkehrsstörungen i.d.R. schneller und pünktlicher erreicht. Konkrete zeitliche Vorgaben, die erfüllt sein müssen, um eine Straßenverbindung als „offensichtlich verkehrsgünstiger“ als die kürzeste Fahrtroute anzusehen, gibt es nicht. Maßgebend sind vielmehr die Umstände des Einzelfalls. Entscheidend ist im Übrigen nicht nur die reine Entfernung, sondern z.B. auch die Anzahl der Ampeln oder Kreuzungen. Insbesondere ist nicht in jedem Fall eine Zeitersparnis von mindestens 20 Minuten erforderlich, so das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 16.11.2011 (Aktenzeichen VI R 19/11). Eine zeitliche Ersparnis müsse vielmehr auch im Verhältnis der Gesamtdauer der Fahrten betrachtet werden.

Handlungsempfehlung:

Im Einzelfall sollte anhand von repräsentativen Aufzeichnungen der Nachweis geführt werden, dass die gewählte (längere) Strecke verkehrsgünstiger ist.

9 Keine Anwendung der 1 %-Regelung bei Firmenwagen ausschließlich für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

Wird einem Arbeitnehmer ein Firmenwagen auch für die private Nutzung überlassen, so ist der hierdurch entstehende geldwerte Vorteil – soweit kein Fahrtenbuch geführt wird, um dadurch die privaten Kilometer nachzuweisen – mittels der 1 %-Regelung zu bewerten. Soweit das Fahrzeug zusätzlich für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt wird, ist dieser Vorteil monatlich zusätzlich mit 0,03 % des Bruttolistenpreises der Lohnsteuer zu unterwerfen.

Der Bundesfinanzhof hat in dem Urteil vom 6.10.2011 (Aktenzeichen VI R 56/10) aber betont, dass die 1 %-Regelung nur dann zur Anwendung kommt, wenn **der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer gestattet, den Dienstwagen privat zu nutzen**. Allein die Gestattung der Nutzung eines betrieblichen Fahrzeugs für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte begründet noch keine Überlassung zur privaten Nutzung.

Im Urteilsfall wurden Verkäufern eines Autohauses Firmenwagen für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt und die private Nutzung arbeitsvertraglich ausdrücklich ausgeschlossen.

Handlungsempfehlung:

Nach der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist zwar davon auszugehen, dass ein für private Zwecke überlassenes Fahrzeug auch tatsächlich privat genutzt wird, nicht aber, dass ein ausschließlich für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte überlassenes Fahrzeug auch privat genutzt wird. Es lässt sich insbesondere kein allgemeiner Erfahrungssatz des Inhalts feststellen, dass Arbeitnehmer Verbote missachten und damit einen Kündigungsgrund schaffen oder sich – u.U. – gar einer Strafverfolgung aussetzen. Dies gilt selbst dann, wenn der Arbeitgeber ein arbeitsvertraglich vereinbartes Privatnutzungsverbot nicht überwacht. Darüber hinaus hat eine unbefugte Nutzung eines betrieblichen Pkw keinen Lohncharakter, da der Vorteil dem Arbeitnehmer nicht willentlich zugewendet wurde. In der Praxis wird allerdings in einem solchen Fall zu prüfen sein, ob ein Privatnutzungsverbot nicht lediglich zum Schein ausgesprochen worden ist und dem Arbeitnehmer

ein betrieblicher Pkw entgegen der arbeitsvertraglichen Regelung etwa auf Grundlage einer konkludent getroffenen Nutzungsvereinbarung tatsächlich zur privaten Nutzung überlassen worden war.

10 Nutzung eines Dienstwagens für Mittagsheimfahrten zur eigenen Wohnung

Das Finanzgericht Baden-Württemberg hatte über folgenden Fall zu entscheiden: Dem Bürgermeister einer Gemeinde stand ein Dienstfahrzeug zur Verfügung. Den Dienstwagen nutzte der Bürgermeister im Wesentlichen zur Erledigung seiner Dienstgeschäfte und daneben zum arbeitstäglichen Erreichen seiner Arbeitsstätte im Rathaus der Gemeinde, das von seiner Wohnung knapp zwei Kilometer entfernt lag. Zudem wurde das Fahrzeug für mittägliche Heimfahrten nach Hause genutzt, wo er regelmäßig seine Mittagspause verbrachte. Ein Fahrtenbuch wurde nicht geführt. Lohnsteuer wurde auf die Privatnutzung von der Gemeinde nicht einbehalten.

Das Finanzamt vertrat nun die Ansicht, dass die **mittäglichen Heimfahrten zur eigenen Wohnung eine private Nutzung darstellen** und daher insgesamt eine private Nutzung – mangels Fahrtenbuch – mittels der 1 %-Regelung zu versteuern ist. Dieser Ansicht stimmte das Finanzgericht in dem Urteil vom 27.10.2011 (Aktenzeichen 1 K 3014/09) zu. Das Finanzgericht argumentierte, dass die mittäglichen Heimfahrten keine Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte darstellen, die durch den 0,03%-Zuschlag abgegolten seien. Ob das Dienstfahrzeug darüber hinaus noch für andere Privatfahrten genutzt wurde, war ohne Bedeutung.

11 Vorzeitige Auflösung einer Altersteilzeitregelung im Blockmodell

Altersteilzeitregelungen wurden vielfach nach dem sog. Blockmodell abgewickelt. Dies bedeutete, dass der Arbeitnehmer in der ersten Phase (Arbeitsphase) voll arbeitete, aber nur einen verminderten Lohn erhielt und dafür aber in der zweiten Phase (Freistellungsphase) keine Arbeitsleistung mehr zu erbringen hatte, weiterhin allerdings den verminderten Lohn erhielt. Wird nun eine solche **Vereinbarung vorzeitig beendet**, so ist für die bereits während der Arbeitsphase geleistete und nun aber unzureichend abgegoltene Arbeitsleistung eine Ausgleichszahlung zu leisten. Nach dem Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 15.12.2011 (Aktenzeichen VI R 26/11) ist ein solcher Lohnausgleich als sonstiger Bezug – und nicht als laufender Arbeitslohn – im Jahr des Zuflusses der Lohnsteuer zu unterwerfen.

Der Stpfl. hatte die Ausgleichszahlung als laufenden Arbeitslohn den Vorjahren zurechnen wollen, was auf Grund des progressiven Einkommensteuertarifs vorteilhaft gewesen wäre. Dies lehnte der Bundesfinanzhof aber ab.

12 Steuerbefreiung für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit nur für tatsächlich geleistete Arbeitszeiten

Nach den gesetzlichen Vorgaben sind Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit lohnsteuerfrei. Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 8.12.2011 (Aktenzeichen VI R 18/11) allerdings klargestellt, dass diese Steuerbefreiung den Nachweis voraussetzt, dass die Zuschläge **für tatsächlich geleistete begünstigte Arbeitszeiten gezahlt** wurden. Pauschale Vorschüsse sind nur dann steuerfrei, wenn sie auf später erfolgende Einzelabrechnungen geleistet werden. Eine Einzelabrechnung mit Aufstellung der tatsächlich erbrachten Arbeitsstunden an Sonntagen, Feiertagen oder zu Nachtzeiten ist grundsätzlich unverzichtbar. Ausnahmsweise kann auf eine solche Abrechnung nur dann verzichtet werden, wenn der Arbeitnehmer nahezu nur Nachtarbeit leistet und die dafür gezahlten Zuschläge offenkundig sind.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis ist also dringend anzuraten, derartige Nachweise sorgfältig zu führen.

13 Reisekosten für den Besuch der CeBIT-Messe

Kosten für den Besuch der Computermesse CeBIT in Hannover können bei einer erkennbaren beruflichen Veranlassung als Werbungskosten abzugsfähig sein. Nach Aufgabe des Aufteilungsverbots für gemischte Aufwendungen können die Kosten (anteilig) absetzbar sein, auch wenn ein privates Interesse besteht.

Der Bundesfinanzhof hat in dem Urteil vom 16.11.2011 (Aktenzeichen VI R 19/11) entschieden, wenn ein Dritter, wie z.B. der Arbeitgeber, Aufwendungen (etwa den Eintrittspreis) trägt, dass dies für eine dominant berufliche Veranlassung sprechen kann, sodass der gesamte Aufwand absetzbar ist. Im Urteilsfall begehrte der Stpfl. die Berücksichtigung von Aufwendungen für den Besuch der Computermesse CeBIT in Höhe von 255,30 €. Dabei handelte es sich um Fahrtkosten in Höhe von 237,30 € (791 km × 0,30 €), 6 € für den Tagesparkschein sowie eine Verpflegungspauschale von 12 €.

Handlungsempfehlung:

Der Bundesfinanzhof hat sich in diesem Urteil ganz klar zu Gunsten des Stpfl. geäußert. Im Einzelfall sollte der **berufliche Bezug möglichst gut dokumentiert werden**. Hilfreich kann nicht nur die (teilweise) Kostenübernahme durch den Arbeitgeber, sondern auch eine Bescheinigung des Arbeitgebers sein.

14 Steuerliche Anerkennung von Umzugskosten

Hinsichtlich der steuerlich anzuerkennenden Umzugskosten erfolgte eine Änderung der maßgebenden Beträge für **umzugsbedingte Unterrichtskosten und sonstige Umzugsauslagen** ab 1.1.2012. Das Bundesministerium der Finanzen teilte mit Schreiben vom 23.2.2012 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2353/08/10007, DOK 2012/0161821) die neuen Sätze mit:

- Der Höchstbetrag, der für die Anerkennung umzugsbedingter Unterrichtskosten für ein Kind maßgebend ist, beträgt bei Beendigung des Umzugs ab 1.1.2012: 1 657 €.
- Der Pauschbetrag für sonstige Umzugsauslagen nach § 10 Abs. 1 BUKG beträgt bei Beendigung des Umzugs ab 1.1.2012 für Verheiratete: 1 314 € bzw. für Ledige: 657 €.
- Der Pauschbetrag erhöht sich für jede in § 6 Abs. 3 Satz 2 und 3 BUKG bezeichnete weitere Person mit Ausnahme des Ehegatten zum 1.1.2012 um 289 €.

15 Doppelte Mietzahlungen aus Anlass eines beruflich veranlassten Umzugs

Streitig war, ob die Mietaufwendungen für eine neue Familienwohnung, die am Beschäftigungsort von einem Ehegatten bereits genutzt wird, bis zum Nachzug der Familie unbeschränkt abzugsfähige Werbungskosten sind. Der Stpfl. wurde im Streitjahr 2008 zusammen mit seiner Ehefrau zur Einkommensteuer veranlagt. Beide erzielten im Wesentlichen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Ab dem 1.11.2007 arbeitete der Stpfl. in T. Anlässlich des Arbeitsplatzwechsels mieteten die Ehegatten in der Nähe von T, in R, ab 1.12.2007 eine 165 qm große Fünf-Zimmer-Wohnung an. Von dort ging der Kläger seiner Arbeit in T nach. Wie von Anfang an geplant zogen die Ehefrau und das gemeinsame Kind am 10.2.2008 ebenfalls in diese Wohnung nach. Die bisherige Familienwohnung in E wurde aufgegeben. In der Einkommensteuererklärung für 2008 begehrte der Stpfl. u.a. den Abzug des gesamten Mietaufwands für die Wohnung in R für Januar und Februar 2008 als Werbungskosten. Das damals zuständige Finanzamt T erkannte den Mietaufwand jedoch – unter Hinweis auf eine doppelte Haushaltsführung – nur anteilig für 60 qm an.

Der Bundesfinanzhof bestätigte dagegen mit Urteil vom 13.7.2011 (Aktenzeichen VI R 2/11) die Ansicht des Stpfl. Wegen eines Umzugs geleistete doppelte Mietzahlungen können beruflich veranlasst und deshalb als Werbungskosten abziehbar sein. Grundsätze einer doppelten Haushaltsführung waren nicht anzuwenden, da die Unterhaltung zweier Wohnungen hier ausschließlich dem Zweck der Familienzuführung gedient hatte. Die vom Finanzamt vorgenommene Begrenzung der abzugsfähigen Kosten wurde deshalb verneint. Die Mietaufwendungen können jedoch nur zeitanteilig, und zwar für die neue Familienwohnung bis zum Umzugstag der Familie und für die bisherige Wohnung ab dem Umzugstag, längstens bis zum Ablauf der Kündigungsfrist des bisherigen Mietverhältnisses, als Werbungskosten abgezogen werden.

Handlungsempfehlung:

Die notwendigen Aufwendungen für Familienheimfahrten oder ggf. Verpflegungsmehraufwendungen können daneben bis zur tatsächlichen Beendigung der Nutzung zweier Wohnungen als Werbungskosten berücksichtigt werden.

16 Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen)

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

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

Das Bundesministerium der Finanzen hat mit Schreiben vom 24.1.2012 (Aktenzeichen IV A 4 – S 1547/0 :001, DOK 2012/0059852) die für das Jahr 2012 geltenden Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen) bekannt gemacht. Danach ergeben sich folgende Werte, die für ertragsteuerliche sowie umsatzsteuerliche Zwecke anzusetzen sind:

Gewerbezweig	Jahreswert für eine Person ohne Umsatzsteuer		
	7 % USt	19 % USt	insgesamt
Bäckerei	873 €	443 €	1 316 €
Fleischerei	693 €	1 039 €	1 732 €
Gast- und Speisewirtschaft			
a) mit Abgabe von kalten Speisen	831 €	1 246 €	2 077 €
b) mit Abgabe von kalten und warmen Speisen	1 149 €	2 049 €	3 198 €
Getränke (Eh.)	0 €	374 €	374 €
Café und Konditorei	886 €	762 €	1 648 €
Milch, Milcherzeugnisse, Fettwaren und Eier (Eh.)	526 €	70 €	596 €
Nahrungs- und Genussmittel (Eh.)	1 205 €	582 €	1 787 €
Obst, Gemüse, Südfrüchte und Kartoffeln (Eh.)	277 €	208 €	485 €

Handlungsempfehlung:

Oftmals werden die Pauschalbeträge für Sachentnahmen monatlich durch automatisch hinterlegte Buchungen verbucht. Ab Januar 2012 sind diese wiederkehrenden Buchungen zu überprüfen und ggf. zu ändern.

17 Zeitpunkt der gewinnerhöhenden Einbuchung von Forderungen

Der Bundesfinanzhof hat sich in dem Urteil vom 31.8.2011 (Aktenzeichen X R 19/10) mit einer auf den ersten Blick eher akademischen Frage beschäftigt. Es ging um den **Zeitpunkt der Aktivierung zuvor vom Finanzamt bestrittener Steuererstattungsansprüche** nach Ergehen der Entscheidung in einem Musterverfahren. Diese Frage ist aber für die Praxis deshalb so bedeutsam, weil damit über den Zeitpunkt der Gewinnrealisierung und damit der Besteuerung entschieden wird.

Im Urteilsfall ging es um Umsatzsteuer, die nach Ansicht des Stpfl. zu Unrecht gezahlt worden und somit vom Finanzamt zurückzuerstatten war. Die vom Stpfl. geltend gemachte Rückforderung wurde allerdings vom Finanzamt bestritten. Der konkrete Streitfall ruhte wegen eines vor dem Bundesfinanzhof anhängigen Musterverfahrens. Nach einer Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs entschied dann der Bundesfinanzhof in dem Musterverfahren ebenfalls zu Gunsten der Kläger. Dieses Urteil wurde im Bundessteuerblatt veröffentlich, was bedeutet, dass die Finanzverwaltung dieses Urteil allgemein anwendet. So kam es dann auch bei dem Stpfl. zu einer Erstattung der bis dahin strittigen Umsatzsteuerforderung. Fraglich war nun, wann dieser Erstattungsanspruch realisiert und damit als Betriebseinnahme zu versteuern war.

Der Bundesfinanzhof betont in dem angesprochenen Urteil, dass sich die Aktivierung von Forderungen nach wirtschaftlichen Grundsätzen richtet. Eine Forderung muss demnach aktiviert werden, sobald sie wirtschaftlich in der Vergangenheit verursacht und am Stichtag hinreichend sicher ist. Zivil- oder öffentlich-rechtliche Formalpositionen sind dagegen nicht entscheidend. Somit war im Urteilsfall die Umsatzsteuerforderung mit Veröffentlichung des Urteils des Bundesfinanzhofs in dem Musterverfahren im Bundessteuerblatt zu aktivieren. Die **Veröffentlichung des Urteils im Bundessteuerblatt** bewirkt, dass die Finanzverwaltung ab diesem Zeitpunkt an die Urteilsgrundsätze allgemein gebunden ist.

Unmaßgeblich sind formale Aspekte. So hatte der Stpfl. im Urteilsfall die konkrete Höhe des Steuererstattungsanspruchs zahlenmäßig gegenüber dem Finanzamt noch nicht beziffert. In Grenzfällen hinsichtlich des Zeitpunkts der Aktivierung ist die vom Bundesfinanzhof formulierte Kontrollfrage zu stellen: Würde ein Betriebserwerber für die formell noch nicht vollständig entstandene Position bereits einen erhöhten Kaufpreis zahlen?

Hinweis:

Dieses Urteil zeigt, welche Bedeutung der Veröffentlichung eines Urteils im Bundessteuerblatt zukommt.

18 Verlängerung der Übergangsfrist hinsichtlich des Nachweises bei innergemeinschaftlichen Lieferungen

Die Anforderungen an den Beleg- und Buchnachweis für steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen – insbesondere die Einführung der „**Gelangensbestätigung**“ – wurden deutlich verschärft. Die **Übergangsregelung** zur Anwendung der verschärften Anforderungen wurde nun vom 31.3.2012 auf den **30.6.2012** verlängert.

Hinweis:

Die von der Finanzverwaltung aufgestellten Grundsätze zum Beleg- und Buchnachweis sind im Detail noch umstritten. Verschiedene Verbände haben Eingaben beim Bundesfinanzministerium gemacht, um eine praxisgerechtere Ausgestaltung der Nachweisanforderungen zu erreichen.

Handlungsempfehlung:

Unabhängig davon sollte die nunmehr verlängerte Übergangsfrist dringend dazu genutzt werden, sich auf die neuen Anforderungen einzustellen.

19 Teilwertabschreibung auf börsennotierte Aktien im Anlagevermögen bei voraussichtlich dauernder Wertminderung

Werden im Anlagevermögen eines Gewerbebetriebs Aktien gehalten, so ist zu jedem Bilanzstichtag zu prüfen, ob ein unter die Anschaffungskosten gesunkener Börsenkurs zum Bilanzstichtag eine Teilwertabschreibung rechtfertigt. Eine Teilwertabschreibung wirkt sich gewinnmindernd aus und verringert daher auch die Steuerlast. Voraussetzung für eine Abschreibung ist allerdings, dass eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt.

Eine voraussichtlich dauernde Wertminderung liegt dann vor, wenn der Teilwert nachhaltig unter den bisherigen Buchwert gesunken ist. Die Finanzverwaltung forderte verschärfend, dass der aktuelle Börsenkurs denjenigen im Zeitpunkt des Aktienerwerbs um einen bestimmten – recht hoch angesetzten – Schwellenwert (Signifikanzwert) unterschreitet. Diesen Anforderungen ist der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 21.9.2011 (Aktenzeichen I R 89/10) nun entgegengetreten. Entschieden wurde vielmehr, dass von einer **voraussichtlich dauernden Wertminderung bei börsennotierten Aktien** grundsätzlich dann auszugehen ist, wenn der Börsenwert zum Bilanzstichtag unter denjenigen im Zeitpunkt des Aktienerwerbs gesunken ist und der Kursverlust die Bagatellgrenze von 5 % der Notierung bei Erwerb überschreitet. Auch auf die Kursentwicklung nach dem Bilanzstichtag kommt es hierbei entgegen der bisherigen Auffassung von Finanzverwaltung und Finanzgerichten nicht an. Maßgeblich ist also der Stichtagskurs und nicht etwa eine möglicherweise positive Kursentwicklung bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung.

20 Irrtümlich nicht als Betriebsausgabe erklärte Umsatzsteuer keine offenbare Unrichtigkeit

Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg hatte über folgenden Fall zu entscheiden: Der Stpfl. war selbständig als Ingenieur tätig. Er ermittelte den Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung. In den von ihm selbst erstellten Gewinnermittlungen verfuhr er jeweils so, dass er auf der Einnahmeseite die vereinnahmten Bruttoeinnahmen ansetzte, auf der Ausgabenseite die nach Kostenarten aufgeschlüsselten Ausgaben einschließlich der darin enthaltenen Vorsteuer. In der Aufstellung waren die an das Finanzamt geleisteten Umsatzsteuerzahlungen nicht als Betriebsausgaben enthalten. Das Finanzamt veranlagte den Stpfl. für die Streitjahre auf Basis der erklärten Einkünfte aus selbständiger Arbeit zur Einkommensteuer, ohne den Fehler des Klägers zu bemerken und dementsprechend zu korrigieren. Die berücksichtigten Gewinne des Klägers wurden daher um die geleisteten Umsatzsteuerzahlungen zu hoch angesetzt. Die Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre wurden bestandskräftig.

Als nun dem Stpfl. sein Fehler auffiel, beantragte er eine Korrektur der Einkommensteuerfestsetzungen. Er machte geltend, dass es sich um eine offenbare Unrichtigkeit handeln würde. Das Finanzamt lehnte mit Hinweis auf die eingetretene Bestandskraft eine Korrektur ab. Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg bestätigte mit Urteil vom 8.9.2010 (Aktenzeichen 14 K 14074/09) die Auffassung des Finanzamts.

Der Stpfl. stützte sich auf eine Berichtigungsmöglichkeit für Schreibfehler, Rechenfehler oder ähnliche offenbare Unrichtigkeiten. Nach gefestigter Rechtsprechung ist eine Unrichtigkeit offenbar, wenn der Fehler für jeden unvoreingenommenen Dritten klar und deutlich als offenbare Unrichtigkeit erkennbar ist, der Fehler auf bloße mechanische Versehen zurückzuführen und die Möglichkeit eines Rechtsirrtums ausgeschlossen ist. Eine unterlassene Sachverhaltsermittlung ist aber keine offenbare Unrichtigkeit. Da dem Finanzamt der Fehler nicht ohne weitere Prüfung auffallen konnte, liegt eine unterlassene Sachverhaltsermittlung vor. Die beantragte Berichtigung war aus diesem Grunde abzulehnen.

Allerdings ist gegen dieses Urteil die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig, sodass die Rechtsfrage noch nicht abschließend geklärt ist.

Hinweis:

Auch wenn die Entscheidung des Bundesfinanzhofs abzuwarten bleibt, zeigt dieses Urteil deutlich, dass gerade die steuerliche Gewinnermittlung bei Freiberuflern wegen der großen materiellen Tragweite sehr sorgfältig anzufertigen ist und im Zweifel nur unter Zuhilfenahme steuerlichen Rats erstellt werden sollte. Eine nachträgliche Korrektur ist bei bestandskräftiger Einkommensteuerveranlagung regelmäßig nicht mehr möglich.

21 Behandlung der Kultur-/Tourismusförderabgabe bzw. der Übernachtungssteuer bei der Umsatzsteuer

In Thüringen erheben verschiedene Städte eine Kultur-/Tourismusförderabgabe für Übernachtungen/Eintrittsgelder bzw. eine Übernachtungssteuer. Satzungen zur Erhebung von Abgaben auf Übernachtungen liegen derzeit von den Städten Eisenach, Erfurt, Gera, Jena und Weimar vor. Die Erhebung von Abgaben auf Eintrittsgelder ist nur von der Stadt Weimar bekannt. Die Abgaben belaufen sich entweder auf einen bestimmten Prozentsatz des vom Übernachtungsgast für die Beherbergung aufgewendeten Betrags (einschließlich der Umsatzsteuer) oder auf einen bestimmten Betrag je Übernachtung und Übernachtungsgast bzw. je Eintrittskarte/Besucher.

Die Finanzverwaltung Thüringen weist darauf hin, dass die Abgaben für die Beherbergungsbetriebe, Kultureinrichtungen oder Veranstalter **umsatzsteuerlich durchlaufende Posten** darstellen, da Abgabenschuldner nach den vorliegenden Satzungen jeweils der Übernachtungsgast, der Erwerber der Eintrittskarte oder der Besucher der Veranstaltung ist.

Die Abgabe ist auf der Rechnung für den Übernachtungsgast bzw. auf der Eintrittskarte nicht in die Bemessungsgrundlage der Beherbergungsleistung/kulturellen Leistung einzubeziehen, sondern als gesonderter Betrag auszuweisen.

Hinweis:

Hingewiesen wird darauf, dass die Abgabe jedoch zum Entgelt für die Beherbergungsleistung/kulturelle Leistung gehört, wenn eine Stadt ihre Satzung derart (um-)gestaltet, dass der Beherbergungsbetrieb, die Kultureinrichtung oder der Veranstalter selbst Abgabeschuldner ist.

22 Basiszins für das vereinfachte Ertragswertverfahren

Werden Betriebe, Anteile an Personengesellschaften oder an Kapitalgesellschaften unentgeltlich, also **im Erbfall oder bei Schenkungen** übertragen, so muss für Zwecke der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer eine Bewertung erfolgen. In der Praxis wird oftmals das vom Gesetzgeber angebotene **vereinfachte Ertragswertverfahren** angewandt. Bei diesem werden im Grundsatz die (bereinigten) Ergebnisse der Vergangenheit mit einem aus dem aktuellen Marktzins abgeleiteten pauschalen Faktor multipliziert.

Der anzuwendende Faktor wird immer für ein Jahr festgelegt. Mit Schreiben vom 2.1.2012 hat das Bundesministerium der Finanzen den Basiszins für das vereinfachte Ertragswertverfahren veröffentlicht, welcher für alle Bewertungen in 2012 gilt. Dieser beläuft sich auf 2,44 %. Der Multiplikator beläuft sich demnach auf 14,4409. In der Entwicklung der vergangenen Jahre stellt sich dies wie folgt dar:

Zeitraum	**2009**	**2010**	**2011**	**2012**
Basiszinssatz	3,61	3,98	3,43	2,44
Kapitalisierungszinssatz	8,11	8,48	7,93	6,94
Multiplikator	12,3304	11,7925	12,6103	14,4409

Hinweis:

Der merklich gesunkene Zinssatz führt zu einem **deutlichen Anstieg der Unternehmenswerte** gegenüber 2011. Der Ertragswertfaktor ist von 12,6103 auf 14,4409 gestiegen. Dies bedeutet, dass Schenkungen von Unternehmensvermögen oder Anteilen grundsätzlich zu einer höheren Schenkungsteuer führen.

Handlungsempfehlung:

Im Einzelfall sollte geprüft werden, ob durch Vorlage eines ordentlichen Bewertungsgutachtens ein niedrigerer Wert nachgewiesen werden kann. Ein solches Gutachten ist zwar vergleichsweise kostspielig, es können aber die individuellen Verhältnisse berücksichtigt werden.

23 Strafrechtliche Risiken bei der verspäteten Abgabe von Voranmeldungen

Das Straf- und Bußgeldverfahren in Steuersachen wird verwaltungsintern u.a. in den gleich lautenden Ländererlassen „Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (Steuer)“ geregelt. Diese Anweisungen wurden neu gefasst. Es muss darauf geachtet werden, dass nunmehr auch bei **verspätet abgegebenen Voranmeldungen (Lohnsteuer, Umsatzsteuer und Kapitalertragsteuer)** ein Hinweis an die Strafsachenstelle erfolgen muss, wenn Anhaltspunkte vorliegen, dass zuvor durch unrichtige, unvollständige oder unterlassene Angaben gegenüber der Finanzbehörde vorsätzlich oder leichtfertig Steuern verkürzt wurden. Das Abgabeverhalten wird damit strenger unter straf- und bußgeldrechtlichen Aspekten beurteilt.

Auf diesen Umstand muss in der Praxis reagiert werden. So wird es erforderlich, bei Verhinderung der Erfüllung der Abgabefristen rechtzeitig einen Fristverlängerungsantrag zu stellen. In dem Antrag sind Gründe für die Nichteinhaltung der Abgabefrist zu nennen, wie z.B. unvorhergesehene Erkrankung, technische Probleme in der EDV-Anlage, Urlaub, überraschende Vertretung in anderen Arbeitsgebieten oder Ähnliches.

Handlungsempfehlung:

Aus Nachweisgründen sollte ein solcher Antrag schriftlich gestellt werden und nicht nur telefonisch. Auch kann ein solcher Antrag rückwirkend gestellt werden, wie z.B. bei einer plötzlichen Erkrankung des Buchhalters. Hingewiesen werden muss aber darauf, dass von dieser Möglichkeit der Abgabeverlängerung auf Antrag nur in Ausnahmefällen Gebrauch gemacht werden kann; ansonsten kann ein solcher Antrag von der Finanzverwaltung abgelehnt werden.

24 Gewinnzurechnung bei Personengesellschaft auch bei verweigerter Auszahlung des Gewinnanteils

Strittig war die Frage der steuerlichen Zurechnung eines Gewinnanteils an einen aus einer freiberuflich tätigen Gesellschaft ausgeschiedenen Gesellschafter. Der ausgeschiedene Gesellschafter vertrat die Ansicht, dass der Gewinnanteil, welcher auf einen Zeitraum vor dem Ausscheiden entfiel, steuerlich nicht anzusetzen sei, weil die übrigen Gesellschafter eine Auszahlung des anteiligen Gewinns verweigerten; es wurden vermeintliche Gegenansprüche geltend gemacht. Dem widersprach der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 15.11.2011 (Aktenzeichen VIII R 12/09). Vielmehr ist auch in diesen Fällen der Gewinnanteil nach dem vertraglichen oder

gesetzlichen Gewinnverteilungsschlüssel steuerlich dem Gesellschafter zuzurechnen und bei diesem zu versteuern. Bei Personengesellschaften ist der Zufluss des Gewinnanteils für die steuerliche Zurechnung völlig unmaßgeblich. Voraussetzung für die Gewinnzurechnung ist lediglich, dass die Gesellschafter den Gewinn in gemeinschaftlicher Verbundenheit „erzielt“ haben. Das ist grundsätzlich der Fall, sobald er bei der Gesellschaft nach Maßgabe der handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften entstanden ist.

Daneben stellt der Bundesfinanzhof klar, dass an diesem Ergebnis auch die Tatsache nichts ändert, dass auf Ebene dieser freiberuflichen Personengesellschaft der Gewinn mittels Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt wurde. Insoweit ist bei der Gewinnermittlung selbst im Grundsatz maßgebend, wann Einnahmen zufließen und Ausgaben abfließen. Der Gewinn wird auf Ebene der Personengesellschaft ermittelt und nicht für jeden Mitunternehmer einzeln. Der Gewinn entsteht somit in dem Moment, in dem er durch die jeweilige Gewinnermittlungsart zu erfassen ist. In diesem Moment ist er auch dem Gesellschafter zuzurechnen: Die Gewinnermittlungsmethode der Personengesellschaft hat allerdings keine Konsequenzen für den Zeitpunkt der Gewinnzurechnung beim Gesellschafter.

25 Ausnahme vom günstigen Abgeltungsteuersatz bei „einander nahestehenden Personen“

Bei Kapitaleinkünften kommt im Grundsatz der vergleichsweise niedrige Abgeltungsteuersatz von 25 % zur Anwendung. Dieser Umstand könnte nun zu Gestaltungen genutzt werden, wenn z.B. **ein Familienangehöriger einem Unternehmer ein Darlehen gewährt**. Dann würden einerseits die Zinsen bei dem Familienangehörigen mit 25 % besteuert und anderseits beim Unternehmer aber als Betriebsausgaben angesetzt und daher die Einkommensteuer zum normalen Tarif (also bis max. 45 %) gemindert. Aus diesem Grunde ist gesetzlich vorgesehen, dass Zinseinkünfte nicht dem Abgeltungsteuersatz, sondern dem normalen Einkommensteuertarif unterliegen, wenn Gläubiger und Schuldner sich als „**einander nahestehende Personen**“ gegenüberstehen und die Zinsen beim Leistenden/Zahlenden als Werbungskosten oder Betriebsausgaben absetzbar sind.

Ungeklärt ist bislang allerdings die Frage, wie der gesetzliche Begriff der „einander nahestehende Personen“ abzugrenzen ist. Das Finanzgericht Niedersachsen hat diesen Begriff mit Urteil vom 6.7.2011 (Aktenzeichen 4 K 322/10) weit ausgelegt. Maßgeblich sollen die Kriterien sein, die für die Bestimmung nahestehender Personen bei verdeckten Gewinnausschüttungen an Nichtgesellschafter entwickelt worden sind.

Der Kreis der nahestehenden Personen im Hinblick auf die Abgrenzung verdeckter Gewinnausschüttungen beschränkt sich nicht auf den Ehegatten, die Kinder und die Angehörigen, sondern wird von der Rechtsprechung weiter gezogen. Er umfasst auch den nichtehelichen Lebensgefährten des Gesellschafters und andere Personen, zu denen auf Grund sonstiger gesellschaftlicher, schuldrechtlicher oder tatsächlicher, z.B. langjähriger geschäftlicher Beziehungen ein Näheverhältnis besteht.

Handlungsempfehlung:

Gegen dieses Urteil ist nun unter dem Aktenzeichen VIII R 31/11 die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig, sodass dessen Entscheidung abzuwarten bleibt. In der Praxis muss bei derartigen Darlehensverhältnissen sorgfältig abgewogen werden, ob die Gefahr droht, dass anstelle des günstigen Abgeltungsteuersatzes der normale Einkommensteuertarif zur Anwendung kommt.

26 Erbschaftsteuer: Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts einer Immobilie bei Vorlage eines Gutachtens und stichtagsnahem Verkauf

Die Bewertung von Immobilien für Zwecke der Schenkung- oder Erbschaftsteuer ist im Bewertungsgesetz geregelt. Nach den gesetzlichen Vorgaben sind bestimmte Standardbewertungsverfahren vorgesehen, die eine Bewertung mit bzw. nahe dem Verkehrswert gewährleisten sollen. Weist eine Immobilie allerdings individuelle Merkmale auf, so kann das gesetzliche Standardbewertungsverfahren auf Grund der pauschalierenden Vorgehensweise zu Werten führen, die deutlich über dem Verkehrswert liegen. Für diese Zwecke enthält das Gesetz eine Öffnungsklausel, nach der der anzusetzende Wert auch durch ein Sachverständigengutachten nachgewiesen werden kann. Des Weiteren kann der Nachweis eines niedrigeren Werts anhand eines zeitnah zum Bewertungsstichtag erzielten Verkaufspreises geführt werden.

Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg hat nun mit erst jüngst veröffentlichtem Urteil vom 15.9.2010 (Aktenzeichen 3 K 3232/07) über einen Fall entschieden, bei dem die Besonderheit vorlag, dass sowohl ein Sachverständigengutachten vorgelegt wurde als auch ein zeitnaher Verkaufspreis gegeben war. Im Urteilsfall war eine Bewertung auf den Todestag, den 7.12.2004, durchzuführen. Zunächst erfolgte eine Bewertung nach dem gesetzlichen Regelverfahren, was zu einem Wert in Höhe von 42 500 € führte. Gegen diese Wertfestsetzung wurde Einspruch eingelegt. Zum Zwecke des Verkaufs des Grundstücks war auf den 5.7.2005

ein Verkehrswertgutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Grundstückssachverständigen erstellt worden, welches einen Verkehrswert von 12 000 € auswies. Am 6.9.2005 wurde das Grundstück dann allerdings zu einem Preis in Höhe von 30 000 € veräußert.

Grundsätzlich hat das Finanzgericht das Sachverständigengutachten anerkannt. Allerdings sei ein Sachverständigengutachten nicht vorrangig gegenüber einer stichtagsnahen Veräußerung zu berücksichtigen. Vielmehr biete der nach den Regeln von Angebot und Nachfrage frei ausgehandelte Marktpreis für ein Wirtschaftsgut – unter Außerachtlassung ungewöhnlicher oder persönlicher Verhältnisse – die beste Gewähr dafür, den Verkehrswert eines Wirtschaftsguts abzubilden. Aus diesem Grund sei im Streitfall das Grundstück für Zwecke der Erbschaftsteuer mit dem tatsächlich erzielten Verkaufspreis anzusetzen.

Hinweis:

Hinsichtlich eines Gutachtens zum Nachweis eines niedrigeren Verkehrswerts einer Immobilie ist das Urteil des Finanzgerichts München vom 12.10.2011 (Aktenzeichen 4 K 1840/08) zu beachten. Danach sind solche Gutachten Parteigutachten, die wegen des Auftragsverhältnisses zwischen Gutachter und Stpfl. im besonderen Maße auf Objektivität hin zu prüfen sind. Aus diesem Grund kann ein Gutachten zum Nachweis des gegenüber dem gesetzlichen Wert niedrigeren Verkehrswerts nur dann überzeugen, wenn es unter Beachtung der Wertermittlungsgrundsätze der Wertermittlungsverordnung bzw. Immobilienwertermittlungsverordnung erstellt wird. Bei einem erheblichen Verstoß gegen diese verordnungsrechtlichen Normen ist das Gutachten in seiner Gänze zu verwerfen.

27 Weitere Erhöhung der Grunderwerbsteuer

Die Grunderwerbsteuer steht ausschließlich den Bundesländern zu und aus diesem Grunde kann der Steuersatz auch von den einzelnen Bundesländern autonom festgelegt werden.

In Berlin soll der Steuersatz nun abermals angehoben werden und zwar ab dem 1.4.2012 von derzeit 4,5 % auf dann 5 %. Rheinland-Pfalz hat die Steuer ab dem 1.3.2012 von 3,5 % auf ebenfalls 5 % erhöht.

28 Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften: Anwendung der bewertungsrechtlichen Regelungen auch für ertragsteuerliche Zwecke

Im Zuge der Erbschaftsteuerreform von Ende 2008 ist die Unternehmensbewertung für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer grundlegend neu geregelt worden. An die Stelle des überkommenen „Stuttgarter Verfahrens“ ist das sog. vereinfachte Ertragswertverfahren getreten, das in der Praxis oftmals eine vergleichsweise unkomplizierte Wertermittlung erlaubt. Während das frühere Stuttgarter Verfahren für ertragsteuerliche Zwecke nicht zur Anwendung kam, lässt die Finanzverwaltung das vereinfachte Ertragswertverfahren uneingeschränkt auch für die Ertragsteuern gelten (BMF-Schreiben vom 22.9.2011, BStBl I 2011, 859; gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 17.4.2011, BStBl I 2011, 606).

Zur ertragsteuerlichen Thematik hat die OFD Frankfurt mit Verfügung vom 13.10.2011 (GmbHR 2011, 1344) ausgeführt, dass bei von § 17 EStG erfassten Anteilsveräußerungen zwischen nahen Angehörigen eine nur in Ausnahmefällen zu widerlegende Vermutung dafür spricht, dass ein (teilweise) unentgeltliches Geschäft vorliegt. Um diese Vermutung zu widerlegen, müsse der vereinbarte Kaufpreis den tatsächlichen Unternehmenswert, ermittelt nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren, widerspiegeln.

In Ausnahmefällen könne das vereinfachte Ertragswertverfahren aber zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führen, die Feststellungslast dafür treffe die Stpfl.

Handlungsempfehlung:

Im Vorfeld von Anteilsübertragungen zwischen nahen Angehörigen kann es daher sinnvoll sein, die beabsichtigte Höhe des Kaufpreises mit dem vereinfachten Ertragswertverfahren zu „testen“.

29 Anteilsveräußerung: Verlustabzug bei unterjährigem schädlichem Beteiligungserwerb (sog. Mantelkauf)

Mit seinem Urteil vom 30.11.2011 (Aktenzeichen I R 14/11, www.stotax-first.de) hat der BFH ausdrücklich gegen die Auffassung der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 4.7.2008, BStBl I 2008, 736) entschieden, dass bei einem das Verlustabzugsverbot des § 8c Satz 1 KStG auslösenden schädlichen Beteiligungserwerb während des laufenden Wirtschaftsjahrs ein in diesem Wirtschaftsjahr bis zum Veräußerungszeitpunkt erzielter Gewinn mit dem bisher noch nicht genutzten Verlust verrechnet werden kann.

Die Vorschrift des § 8c KStG regelt, dass dann, wenn innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 25 % des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahestehende Personen übertragen werden oder ein vergleichbarer Sachverhalt vorliegt (schädlicher Beteiligungserwerb), die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünfte (nicht genutzte Verluste) insoweit nicht mehr abziehbar sind. Werden entsprechend mehr als 50 % übertragen, entfällt der Verlustabzug vollständig.

Im konkreten Streitfall hatte ein Stpfl., welcher zu Beginn des Wirtschaftsjahrs noch zu 100 % an der GmbH beteiligt war, 50 % der Anteile veräußert. Die GmbH erzielte im Veräußerungsjahr einen Jahresüberschuss, verfügte zugleich aber aus den Vorjahren noch über einen Verlustvortrag.

Gegen die Finanzverwaltung, die den Verlustvortrag entsprechend um 50 % kürzen wollte, hat der BFH die vollumfängliche Verlustverrechnung für Gewinne, die bis zum Übertragungsstichtag angefallen sind, zugelassen, da durch die den sog. Mantelkauf betreffende Regelung bezweckt werde, dass in früherer Zeit erwirtschaftete Verluste für das „neue wirtschaftliche Engagement“ eines anderen Anteilseigners unberücksichtigt bleiben sollen. Ein bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erzielter Gewinn werde aber gerade nicht für das „neue“, sondern noch für das „alte“ wirtschaftliche Engagement genutzt, sodass die vollumfängliche Verlustverrechnung zu gewähren sei.

Hinweis:

Diese für die betroffenen Stpfl. günstige Rechtsprechung ist uneingeschränkt zu begrüßen. Auf dieser Basis sind nunmehr bei solchen Veräußerungen von Anteilen an Kapitalgesellschaften, bei denen innerhalb von fünf Jahren mehr als 25 % des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einen Erwerber oder diesem nahestehende Personen übertragen werden oder ein vergleichbarer Sachverhalt vorliegt (also bei einem schädlichen Beteiligungserwerb), zwei Dinge zu beachten:

– Einerseits ist dem bisherigen, also dem „alten“ Engagement nach Möglichkeit ein hoher Anteil des Gewinns des Veräußerungsjahres zuzurechnen (dies kann auch durch eine Sachverhaltsgestaltung erfolgen, bei der z.B. schon zu Beginn des Wirtschaftsjahres Veräußerungsgewinne realisiert und stille Reserven aufgedeckt werden);

– andererseits ist die Entwicklung der unterjährigen Ertragslage und Gewinnverwirklichung sorgfältig zu dokumentieren.

30 Anteilsveräußerung: Ruhenlassen von Rechtsbehelfen in Fällen des sog. Mantelkaufs

Gegen das Verlustabzugsverbot des § 8c Satz 1 KStG, welches unter bestimmten Bedingungen nach Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften gilt, ist beim BVerfG ein Normenkontrollverfahren anhängig (Aktenzeichen 2 BvL 6/11). In diesem Verfahren hat das BVerfG darüber zu entscheiden, ob § 8c KStG überhaupt mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist. Auf Grund dieses Normenkontrollverfahrens hat der BFH mit Beschluss vom 28.10.2011 (Aktenzeichen I R 31/11, www.stotax-first.de) ein Verfahren bis zur Klärung der grundsätzlichen Frage durch das BVerfG ausgesetzt. Zunächst ist allerdings zu beachten, dass das vor dem BFH anhängige Verfahren einen Fall betrifft, bei dem mehr als 50 % der Anteile übertragen wurden und damit die vollständige Vernichtung des Verlustvortrags drohte. In dem dem BVerfG vorgelegten Fall geht es dagegen um den anteiligen Wegfall von Verlustausgleichspotenzial bei Übertragungen von über 25 %, aber weniger als 50 %. Der BFH ist allerdings der Auffassung, dass der Ausgang beim BVerfG für beide Konstellationen von Bedeutung ist, da es jeweils um das objektive Nettoprinzip bzw. Trennungsprinzip geht.

Handlungsempfehlung:

Damit können bis zur Entscheidung des BVerfG nunmehr alle Rechtsbehelfe ruhend gestellt werden, mit denen sich die Stpfl. (bei Übertragung von mehr als 25 % der Anteile) gegen die Vernichtung von Verlustvorträgen wehren.

31 Steuerpflicht einer vermögensverwaltenden GmbH als sog. Finanzunternehmen

§ 8b KStG bestimmt u.a., dass Dividendenzahlungen von Tochterkapitalgesellschaften an Mutterkapitalgesellschaften bei der Mutterkapitalgesellschaft weitestgehend (d.h. zu 95 %) steuerfrei sind. Gleiches gilt für die Gewinne (und Verluste) aus der Veräußerung von Anteilen an anderen Kapitalgesellschaften. Nach § 8b Abs. 7 KStG sind allerdings von diesen Regelungen ausgenommen die sog. Finanzunternehmen, d.h. Kreditinstitute, Finanzdienstleistungsinstitute i.S.d. KWG bzw. Finanzunternehmen i.S.d. KWG, soweit die Anteile dem Handelsbuch zuzurechnen sind. Gleiches gilt für Anteile, die von Finanzunternehmen mit dem Ziel der kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolgs erworben wurden.

Vor diesem Hintergrund ist das Urteil des BFH vom 12.10.2011 (Aktenzeichen I R 4/11, www.stotax-first.de) zu sehen, mit dem dieser über die in der Praxis bedeutsame Fragen zu entscheiden hatte, ob eine vermögensverwaltende Kapitalgesellschaft ein Finanzunternehmen gem. § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG ist bzw. sein kann und unter welchen Voraussetzungen Anteile als mit dem Ziel der kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolges erworben angesehen werden können.

Der BFH hat entschieden, dass eine vermögensverwaltende Kapitalgesellschaft tatsächlich ein Finanzunternehmen nach § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG sein kann. Einen Eigenhandelserfolg bei Streubesitzaktien zu erzielen, setzt die Handelsabsicht voraus, durch kurzfristigen Wiederverkauf aus dem eigenen Bestand bestehende oder erwartete Unterschiede zwischen Kauf- und Verkaufspreis zu nutzen. Diese Absicht muss im Erwerbszeitraum bestehen. Als Indiz für eine Handelsabsicht spricht, dass die Kapitalgesellschaft die Aktien im Umlaufvermögen erfasst. Eine spätere Umgliederung der Aktien aus dem Umlaufvermögen in das Anlagevermögen habe i.Ü. keinen Einfluss auf die steuerliche Würdigung. Im Urteilsfall war als satzungsmäßiger Unternehmenszweck u.a. der Erwerb von Unternehmensbeteiligungen angegeben.

Insoweit führt der BFH seine bisherige Rechtsprechung fort, nach der eine vermögensverwaltende Kapitalgesellschaft, deren Haupttätigkeit darin besteht, für eigene Rechnung mit Finanzinstrumenten zu handeln, als Finanzunternehmen nach § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG i.V.m. § 1 Abs. 3 Nr. 5 KWG einzustufen ist – und zwar unabhängig davon, ob sie die Handelstätigkeit selbst durchführt oder Banken beauftragt.

Hinweis:

Nach dieser höchstrichterlichen Rechtsprechung bedarf bei vermögensverwaltenden Kapitalgesellschaften das Tatbestandsmerkmal „Eigenhandelsabsicht“ äußerst sorgfältiger Beachtung. Im Einzelfall genügt schon ein einzelnes Geschäft zur Annahme eines Finanzunternehmens; dies kann auch der Handel mit einer Vorratsgesellschaft sein.

Selbst eine Familienholding, mit der aus wirtschaftlicher Sicht lediglich Familienvermögen gebündelt und verwaltet werden soll, kann entsprechend als Finanzunternehmen mit den entsprechenden steuerlichen Folgen anzusehen sein, soweit bei dieser Wertpapiere im Umlaufvermögen bilanziert werden, weil dies für die „Eigenhandelsabsicht“ spricht. Insoweit kann der bilanziellen Abbildung eine entscheidende Bedeutung zukommen.

32 Anteilsveräußerung: Zinszahlungen zwischen Vertragsschluss und „Closing“ als Bestandteil des Veräußerungspreises

Mit Urteil vom 31.5.2011 (Aktenzeichen 6 K 1587/09 K, GmbHR 2012, 53) hat das FG Düsseldorf rechtskräftig entschieden, dass bei einem Unternehmenskauf für die Zeit zwischen dem Vertragsschluss und dem sog. „Closing“ gezahlte Zinsen als Bestandteil des Veräußerungspreises anzusehen sind. Daher werden derartige Zahlungen auch von der Steuerbefreiung des § 8b Abs. 2 i.V.m. Abs. 3 KStG erfasst.

Hintergrund derartiger Zahlungen ist der Umstand, dass zwischen dem Vertragsschluss (sog. „Signing“) und dem Zeitpunkt des tatsächlichen Vollzugs (sog. „Closing“) regelmäßig ein Zeitraum liegt, in dem z.B. noch kartellrechtliche Genehmigungen eingeholt werden müssen. Um nun in der Praxis eine erneute Wertermittlung auf den Zeitpunkt des „Closing“ zu vermeiden, wird i.d.R. der auf den Zeitpunkt des Vertragsschlusses ermittelte Kaufpreis verzinst.

Das FG wertete (unter Rückgriff auf die Rechtsprechung zu § 17 EStG) derartige Zinsen als Bestandteil des Veräußerungspreises, soweit diese nicht Gegenleistung für eine eigenständige wirtschaftliche Leistung, sondern Gegenleistung für die Erlangung der Anteile sind.

Hinweis:

Sollten Zinszahlungen allerdings für eine eigenständige wirtschaftliche Leistung, insbesondere für die Stundung des Kaufpreises, geleistet werden, so werden sie nicht von der Steuerbefreiung des § 8b Abs. 2 KStG erfasst.

33 Körperschaftsteuerliche Organschaft: Rückwirkende Berichtigung der Mindestlaufzeit eines Gewinnabführungsvertrages steuerlich unbeachtlich

Die Anerkennung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft setzt den Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags voraus, der „auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen" sein muss. Dies hat der BFH dahingehend präzisiert, dass es fünf Zeitjahre (entsprechend 60 Monate) sein müssen (Urteil vom 12.1.2011, Aktenzeichen I R 3/10, HFR 2011, 668).

Vor diesem Hintergrund hat das FG Baden-Württemberg mit Urteil v. 12.12.2011 (Aktenzeichen 6 K 3103/09, www.stotax-first.de) die Frage verneint, ob eine rückwirkende notarielle Berichtigung eines Gewinnabführungsvertrages hinsichtlich seiner Mindestlaufzeit steuerlich wirksam sein kann.

Im Streitfall war ein notariell beurkundeter Organschafts- und Gewinnabführungsvertrag geschlossen worden, der rückwirkend mit dem 1.1.1999 beginnen und unkündbar bis zum 30.12.2003 laufen sollte. Dazu vertrat die Finanzverwaltung im Zuge einer Außenprüfung die Auffassung, dass die Mindestlaufzeit dieses Gewinnabführungsvertrags keine vollen fünf Jahre betrage und daher steuerlich unbeachtlich sei. Daraufhin berichtigte der Notar im Dezember 2004 die Urkunde, um den richtigen Willen der Parteien zu dokumentieren, nämlich den Vertrag bis zum 31.12.2003 laufen zu lassen.

Nach Auffassung des FG Baden-Württemberg ist diese rückwirkende Berichtigung allerdings steuerlich unbeachtlich, da diese nicht während des noch laufenden Fünfjahreszeitraumes vorgenommen wurde; eine Auslegung des 30.12. als 31.12. komme i.Ü. nicht in Betracht. Die Anerkennung einer Organschaft scheitere daher daran, dass der Vertrag keine Mindestlaufzeit von fünf Jahren habe.

Hinweis:

Hinzuweisen ist allerdings darauf, dass die Regierung beabsichtigt, ein neues Gruppenbesteuerungssystem einzuführen, sodass die Organschaft mit den Besonderheiten des Gewinnabführungsvertrages wegfallen würde. Wann und ob diese Pläne realisiert werden, ist derzeit aber noch offen, sodass gegenwärtig noch uneingeschränkt die strengen formalen Anforderungen, die an die Anerkennung einer Organschaft gestellt werden, zu beachten sind.

Handlungsempfehlung:

Vor diesem Hintergrund sollte bei der Formulierung der Vereinbarung über eine Organschaft (des Gewinnabführungsvertrags) mit äußerster Sorgfalt vorgegangen und fachlicher Rat eingeholt werden.

34 Nichtanwendungserlass zur grenzüberschreitenden körperschaftsteuerlichen Organschaft

Der BFH hat mit Urteil vom 9.2.2011 (Aktenzeichen I R 54, 55/10, BStBl II 2012, 106) unter Hinweis auf das im DBA-Großbritannien verankerte Diskriminierungsverbot entschieden, dass eine (gewerbesteuerliche) Organschaft zwischen einem in Großbritannien ansässigen Organträger und einer inländischen Organgesellschaft anzuerkennen ist.

Zu dieser Entscheidung hat die Finanzverwaltung einen sog. Nichtanwendungserlass veröffentlicht, nach dem die Grundsätze dieses Urteils nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus anzuwenden sind (BMF-Schreiben vom 27.12.2011, IV C 2 – S 2770/11/10002, DOK 2012/0965132, BStBl I 2012, 119).

Handlungsempfehlung:

Sollte im konkreten Praxisfall unter Bezugnahme auf diesen Nichtanwendungserlass die Anerkennung einer gewerbesteuerlichen Organschaft versagt werden, so muss der Stpfl. nach erfolglosem Einspruchsverfahren die Finanzgerichte bemühen – die Erfolgsaussichten für vergleichbare Sachverhalte sind dabei als sehr hoch einzuschätzen.

35 Zuflusszeitpunkt einer verdeckten Gewinnausschüttung bei einem beherrschenden Gesellschafter

Mit Beschluss vom 20.12.2011 (Aktenzeichen VIII B 46/11, www.stotax-first.de) hat der BFH seine bisherige Rechtsprechung zum Zeitpunkt des Zuflusses einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) bei einem beherrschenden Gesellschafter bestätigt. Danach ist bei einem beherrschenden Gesellschafter eine vGA bereits mit der Fälligkeit der gegen die Kapitalgesellschaft gerichteten Forderung zugeflossen, wenn die Kapitalgesellschaft nicht zahlungsunfähig ist. Die Zahlungsunfähigkeit ist regelmäßig zu verneinen, solange noch kein Insolvenzverfahren eingeleitet ist.

Dies gilt i.Ü. über die vGA hinaus, z.B. für den Zufluss von Tantiemeforderungen in angemessener Höhe. Weiterhin ist der Zufluss eines Vermögensvorteils nicht erst im Zeitpunkt der Gutschrift auf dem Konto des Gesellschafters, sondern bereits im Zeitpunkt der Fälligkeit der Forderung anzunehmen. Schließlich hat es ein beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer regelmäßig in der Hand, sich geschuldete Beiträge auch auszahlen zu lassen.

Hinweis:

Der Zufluss lässt sich auch nicht durch einen Verzicht des Gesellschafter-Geschäftsführers auf die Geltendmachung seiner Forderung vermeiden. Der BFH weist explizit darauf hin, dass ein solcher (vorübergehender) Verzicht einen Fall der Gesellschafterfinanzierung (Gewährung eines zinslosen Darlehens) darstelle, der den Zufluss des der Gesellschaft zur Verfügung gestellten Betrages gerade voraussetze.

36 Verdeckte Gewinnausschüttung bei inländischer Betriebsstätte – Angemessenheit von Geschäftsführerbezügen

Mit Urteil vom 24.8.2011 (Aktenzeichen I R 5/10, www.stotax-first.de) hatte der BFH – unter dem Vorzeichen des Vorliegens vGA – über einen Sachverhalt zu entscheiden, in dem eine in den Niederlanden ansässige Kapitalgesellschaft (B.V.) in Deutschland mit ihren hier belegenen Betriebsstätten in den Bereichen Unternehmensberatung und Projektentwicklung inländische Einkünfte erzielte. Von dieser B.V. wurden – verkürzt dargestellt – Vergütungen für die Übernahme des Managements und die Bestellung der Geschäftsführer an ihre beiden in den Niederlanden ansässigen Muttergesellschaften gezahlt, woraus sich für die inländischen Betriebsstätten der B.V. im Wesentlichen steuerbilanzielle Verluste ergaben. Zu Geschäftsführern wurden i.Ü. die beiden Alleingesellschafter der beiden in den Niederlanden ansässigen Muttergesellschaften bestellt.

In Anwendung seiner bisherigen Rechtsprechung kommt der BFH für diesen Sachverhalt zu dem Ergebnis, dass ein Teil der Managementvergütungen als überhöht anzusehen und in der Folge als vGA zu qualifizieren ist. Die in den inländischen Betriebsstätten der klagenden B.V. erzielten Einkünfte unterliegen der beschränkten Steuerpflicht. Die Einkünfte sind nach Maßgabe des deutschen Rechts zu ermitteln und den deutschen Betriebsstätten zuzurechnen. Die von der Klägerin gezahlten Managementvergütungen gehörten im Grundsatz zu den Betriebsstätten zuzurechnenden Aufwendungen. Allerdings habe die B.V. insoweit ihren Gesellschaftern Vermögensvorteile zugewendet, die sie einem Gesellschaftsfremden unter ansonsten vergleichbaren Umständen nicht zugewandt hätte. Maßstab für den hiernach anzustellenden Fremdvergleich ist das Handeln eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters, der gem. § 43 Abs. 1 GmbHG die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes anwendet.

Im Streitfall sind also die von der B.V. gezahlten Entgelte aus steuerrechtlicher Sicht an den Kriterien zu messen, die für die Überprüfung von vergleichbaren Bezügen angestellter Geschäftsführer einer inländischen Kapitalgesellschaft gelten. Für diese Bemessung gibt es allerdings keine festen Regeln, vielmehr ist der angemessene Betrag im Einzelfall durch Schätzung (einer Bandbreite) zu ermitteln. Solche Vergleichsbeträge seien aber nicht etwa zu verdoppeln, weil die B.V. ihre Tätigkeiten in mehrere Betriebsstätten aufspalte. Dies gilt nach Auffassung des BFH auch dann, wenn den einzelnen Betriebsstätten unterschiedliche Geschäftsfelder zugeordnet sind.

Hinweis:

Im Streitfall war i.Ü. noch eine weitere vGA dadurch verwirklicht worden, dass die B.V. über ihre inländische Betriebsstätte einen Oldtimer-Doppeldeckerbus als fahrbaren Werbeträger anmietete, mit dem Produkte eines anderen Unternehmens der Unternehmensgruppe beworben wurden; eine Weiterbelastung der entsprechenden Mietaufwendungen erfolgte nicht.

37 Pauschale Versicherung des Geschäftsführers betreffend die Bestellungshindernisse nach § 6 GmbHG ist ausreichend

Nach § 6 GmbHG kann nicht zum Geschäftsführer einer GmbH bestellt werden, wer wegen bestimmter Straftaten rechtskräftig verurteilt worden ist – und zwar auf Dauer von fünf Jahren seit dem Zeitpunkt der Rechtskraft der Verurteilung. Im Rahmen der Handelsregistereintragung ist dazu eine Versicherung abzugeben, dass die Bestellungshindernisse i.S.d. § 6 GmbHG nicht vorliegen.

Zu dieser Problematik hat das OLG Hamm (Beschluss vom 14.4.2011, Aktenzeichen 27 W 27/11, GmbHR 2011, 587) in Fortführung der Rechtsprechung des BGH hervorgehoben, dass insoweit eine Formulierung mit einer pauschalen Bezugnahme auf § 6 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 GmbHG genügt. Es ist also (entgegen der Auffassung des Registergerichts) nicht erforderlich, dass die in dieser Vorschrift genannten Straftatbestände einzeln benannt und einzeln verneint werden.

Hinweis:

Der zu bestellende Geschäftsführer kann demnach also formulieren, er sei „weder im Inland wegen einer vorsätzlichen Straftat gem. § 6 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 GmbHG noch im Ausland wegen vergleichbarer Taten rechtskräftig verurteilt worden“. Diese Formulierung genügt den gesetzlichen Anforderungen.