

- [1 Gesetzgebung: Regierungsentwurf des Jahressteuergesetzes 2007](#)
- [2 Gesetzgebung: Erbschaftsteuerreform](#)
- [3 Haushaltsnahe Dienstleistungen: Anforderungen an Handwerkerrechnungen](#)
- [4 Haushaltsnahe Dienstleistungen: Aufwendungen einer Wohnungseigentümergeinschaft](#)
- [5 Kindergeld/Kinderfreibetrag: Erwerbstätigkeit bei Warten auf Studienplatz nicht zwingend schädlich](#)
- [6 Kindergeldnachzahlung ist nicht zu verzinsen](#)
- [7 Mitgliedsbeiträge an kulturelle Vereine gegebenenfalls steuerlich nicht abzugsfähig](#)
- [8 Einbau eines Außenaufzugs kann als außergewöhnliche Belastung steuerlich abzugsfähig sein](#)
- [9 Finanzverwaltung zur Neuregelung der Besteuerung der privaten Firmenwagennutzung](#)
- [10 Teilwertabschreibung bei langlebigen Wirtschaftsgütern](#)
- [11 Kappung des Einkommensteuertarifs für die Jahre 1994 bis 2000 nur für gewerbliche Einkünfte verfassungsgemäß](#)
- [12 Private Nutzung betrieblicher PC- und Telekommunikationsgeräte bei Unternehmern zu versteuern](#)
- [13 Pkw-Veräußerung nach Erwerb ohne Vorsteuerabzugsmöglichkeit](#)
- [14 Chi-Quadrat-Test: Fahrtenbuch ordnungsgemäß?](#)
- [15 Kapitalkonten bei der KG und deren steuerliche Bedeutung](#)
- [16 Übertragung unter Vorbehalt des Nießbrauchs](#)
- [17 Doppelte Haushaltsführung: Rechtsanspruch auf Pauschbeträge](#)
- [18 Bundesfinanzhof: Abzug von Aufwendungen für Lehrerfortbildungskurs \(Snowboardkurs\)](#)
- [19 Berechnung des geldwerten Vorteils aus der Nutzung eines Firmenwagens für private Zwecke und für die Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte](#)
- [20 Auslagenersatz bei Erstattung von Reparaturkosten](#)
- [21 Kosten für Alarmanlage absetzbar?](#)
- [22 Einstufung von Anleihen und Zertifikaten als steuerpflichtige Finanzinnovation?](#)
- [23 Darlehenszinsen eines Arbeitnehmers für Anteile an der Gesellschaft des Arbeitgebers](#)
- [24 Laufende Erhaltungsaufwendungen, die ein Dritter trägt](#)
- [25 Erfolgreiche Planungskosten als Werbungskosten](#)
- [26 Aufwendungen zur Erbbaurechtsablösung als Gebäude-Herstellungskosten](#)
- [27 Gesetzgebung: Änderung von Steuerbescheiden bei verdeckter Gewinnausschüttung](#)

[28 Atypisch stille Unterbeteiligung an einem GmbH-Anteil](#)

[29 Betriebsaufspaltung auch schon bei einfacher Stimmrechtsmehrheit zu bejahen](#)

[30 Überversorgung bei Pensionszusagen in Zusammenhang mit Gehaltsverzicht](#)

[31 Aufwendungen für das Arbeitszimmer des Gesellschafter-Geschäftsführers](#)

[32 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung](#)

[33 Geschäftsführerhaftung bei "Schwarzgeld-Abzweigungen"](#)

[34 Informationsrechte des Gesellschafters, Wahl eines Versammlungsleiters](#)

[35 Problembereiche der Ladung zur Gesellschafterversammlung](#)

[36 Umsatzsteuererhöhung 2007 - Gesetzesänderung](#)

[37 Umsatzsteuererhöhung 2007 - Handlungsbedarf](#)

[38 Erstmalige Anwendung des erhöhten Umsatzsteuersatzes](#)

[39 Möglichkeiten der Überwälzung der Umsatzsteuererhöhung](#)

[40 Sonderfälle beim Übergang zum erhöhten Steuersatz](#)

1 Gesetzgebung: Regierungsentwurf des Jahressteuergesetzes 2007

Die Bundesregierung hat am 23.8.2006 den **Regierungsentwurf** des Jahressteuergesetzes 2007 verabschiedet. Der Gesetzentwurf enthält eine Vielzahl an Einzelregelungen, die überwiegend **am 1.1.2007 in Kraft treten sollen**. Neben Anpassungen an das EU-Gemeinschaftsrecht sind auch Regelungen enthalten, mit denen die Bundesregierung auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs reagiert. Herauszuheben sind die folgenden geplanten Änderungen:

- Regelung zur **korrespondierenden Besteuerung von verdeckten Gewinnausschüttungen**. Die geplante Änderung, die im Wesentlichen auf Druck der Verbände zu Stande gekommen ist, soll gewährleisten, dass im Falle der Aufdeckung einer verdeckten Gewinnausschüttung auf Ebene der GmbH eine entsprechende Behandlung auf Ebene des betroffenen Gesellschafters erfolgen kann, damit keine Mehrfachbelastung eintritt. Derzeit kann eine solche Korrektur an verfahrensrechtlichen Regelungen scheitern.
- Gesetzlich soll nun endgültig geregelt werden, dass die **Aufwendungen für ein Damnum oder Disagio** wie bisher in Höhe des vom jeweiligen Darlehensnehmer an das Kreditinstitut gezahlten Betrags als Werbungskosten abziehbar sind, soweit unter Berücksichtigung der jährlichen Zinsbelastung die marktüblichen Beträge nicht überschritten werden. Der über die marktüblichen Beträge hinausgehende Teil ist auf den Zinsfestschreibungszeitraum oder bei dessen Fehlen auf die Laufzeit des Darlehens zu verteilen. Eine Zinsvorauszahlung ist regelmäßig anzunehmen, wenn der Nominalzins ungewöhnlich niedrig und das Damnum entsprechend hoch bemessen ist. Aus Vereinfachungsgründen kann von der Marktüblichkeit ausgegangen werden, wenn für ein Darlehen mit einem Zinsfestschreibungszeitraum von mindestens fünf Jahren ein Damnum in Höhe von bis zu 5 % vereinbart worden ist. Geplant ist ein rückwirkendes Inkrafttreten bei einem Damnum bzw. Disagio betreffend eines Grundstücks ab dem 1.1.2004.
- Änderungen im Bereich der Altersvorsorge/Alterseinkünfte, u. a. Verbesserungen im Bereich der Berücksichtigung von Beiträgen für eine private Basis-/"Rürup"-**Rente** im Rahmen der Günstigerprüfung für Vorsorgeaufwendungen.
- Änderungen bei der **betrieblichen Altersversorgung**:
 - Erfassung bestimmter Arbeitgeberzahlungen an betriebliche Versorgungssysteme als Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit (Beiträge und Zuwendungen, aber auch Sonder- und Gegenwertzahlungen sowie Sanierungsgelder für eine nicht kapitalgedeckte Altersversorgung),
 - Einführung einer Pauschalbesteuerungspflicht in Höhe von 15 % für Sonder- und Gegenwertzahlungen sowie Sanierungsgelder des Arbeitgebers für eine nicht kapitalgedeckte Altersversorgung an kommunale, kirchliche und betriebliche Zusatzversorgungskassen,
 - langfristig gestreckter, stufenweiser Einstieg in die nachgelagerte Besteuerung für nach dem 31.12.2007 geleistete laufende Zuwendungen des Arbeitgebers zum Aufbau einer nicht kapitalgedeckten Altersversorgung der Arbeitnehmer.
- Einführung einer Regelung für die Abwicklung von Aktiengeschäften an der Börse in zeitlicher Nähe zum Ausschüttungstermin ("manufactured dividends") zur Verhinderung bestimmter Gestaltungsmodelle.
- Pauschalierung der Einkommensteuer bei bestimmten Sachzuwendungen.
- Einführung eines Prüfungsrechts der Finanzbehörden für Jahressteuerbescheinigungen bei dem ausstellenden Kreditinstitut.
- Elektronische und monatliche Abgabe der Zusammenfassenden Meldung nach dem Umsatzsteuergesetz.

2 Gesetzgebung: Erbschaftsteuerreform

a) Anstehende Erbschaftsteuerreform

Die Bundesregierung hat eine **Reform der Erbschaftsteuer mit Wirkung ab dem 1.1.2007** angekündigt. Zwar liegen aktuell noch keine Gesetzentwürfe vor, doch soll nach wie vor an diesem Zeitplan festgehalten werden, so dass Gesetzentwürfe im Oktober dieses Jahres im Bundeskabinett beschlossen werden müssten. In diesem

Zusammenhang ist auch das erwartete **Urteil des Bundesverfassungsgerichts** zur eventuellen Verfassungswidrigkeit der vergleichsweise hohen Begünstigung einzelner Vermögensarten zu sehen.

Hinweis:

Wie die zum 1.1.2007 angekündigte Reform der Erbschaftsteuer aussehen wird, ist derzeit nicht sicher. Für Teilbereiche ist mit steigenden Belastungen zu rechnen. In bestimmten Vermögenssituationen dürften sich aber auch deutliche Entlastungen ergeben. Dies gibt Anlass zu prüfen, ob anstehende Vermögensübertragungen auf die nächste Familiengeneration vorgezogen werden sollten, um die aktuellen steuerlichen Rahmenbedingungen zu sichern. Da derartige Überlegungen sich als sehr komplex darstellen und nur unter Abwägung aller steuerlichen und nicht steuerlichen Aspekte unter Hinzuziehung des steuerlichen Beraters umgesetzt werden können, ist es empfehlenswert, **in einschlägigen Fällen bereits zum jetzigen Zeitpunkt vorbereitende Maßnahmen zu treffen**, die dann ggf. sehr kurzfristig umgesetzt werden können, wenn sich abzeichnet, welche Änderungen eintreten werden.

b) Übertragung von Immobilien

Nach derzeitigem Recht werden Immobilien bei der Berechnung der Schenkungsteuer in einem pauschalierten Verfahren bewertet und dabei regelmäßig **deutlich unter dem Verkehrswert angesetzt**. Es erscheint fraglich, ob die vergleichsweise günstige Behandlung größerer Immobilienvermögen in Zukunft weiterhin gelten wird. Bei kleineren Immobilienvermögen ist dagegen nach derzeitigem Stand nicht mit wesentlichen Verschärfungen zu rechnen.

Hinweis:

Nach aktuellem Stand soll eine Reform der Grundbesitzbewertung nicht Gegenstand der zum 1.1.2007 in Kraft tretenden Erbschaftsteuerreform sein. Allerdings wird mit dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts zur Grundbesitzbewertung kurzfristig gerechnet, so dass dann möglicherweise der Gesetzgeber zum Handeln verpflichtet ist.

c) Übertragung von Betriebsvermögen

Nach wie vor ist geplant, die anfallende Steuer bei der **Übertragung von Betriebsvermögen** unter bestimmten Bedingungen über zehn Jahre zinslos zu stunden und jedes Jahr zu einem Zehntel zu erlassen. Unklar ist derzeit noch, welche Bedingungen in dem Zehnjahreszeitraum erfüllt werden müssen. Vorgesehen ist zudem, nur noch sog. Produktivvermögen zu begünstigen. Nach früheren Überlegungen sollten grundsätzlich Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftliches Vermögen und der Ausübung eines freien Berufs dienendes Vermögen zum Produktivvermögen zählen. Als nicht produktives Vermögen gelten Geld und Geldforderungen gegenüber Kreditinstituten, Wertpapiere, an Dritte zur Nutzung überlassene Grundstücke und Beteiligungen an Kapitalgesellschaften mit einer Beteiligungsquote bis zu 25 %.

Hinweis:

Übertragungen von Produktivvermögen bis zu einer bestimmten Grenze (im Gespräch waren 100 Mio. €) wären nach den bisherigen Überlegungen des Gesetzgebers künftig deutlich attraktiver als bislang. Insofern erscheint eine **abwartende Haltung** sinnvoll.

Enthält das Betriebsvermögen **in größerem Umfang nicht begünstigtes Vermögen**, entfallen voraussichtlich insoweit künftig die erbschaftsteuerlichen Vergünstigungen, so dass geprüft werden sollte, ob das **derzeitige Recht noch genutzt werden** kann.

Betroffen sind insbesondere Gesellschaften mit größerem fremdvermieteten Immobilienbestand oder auch mit Beteiligungen an Kapitalgesellschaften bei Beteiligungsquoten bis zu 25 %.

Nach wie vor steht aber auch der Wegfall der schenkung-/erbschaftsteuerlichen Vergünstigungen für **gewerblich geprägte Gesellschaften** im Raum. Betroffen sind von diesen drohenden Änderungen GmbH & Co. KG, die eine rein vermögensverwaltende Tätigkeit wie die Verwaltung von Wertpapiervermögen oder Immobilien ausführen. Gerade zur Erreichung einer begünstigten Übertragung größeren Privatvermögens wurden bisher derartige Gestaltungen häufig eingesetzt, was künftig eventuell nicht mehr möglich sein wird.

Hinweis:

Um die erbschaftsteuerlichen Vergünstigungen zu sichern, wäre die Aufnahme einer gewerblichen Tätigkeit notwendig. Allerdings ist derzeit noch fraglich, ob dies letztlich zielführend ist, da künftig die erbschaftsteuerliche Begünstigung auf sog. Produktivvermögen begrenzt werden soll (siehe oben). Aus diesem Grunde kann nur angeraten werden, sorgfältig zu prüfen, ob anstehende Übertragungen zeitlich vorgezogen werden können. Insofern sind allerdings die weiteren Aktivitäten des

Gesetzgebers genau zu verfolgen. Auf steuerlichen Rat sollte dabei nicht verzichtet werden.

3 Haushaltsnahe Dienstleistungen: Anforderungen an Handwerkerrechnungen

Mit dem Gesetz zur Förderung von Wachstum und Beschäftigung wurde die steuerliche Absetzbarkeit der Aufwendungen für haushaltsnahe Dienstleistungen u. a. dahingehend geändert, dass **nun auch Handwerkerleistungen**, die i. d. R. nur durch den Fachmann erbracht werden können, **begünstigt** sind. Allerdings sind lediglich Lohnanteile steuerlich begünstigt und nicht etwaige Materialkosten.

Die Oberfinanzdirektion Koblenz hat in einer Verfügung vom 1.6.2006 zu der Frage Stellung genommen, welche **Anforderungen an den Rechnungsausweis** von Handwerkerleistungen zu stellen sind, insbesondere wie der nicht begünstigte Materialanteil zu kennzeichnen ist. Hintergrund ist der oftmals zwischen Handwerker und Kunden vereinbarte Einheitspreis. Dieser zeichnet sich dadurch aus, dass pro Menge/Masse (Quadratmeter, Meter, Kubikmeter, Tonne) ein bestimmter Preis vereinbart wird. In diesem Preis sind sowohl Material als auch Arbeitsleistung enthalten, ohne dass diese Positionen getrennt aufgeführt werden.

Beispiel:

Der Kunde wünscht die Erneuerung der Bodenfliesen in seinem Bad. Das Angebot sieht unter Berücksichtigung des Materialpreises der vom Kunden ausgesuchten Fliesen, der benötigten Zusatzmaterialien (z. B. Fliesenkleber) und der Größe und Schwierigkeit der zu verlegenden Fläche einen Einheitspreis von 45 €/qm vor. Hierin enthalten ist auch die Kalkulation des Handwerkers für An- und Abfahrt, Maschineneinsatz, Gesellenlohn und Gewinnaufschlag.

Gemäß der Oberfinanzdirektion Koblenz bestehen grundsätzlich keine Bedenken, wenn der in diesen Fällen in einer Summe ausgewiesene **Rechnungsbetrag z. B. wie folgt ergänzt wird**: "Im Rechnungsbetrag in Höhe von € ... sind Materialkosten in Höhe von € ... brutto enthalten."

Allerdings weist die Oberfinanzdirektion darauf hin, dass der Aufteilungsmaßstab im Weg der Schätzung entsprechend abgeändert werden muss, soweit im konkreten Einzelfall offensichtlich nicht anzuerkennende Gefälligkeitsrechnungen ausgestellt werden, d.h. der Materialanteil in Rechnungen erkennbar zu niedrig ausgewiesen ist, um den begünstigten Rechnungsanteil zu erhöhen.

Leistungen, bei denen die Lieferung der Ware im Vordergrund steht, sind weiterhin vollumfänglich nicht begünstigt (z. B. Partyservice, Lieferung von Blumenerde).

4 Haushaltsnahe Dienstleistungen: Aufwendungen einer Wohnungseigentümergeinschaft

Nach Auffassung der **Finanzverwaltung** können Aufwendungen für haushaltsnahe Dienstleistungen, die von einer Wohnungseigentümergeinschaft (z.B. bei **Eigentumswohnungen**) beauftragt werden, von den Eigentümern der Wohnungen nicht steuerlich geltend gemacht werden. Nach dem Urteil des **Finanzgerichts Baden-Württemberg** vom 17.5.2006 (Aktenzeichen 13 K 262/04) ist ein steuerlicher Abzug dagegen möglich.

Hinweis:

Diese Frage ist umstritten und hat ganz erhebliche praktische Relevanz. Viel spricht für die Ansicht des Finanzgerichts, so dass in Eigentumswohnungen wohnende Eigentümer die Kosten unter Vorlage der an die Eigentümergeinschaft gerichteten Rechnung und der Zahlung der Wohnungseigentümergeinschaft auf das Konto des Erbringers der Leistung (anteilig) geltend machen können. Lehnt das Finanzamt den steuerlichen Abzug ab, kann hiergegen ein Einspruch erwogen werden.

5 Kindergeld/Kinderfreibetrag: Erwerbstätigkeit bei Warten auf Studienplatz nicht zwingend schädlich

Für ein volljähriges Kind kann Kindergeld oder ein Kinderfreibetrag gewährt werden. Sofern das Kind sich aus einer Erwerbstätigkeit heraus um einen Studienplatz bewirbt, kann ab dem Monat der Bewerbung Kindergeld oder ein Kinderfreibetrag gewährt werden, vorausgesetzt es handelt sich bei der Tätigkeit nicht um eine Vollzeiterwerbstätigkeit. Dies entschied der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 23.2.2006 (Aktenzeichen III R 8/05, III R 46/05).

Streitig war, ob dem Kläger für seinen 1978 geborenen Sohn (S) für den Zeitraum August 2001, November 2002 bis April 2003 und Oktober bis Dezember 2003 Kindergeld zusteht, obwohl der Sohn einer geringfügigen Beschäftigung nachging. S beendete im Juli 2000 seinen Zivildienst. In der Zeit von August 2000 bis Juni 2001 besuchte er die Fachoberschule. Bis Juni 2001 wurde für S Kindergeld gewährt. Erst im Januar 2004 nahm S ein Fachhochschulstudium auf. In der Zeit von August 2001 bis Dezember 2003 war er - um die Wartezeit auf einen Studienplatz zu überbrücken - stets einer geringfügigen Beschäftigung mit ca. 10,5 Wochenstunden nachgegangen, mit Ausnahme des Monats Juli 2002, in dem er mit 29 Wochenstunden teilzeitbeschäftigt war. Die Beschäftigung beruhte auf befristeten Arbeitsverträgen, die im streitigen Zeitraum mehrmals verlängert wurden, letztmals bis zum 31.12.2003. Die Einkünfte und Bezüge des S überstiegen den im jeweiligen Kalenderjahr maßgeblichen Grenzbetrag nicht. Der Bundesfinanzhof entschied, dass S in den hier streitigen Monaten August 2001, November 2002 bis April 2003 und Oktober bis Dezember 2003 als Kind zu berücksichtigen ist. Dem stehe die gleichzeitige Ausübung einer geringfügigen Beschäftigung nicht entgegen, da sie einer Vollzeiterwerbstätigkeit nicht gleichzusetzen sei.

6 Kindergeldnachzahlung ist nicht zu verzinsen

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 20.4.2006 (Aktenzeichen III R 64/04) entschieden, dass eine **nachträglich festgesetzte Kindergeldzahlung nicht zu verzinsen** ist. Im Entscheidungsfall bezog die Klägerin zunächst Kindergeld von der Familienkasse. Dieses wurde durch Bescheid ab Juli 1996 aufgehoben. Erst nach einer im Jahr 2001 ergangenen Einspruchsentscheidung wurde das Kindergeld rückwirkend wieder gewährt. Die Klägerin begehrte für die verzögerte Auszahlung eine Verzinsung ihrer Ansprüche. Der Bundesfinanzhof versagte ihr dies mit der Begründung, dass für eine Verzinsung keine gesetzliche Grundlage bestehe.

7 Mitgliedsbeiträge an kulturelle Vereine gegebenenfalls steuerlich nicht abzugsfähig

Das Bundesministerium der Finanzen hat sich mit Schreiben vom 19.1.2006 (Aktenzeichen IV C 4 - S 2223 - 2/06) zu der Frage geäußert, unter welchen Bedingungen **Mitgliedsbeiträge an kulturelle Vereine steuerlich abzugsfähig** sind. Danach sind Mitgliedsbeiträge (neben Spenden) steuerlich absetzbar, wenn sie an Vereine gezahlt werden, die ausschließlich kulturelle Zwecke fördern. Allerdings ist auch in diesen Fällen der **Abzug ausgeschlossen**, wenn Vereinsmitglieder Anspruch auf geldwerte Vorteile, z.B. die Beschaffung verbilligter Eintrittskarten zu Veranstaltungen, die der Allgemeinheit zugänglich sind, haben. Bloße Annehmlichkeiten, z.B. die Beschaffung nicht verbilligter Eintrittskarten, der Zugang zu Proben oder nur für Mitglieder zugängliche "Dankeschönkonzerte", sind dagegen unschädlich.

Hinweis:

Die Finanzverwaltung beanstandet es nicht, wenn wegen der bisherigen Unsicherheiten in Bezug auf die Abziehbarkeit der Mitgliedsbeiträge erst ab dem Jahr 2007 nach den geschilderten Grundsätzen verfahren wird.

8 Einbau eines Außenaufzugs kann als außergewöhnliche Belastung steuerlich abzugsfähig sein

Unter bestimmten Voraussetzungen kann der Einbau eines Außenaufzugs in ein zweigeschossiges Einfamilienhaus als außergewöhnliche Belastung steuerlich abzugsfähig sein, wenn er durch plötzlichen Eintritt einer Schwersterkrankung erforderlich wurde und anderweitige Lösungsmöglichkeiten - abgesehen von dem Kauf oder der Anmietung eines anderen Hauses - nicht bestanden. So hat das Finanzgericht Münster mit Urteil vom 8.12.2005 (Aktenzeichen 8 K 1236/02 E) entschieden.

Hinweis:

Zu beachten ist, dass sich das Finanzgericht teilweise gegen die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs wendet, der in vergleichbaren Fällen die Anerkennung außergewöhnlicher Belastungen wegen des entstehenden Gegenwerts ablehnt. Entsprechend wurde gegen das Urteil des Finanzgerichts Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt (Aktenzeichen III R 7/06). In ähnlichen Fällen sollte aber ein steuerlicher Abzug mit Hinweis auf das Urteil des Finanzgerichts angestrebt werden.

9 Finanzverwaltung zur Neuregelung der Besteuerung der privaten Firmenwagenutzung

a) Gesetzesänderung

Grundsätzlich führt die private Kraftfahrzeugnutzung (eines Geschäfts- oder Dienstwagens) bei Unternehmern zu einer Entnahme und bei Arbeitnehmern zu Arbeitslohn (sog. geldwerter Vorteil). Die Höhe der sich aus der Nutzung ergebenden Vorteile kann (in beiden Fällen) nach zwei Methoden ermittelt werden:

- **Pauschalierung (1 %-Regelung):** Bei dieser Regelung ist der Vorteil aus der privaten Fahrzeugnutzung mit monatlich **1 % des inländischen Bruttolistenpreises** im Zeitpunkt der Erstzulassung zzgl. der Kosten für **Sonderausstattungen** einschließlich der **Umsatzsteuer** anzusetzen - und zwar auch bei gebraucht erworbenen und geleasteten Fahrzeugen. Dabei kommt es auf die tatsächliche Nutzung ebenso wenig an wie darauf, ob das Fahrzeug im Kalenderjahr nur zeitweise zur Verfügung steht (Ausnahme: Es steht volle Kalendermonate nicht zur Verfügung). Kann das Fahrzeug auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt werden, erhöht sich der Wert des Vorteils um **0,03 % des Listenpreises** für jeden Entfernungskilometer zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.
- **Fahrtenbuchmethode:** Anstelle des pauschalen Vorgehens kann der Vorteil auch anhand der **tatsächlichen Fahrleistung** ermittelt werden - und zwar nach dem Verhältnis der privaten zu den übrigen Fahrten, das dann auf die tatsächlich angefallenen Kosten bezogen wird. Dies ist durch ein ordnungsgemäßes **Fahrtenbuch** nachzuweisen, an das Rechtsprechung und Finanzverwaltung mangels gesetzlicher Vorgaben in jüngerer Zeit **höchste Anforderungen** stellen. So muss das Fahrtenbuch gesondert, zeitnah und in geschlossener Form geführt werden und z.B. Datum, Kilometerstand zu Beginn und am Ende jeder beruflichen Fahrt, Reiseziel und Reisezweck sowie die aufgesuchten Kunden bzw. Geschäftspartner enthalten; ein Fahrtenbuch mittels des Computerprogramms **Microsoft Excel** hat der Bundesfinanzhof erst kürzlich mit Urteil vom 16.3.2006 (Aktenzeichen VI R 87/04) als manipulationsanfällig verworfen. Wird ein Fahrtenbuch als nicht ordnungsgemäß abgelehnt, hat dies die Anwendung der 1 %-Regelung zur Folge.

Welche der beiden Methoden günstiger ist, kann nur für den **konkreten Einzelfall** ermittelt werden. In der Tendenz wird die Fahrtenbuchmethode vorteilhafter sein, z.B. bei Gewährung hoher Rabatte beim Fahrzeugkauf, bei geringer Privatkilometerzahl und bei größeren Entfernungen zwischen Wohnung und Betriebsstätte.

Aktuell hat der Gesetzgeber mit dem **Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen** vom 28.4.2006 mit Wirkung für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2005 beginnen, regelmäßig also ab dem Jahr 2006, einschränkend bestimmt, dass die pauschale Ermittlungsmethode für die private Kraftfahrzeugnutzung (**1 %-Regelung**) nur noch anwendbar ist, wenn das Kraftfahrzeug zu **mehr als 50 %**

betrieblich genutzt wird, wenn es also dem Bereich des **notwendigen Betriebsvermögens** zuzuordnen ist.

b) Stellungnahme der Finanzverwaltung

Das **Bundesministerium der Finanzen** hat mit Schreiben vom 7.7.2006 (Aktenzeichen IV B 2 - S - 2177 - 44/06) zur **1 %-Regelung** auf Basis der neuen gesetzlichen Regelung Stellung genommen.

Hinweis:

Diese Stellungnahme der Finanzverwaltung ist für die Praxis sehr wichtig, da die Gesetzesregelung an sich vergleichsweise wenig konkret ist.

Bei der Berechnung der betrieblichen Nutzung sind alle Fahrten zu berücksichtigen, die betrieblich veranlasst sind; dazu zählen auch die **Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte** oder **Familienheimfahrten**. Daraus folgt, dass es in den Fällen, in denen diese Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und Familienheimfahrten bereits mehr als 50 % der Jahreskilometerleistung ausmachen, für die Anwendung der 1 %-Regelung keines weiteren Nachweises mehr bedarf.

Hinweis:

Die **Überlassung** eines Kraftfahrzeugs auch zur privaten Nutzung **an einen Arbeitnehmer** stellt für den Steuerpflichtigen (Arbeitgeber) eine vollumfängliche betriebliche Nutzung dar. Insoweit hat die gesetzliche Neuregelung also keine Auswirkungen.

Aus dem Gesetzeswortlaut geht nicht hervor, wie der Nachweis, dass der betriebliche Nutzungsanteil mehr als 50 % ausmacht, zu erbringen ist. Befürchtet wurde, dass insoweit ein Fahrtenbuch zwingend zu führen ist. Die Finanzverwaltung erläutert nun aber, dass der **Umfang der betrieblichen Nutzung vom Steuerpflichtigen darzulegen** und glaubhaft zu machen ist. Und weiter: "Dies kann **in jeder geeigneten Form erfolgen**." Auch Eintragungen in Terminkalender, Reisekostenabrechnungen gegenüber Auftraggebern und andere Abrechnungsunterlagen können zur Glaubhaftmachung geeignet sein. Im Übrigen sind auch **formlose Aufzeichnungen über einen repräsentativen zusammenhängenden Zeitraum** (von in der Regel drei Monaten) zulässig, die lediglich Auskunft geben müssen über den jeweiligen Anlass der betrieblichen Fahrt, die Strecke sowie Kilometerstand zu Beginn und Ende des Aufzeichnungszeitraums.

Auf den **Nachweis verzichtet** wird bei Steuerpflichtigen, bei denen sich bereits aus Art und Umfang der Tätigkeit ergibt, dass das Fahrzeug zu mehr als 50 % betrieblich genutzt wird, z.B. bei Taxiunternehmern, Handelsvertretern, Handwerkern der Bau- und Baunebengewerbe, Landtierärzten).

Ebenfalls keines weiteren Nachweises bedarf es, wenn die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und die Familienheimfahrten bereits mehr als 50 % der Jahreskilometer des Fahrzeugs ausmachen.

Hat der Steuerpflichtige den betrieblichen Nutzungsumfang einmal dargelegt, so ist - wenn keine wesentlichen Sachverhaltsänderungen vorliegen - auch für die folgenden Veranlagungszeiträume von diesem Nutzungsumfang auszugehen.

c) Folgen bei Ausschluss der 1 %-Regelung

Liegt der betriebliche **Nutzungsanteil zwischen 10 % und 50 %**, darf die pauschale 1 %-Regelung nicht angewandt werden. Vielmehr sind beim Unternehmer die gesamten angemessenen Fahrzeugaufwendungen als Betriebsausgaben und der private Nutzungsanteil als Privatentnahme zu erfassen; dies gilt auch für die Umsatzsteuer. Der anzusetzende private Nutzungsanteil ist mit dem auf die betrieblichen Fahrten entfallenden Anteil an den Gesamtaufwendungen für das Kraftfahrzeug zu bewerten.

Hinweis:

Bereits im Mandanten-Rundschreiben 1/2006 hatten wir in der Rubrik "Für Arbeitnehmer" im Beitrag "Firmenwagen: Keine Abgeltung übernommener Maut- und Schutzbriefkosten durch 1%-Regelung" darauf hingewiesen, dass zu den mit der 1 %-Regelung **abgegoltenen** Aufwendungen **nicht sämtliche Kosten** im Zusammenhang mit der Fahrzeugnutzung zählen. So hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 14.9.2005 (Aktenzeichen VI R 37/03) entschieden, dass als abgegoltene Kosten nur solche gelten, die **unmittelbar dem Halten und dem Betrieb** des Fahrzeugs zu dienen bestimmt sind und im Zusammenhang mit seiner Nutzung **zwangsläufig** anfallen. Dazu zählen neben Treib- und Schmierstoffkosten auch die regelmäßig wiederkehrenden festen Kosten z.B. für Wartung und Reparatur, Versicherung, Kraftfahrzeugsteuer etc. Im Urteilsfall hatte der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer neben diesen Kosten jedoch auch die Kosten für einen **ADAC-Schutzbrief**, für **Mautgebühren und Vignetten** für mit dem Dienstwagen privat zurückgelegte Strecken erstattet. Der Bundesfinanzhof hat in diesen

übernommenen Kosten **zusätzliche steuerpflichtige Einnahmen** des Arbeitnehmers gesehen.

10 Teilwertabschreibung bei langlebigen Wirtschaftsgütern

Wirtschaftsgüter sind grundsätzlich mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zzgl. angefallener Nebenkosten zu aktivieren. Soweit allerdings eine **dauernde Wertminderung** vorliegt, ist eine sog. Teilwertabschreibung auf diesen geminderten Wert vorzunehmen. Gründe für eine Teilwertabschreibung sind insbesondere gegeben, wenn

- das Wirtschaftsgut nicht in der geplanten Weise genutzt werden kann, es sich also um eine **Fehlmaßnahme** handelt,
- der **Wiederbeschaffungspreis** des betreffenden Wirtschaftsguts **gesunken** ist,
- es zu einer **Wertminderung aufgrund technischen Fortschritts** gekommen ist oder
- das Wirtschaftsgut nicht mehr vorhanden ist.

Nach den gesetzlichen Vorgaben darf eine Teilwertabschreibung in der Bilanz aber nur dann vorgenommen werden, wenn bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die dem Betrieb also länger zur Verfügung stehen sollen, eine **dauerhafte Wertminderung** vorliegt. Nach Auffassung der Finanzverwaltung (Schreiben vom 25.2.2000, Aktenzeichen IV C 2 - S 2171 b - 14/00) soll dies für das abnutzbare Anlagevermögen nur dann gegeben sein, wenn der Teilwert während der Hälfte der Restnutzungsdauer unter dem um die planmäßigen Abschreibungen geminderten Buchwert liegt. Insbesondere bei Gebäuden ist dieser Nachweis schwer zu führen.

Der **Bundesfinanzhof** folgt nun mit Urteil vom 14.3.2006 (Aktenzeichen I R 22/05) entgegen vieler Stimmen im Schrifttum dieser Auffassung der Finanzverwaltung, und zwar auch bei langlebigen Wirtschaftsgütern wie Gebäuden.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof hat jedoch offen gelassen, ob im Einzelfall eine andere Beurteilung geboten ist, wenn der Steuerpflichtige belegt oder glaubhaft macht, dass das Wirtschaftsgut künftig seinen Buchwert nicht erlösen wird.

11 Kappung des Einkommensteuertarifs für die Jahre 1994 bis 2000 nur für gewerbliche Einkünfte verfassungsgemäß

In den Jahren 1994 bis 2000 wurde die Einkommensteuer auf einen bestimmten Betrag begrenzt ("Kappung"), wenn und soweit gewerbliche Einkünfte die Einkommensteuer verursachten. Grund für diese Kappung war die Sonderbelastung der gewerblichen Einkünfte mit Gewerbesteuer. Ab dem Jahr 2001 ist diese Tarifkappung abgelöst worden durch die Steuerermäßigung bei gewerblichen Einkünften.

Bezieher anderer Einkunftsarten hatten sich gegen diese steuerliche Sonderbehandlung der gewerblichen Einkünfte gewandt. Der Bundesfinanzhof hatte daraufhin das Bundesverfassungsgericht angerufen, das nun jedoch mit Beschluss vom 21.6.2006 (Aktenzeichen 2 BvL 2/99) die verfassungsrechtlichen Bedenken nicht geteilt hat.

12 Private Nutzung betrieblicher PC- und Telekommunikationsgeräte bei Unternehmern zu versteuern

Nutzen Arbeitnehmer PC- und Telekommunikationsgeräte des Arbeitgebers auch zu privaten Zwecken, führt dies nicht zu steuerlichen Folgen, insbesondere wird kein geldwerter Vorteil besteuert. Diese gesetzliche Regelung gilt nicht für Unternehmer, die betriebliche PC- und Telekommunikationsgeräte auch für private Zwecke nutzen. In diesem Fall ist vielmehr der private Nutzungsanteil der Besteuerung zu unterwerfen. Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 21.6.2006 (Aktenzeichen XI R 50/05) entschieden, dass diese **Ungleichbehandlung nicht verfassungswidrig** ist.

13 Pkw-Veräußerung nach Erwerb ohne Vorsteuerabzugsmöglichkeit

Im Hinblick auf eine aktuelle Entscheidung des Bundesfinanzhofs sollte auf eine Besonderheit des Umsatzsteuerrechts geachtet werden, wenn z.B. ein Pkw des (umsatzsteuerlichen) Unternehmensvermögens, bei dessen Anschaffung keine Vorsteuerabzugsberichtigung gegeben war, zur Veräußerung ansteht (Bundesfinanzhof vom 2.3.2006, Aktenzeichen V R 35/04).

Die **Veräußerung** eines Gegenstands des Unternehmensvermögens ist i.d.R. umsatzsteuerpflichtig, auch wenn bei der Anschaffung keine Vorsteuerabzugsmöglichkeit bestand (z.B. bei Erwerb von Privat). Dagegen unterliegt die **Entnahme** eines Gegenstands des Unternehmensvermögens für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, nur dann der Umsatzsteuer, wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.

Hinweis:

Aus diesem Grund kann es sich in entsprechenden Fällen (Erwerb ohne Vorsteuerabzugsmöglichkeit) empfehlen, vor der Veräußerung z.B. eines Pkws des Unternehmensvermögens zu prüfen, ob er entnommen werden soll, um ihn sodann aus dem Privatvermögen nicht umsatzsteuerbar zu veräußern. Eine solche Entnahme sollte ausreichend dokumentiert werden. Gerade bei zeitnaher Veräußerung nach Entnahme wird die Finanzverwaltung den Sachverhalt genau überprüfen.

Eine auch ertragsteuerlich wirksame Entnahme kann zur Realisierung von zu versteuernden Gewinnen führen. Wegen der Komplexität der Rechtslage sollte rechtzeitig steuerlicher Rat eingeholt werden.

14 Chi-Quadrat-Test: Fahrtenbuch ordnungsgemäß?

Wird ein Betriebs-Pkw sowohl betrieblich bzw. dienstlich als auch privat genutzt, kann mittels **ordnungsgemäßer** Fahrtenbuchführung die Anwendung der steuerlich oft nachteiligen (z.B. bei geringfügiger Privatnutzung oder hohem Listenpreis) "**1 %-Regelung**" vermieden werden.

In einer interessanten Entscheidung verwarf das Finanzgericht Münster die Aufzeichnungen in einem Fahrtenbuch (Urteil vom 7.12.2005, Aktenzeichen 1 K 6384/03 E). Nach Überprüfung des Fahrtenbuchs mit dem "Chi-Quadrat-Test" (Plausibilitätsprüfung) war das Gericht davon überzeugt, dass keine richtige, also den tatsächlich durchgeführten Fahrten entsprechende Führung des Fahrtenbuchs stattgefunden haben kann und die Aufzeichnungen erst nachträglich erstellt wurden.

Hinweis:

Der **Chi-Quadrat-Test** ist eine statistische Methode, deren Anwendung auf der Erkenntnis gründet, dass jeder Mensch unbewusst Sympathien und Antipathien gegenüber bestimmten Zahlen hat. Bei nicht authentischer Führung eines Fahrtenbuchs kann es dann - wegen der unbewussten **Bevorzugung von "Lieblingzahlen"** - zu einer auffallend ungleichmäßigen Ziffernverteilung kommen. In dem Fall untersuchte das Finanzgericht jeweils die erste Stelle vor dem Komma bei den im Fahrtenbuch eingetragenen Betriebs- und Privatfahrten. Bei einer ausreichend großen Anzahl von Werten ist anzunehmen, dass die Ziffern 0 bis 9 annähernd gleich verteilt sind. Neben anderen Ungereimtheiten führte die festgestellte Ungleichverteilung dazu, dass das Gericht das Fahrtenbuch nicht anerkannte.

Eine vollständige, zeitnahe und fortlaufende Fahrtenbuchführung empfiehlt sich dringend. Zu den strengen Anforderungen an die Führung eines Fahrtenbuchs vgl. im Mandanten-Rundschreiben 4/2006 in der Rubrik "Für Arbeitnehmer" den Beitrag "Fahrtenbuchführung: Festigung der restriktiven Rechtsprechung".

Es ist damit zu rechnen, dass Finanzverwaltung und Gerichte auch bei anderen Aufzeichnungen (z.B. **Kasseneinnahmen**) statistische Methoden einsetzen, um Unregelmäßigkeiten aufzudecken.

15 Kapitalkonten bei der KG und deren steuerliche Bedeutung

a) Systematik der Kapitalkonten einer Personengesellschaft

Die Beteiligung eines Gesellschafters wird im Rechnungswerk der Gesellschaft durch Einrichtung und Führung mehrerer Konten für jeden Gesellschafter abgebildet. Im Gesellschaftsvertrag bestehen regelmäßig entsprechende Regelungen (**vertragliche Vereinbarungen**), die für den jeweiligen Fall maßgebend sind. In der Praxis werden bis zu fünf Unterkonten für jeden Gesellschafter gebildet:

- **Kapitalkonto I:** Dieses Konto hat den Zweck, die Beteiligung der Gesellschafter am Gesamthandsvermögen der Gesellschaft festzulegen. Es ist maßgeblich für die Beteiligung des Gesellschafters am Ergebnis der Gesellschaft sowie für die Stimmrechte. Der auf dem Kapitalkonto I ausgewiesene Kapitalanteil wird bei Errichtung der Gesellschaft festgelegt und kann nur durch Änderung des Gesellschaftsvertrags geändert werden.
- **Kapitalkonto II:** Auf diesem Konto werden üblicherweise die sonstigen Einlagen des Gesellschafters und die Gewinnanteile sowie die Entnahmen gebucht.
- **Gesamthänderisch gebundenes Rücklagenkonto:** Dieses Konto dient dazu, nicht entnahmefähige Gewinnanteile aufzunehmen. Regelmäßig handelt es sich um Gewinnanteile, die nach Satzung oder aufgrund eines Gesellschafterbeschlusses zur Verstärkung des Eigenkapitals dienen sollen (Unterkonto des Kapitalkontos I). Wird für alle Gesellschafter nur ein gesamthänderisch gebundenes Rücklagenkonto geführt, so sind die Gesellschafter an diesem im Verhältnis ihrer Kapitalkonten I beteiligt.
- **Verlustvortragkonto:** Verlustvortragkonten sind für Kommanditisten einzurichten. Zweck ist es, spätere Gewinnanteile, die nicht entnahmefähig sind, sondern zunächst zum Ausgleich des Verlustvortrags dienen, auf diesem Konto festzuhalten. Erst soweit dieses Verlustvortragkonto wieder ausgeglichen ist, werden Gewinnanteile dem Kapitalkonto II oder dem Privat- oder Verrechnungskonto gutgeschrieben.
- **Privat- oder Verrechnungskonto:** Das Privat- oder Verrechnungskonto ist ein Unterkonto des Kapitalkontos II und hat den Zweck, entnahmefähige Gewinnanteile, sonstige Einlagen und Entnahmen aufzunehmen. Wird dieses Konto geführt, dient das Kapitalkonto II dazu, nicht entnahmefähige Gewinnanteile gutzubringen. In der Handelsbilanz sind diese Konten nicht unter dem Eigenkapital, sondern als Forderungen oder Verbindlichkeiten entweder als separate Position "Forderungen gegen Gesellschafter" bzw. "Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschafter" oder durch einen "Davon-Vermerk" kenntlich zu machen.

Hinweis:

Eine saubere Trennung dieser einzelnen Konten anhand der Vorgaben des Gesellschaftsvertrags ist in der Praxis sehr wichtig. Konsequenzen bestehen in steuerlicher (siehe nachstehend) und auch gesellschaftsrechtlicher Hinsicht, da sich regelmäßig Regelungen des Gesellschaftsvertrags über das Ausscheiden, die Gewinnverteilung und etwaige Abfindungsregelungen auf diese Konten beziehen.

b) Abgrenzung der Gesellschafterkonten nach Maßgabe der Finanzverwaltung

Aus steuerlicher Sicht ist die Abgrenzung der verschiedenen Gesellschafterkonten von großer Bedeutung. Die Finanzverwaltung grenzt die Gesellschafterkonten entsprechend dem Schreiben vom 26.11.2004 (Aktenzeichen IV B 2 - S 2178 - 2/04) nach folgenden Kriterien ab:

- **Kapitalkonten:** Sie sind maßgebend für Gewinnverteilung, Auseinandersetzungsanspruch und Entnahmerecht; Buchung von Verlusten spricht für ein Kapitalkonto; auch bei Aufgliederung in mehrere Unterkonten soll ein einheitliches Kapitalkonto anzunehmen sein.
- **Gesamthänderisch gebundenes Rücklagenkonto:** Es wird als solches nur anerkannt, wenn es den Gesellschaftern entsprechend ihrer Beteiligung gleichmäßig zusteht.
- **Darlehenskonto:** Die Buchung von Verlusten ist ausgeschlossen.

Hinweis:

In den Fällen fehlender Interessengegensätze auf Gesellschafterebene, wie z.B. bei einer Ein-Mann-GmbH & Co. KG, behält sich die Finanzverwaltung vor, bei Umbuchungen von

Darlehens- auf Kapitalkonten das Vorliegen eines Missbrauchstatbestands zu prüfen, wenn z.B. ein Wirtschaftsgut erst auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto gutgebracht und anschließend auf ein Kapitalkonto umgebucht wird.

c) Auswirkung auf die Einbringung von steuerverstricktem Privatvermögen
Die Verbuchung einer Übertragung von Wirtschaftsgütern hat zunächst dann Bedeutung, wenn steuerverstrickte Wirtschaftsgüter des Privatvermögens auf die Gesellschaft übertragen werden (sog. verdeckte Einlage). Betroffen sind insbesondere wesentliche Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (Beteiligungsquote mindestens 1 %) und private Wirtschaftsgüter innerhalb der Spekulationsfrist von einem Jahr und zehn Jahren bei Grundstücken. Insoweit liegt ein Veräußerungstatbestand vor, der auf Seiten des Einbringenden zu steuerlichen Folgen führt, wenn die Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (Buchung auf einem Kapitalkonto) oder gegen sonstiges Entgelt (Buchung auf einem Darlehenskonto) erfolgt. Bei Buchung auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto liegt dagegen ein unentgeltlicher Vorgang vor.

d) Auswirkung auf bestimmte Übertragungsfälle, bei denen zwingend die Buchwerte fortzuführen sind

Nach einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung ist bei der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter bei Mitunternehmenschaften in folgenden Fällen zwingend eine Buchwertfortführung anzunehmen (also keine stillen Reserven aufzudecken und zu versteuern), wenn die Übertragung unentgeltlich oder gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt:

- Übertragung von Wirtschaftsgütern aus einem Betriebsvermögen des Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen derselben Mitunternehmenschaft oder einer anderen Mitunternehmenschaft, an der der Gesellschafter beteiligt ist.
- Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers (Fall: Wirtschaftsgut des Gesellschafters, das an die Gesellschaft vermietet wird) in das Gesamthandsvermögen derselben Mitunternehmenschaft oder einer anderen Mitunternehmenschaft, an der der Mitunternehmer beteiligt ist, und umgekehrt.

Da in diesem Fall die Buchwertfortführung, also die Vermeidung einer Aufdeckung und Versteuerung stiller Reserven, nur dann erfolgt, wenn die Übertragung unentgeltlich oder gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten durchgeführt wird, ist eine Verbuchung auf einem entsprechenden Kapitalkonto nach obiger Abgrenzung erforderlich.

Hinweis:

Insgesamt können diese Übertragungen steuerliche Folgen in wesentlichem Ausmaß haben, so dass steuerlicher Rat eingeholt werden sollte.

16 Übertragung unter Vorbehalt des Nießbrauchs

Gerade in Fällen **vorweggenommener Erbfolge** werden Anteile an Personengesellschaften oftmals unter dem Vorbehalt des Nießbrauchs übertragen. Dies bedeutet - vereinfacht gesagt - dass z.B. der Junior zwar Gesellschafter wird, der Senior sich aber die Gewinnanteile aus den Anteilen vorbehält, um seinen Lebensunterhalt zu sichern. In diesen Fällen ist steuerlich zu klären, ob der Übertragende weiterhin als Mitunternehmer einzustufen ist mit allen daraus erwachsenden steuerlichen Folgen. Insbesondere werden die erbschaftsteuerlichen Vergünstigungen für Betriebsvermögen nur dann gewährt, wenn der Beschenkte Mitunternehmer an der Personengesellschaft wird.

Das Finanzgericht Baden-Württemberg hat in dem rechtskräftigen Urteil vom 27.9.2005 (Aktenzeichen 4 K 469/99) entschieden, dass ein Kommanditist, der seinen Gesellschaftsanteil unter **Vorbehalt des Nießbrauchs**, der ihm eine Beteiligung am Gewinn, Verlust und ein Stimmrecht in der Gesellschafterversammlung der KG belässt, überträgt, **weiterhin Mitunternehmer** bleibt.

17 Doppelte Haushaltsführung: Rechtsanspruch auf Pauschbeträge

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 4.4.2006 (Aktenzeichen VI R 44/03) ausdrücklich bestätigt, dass ein Arbeitnehmer im Rahmen einer beruflich bedingten doppelten Haushaltsführung einen **Rechtsanspruch auf die gesetzlichen Pauschbeträge** hat. Insoweit unterliegen diese Ansätze **von Seiten der Finanzverwaltung keiner weiteren Überprüfung**. Insbesondere ist nicht zu klären, ob der Ansatz der Pauschalen zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führt.

Der Bundesfinanzhof führt zu den einzelnen Kosten, die im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung anfallen können, Folgendes aus:

- **Mehraufwand für Verpflegung:** Von Gesetzes wegen wird dem Steuerpflichtigen ein Rechtsanspruch auf bestimmte Pauschbeträge gewährt. Daher ist es unerheblich, ob und in welchem Umfang tatsächlich Mehrkosten angefallen sind.
- **Fahrtkosten:** Familienheimfahrten sind nur wöchentlich einmal begünstigt. Hinsichtlich der Höhe gilt die Entfernungspauschale. Auch hierbei handelt es sich um einen gesetzlichen Pauschbetrag, auf den der Steuerpflichtige einen Rechtsanspruch hat.
- **Unterkunftskosten:** Die Aufwendungen für eine Zweitwohnung sind grundsätzlich in Höhe der tatsächlich angefallenen Kosten steuerlich abzugsfähig. Pauschbeträge existieren insoweit nicht.
- **Umzugskosten:** Kosten im Zusammenhang mit der Belegung oder Verlegung einer Zweitwohnung stellen grundsätzlich steuerlich abzugsfähige Werbungskosten dar. Pauschalen werden diesbezüglich nicht gewährt, vielmehr sind die tatsächlich entstandenen Kosten anzusetzen.

18 Bundesfinanzhof: Abzug von Aufwendungen für Lehrerfortbildungskurs (Snowboardkurs)

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 22.6.2006 (Aktenzeichen VI R 61/02) den Abzug von Aufwendungen für einen Lehrerfortbildungskurs "Snowboardfahren im Schulsport" bejaht und damit seine **Rechtsprechung zu Fortbildungskosten weiterentwickelt**.

Im Urteilssachverhalt hatte ein Sportlehrer den Werbungskostenabzug für die Kursgebühr, die Snowboardmiete und die Kosten der Anfahrt (der einwöchige Kurs fand in den Herbstferien in Österreich statt) begehrt; die Finanzverwaltung erkannte diese Werbungskosten nicht an.

Zur Begründung führt der Bundesfinanzhof zunächst aus, dass Bildungsaufwendungen ganz grundsätzlich Werbungskosten sein können, sofern sie **beruflich veranlasst** sind. Dies setze allerdings einen **objektiven Zusammenhang** mit dem Beruf voraus; zudem müssten die Aufwendungen **subjektiv zur Förderung des Berufs** getätigt werden. Dies sei anhand aller **Gesamtumstände des Einzelfalls** zu würdigen.

Hinsichtlich der verschiedenen **Arten der Aufwendungen** differenziert der Bundesfinanzhof wie folgt:

- Der **Abzug der Kursgebühren** setzt (nur) einen konkreten Zusammenhang mit der Berufstätigkeit voraus (dies war im vorliegenden Sachverhalt unstrittig zu bejahen).
- Für den **Abzug der übrigen Reiseaufwendungen**, die in Verbindung mit derartigen Kursen (z.B. vorliegend in Österreich) anfallen, muss die Reise allerdings ausschließlich oder **nahezu ausschließlich der beruflichen Sphäre zuzurechnen** sein. Dazu ist erforderlich, dass die berufliche Veranlassung bei Weitem überwiegt und die Befriedigung privater Interessen (z.B. "Erholung, Bildung, Erweiterung des allgemeinen Gesichtskreises") nicht ins Gewicht fällt und nur von untergeordneter Bedeutung ist. Die Verfolgung privater Reiseinteressen darf keinesfalls den Schwerpunkt der Reise bilden.

Bezogen auf den konkreten Sachverhalt stellt der Bundesfinanzhof als **entscheidende Beweisanzeichen (Indizien)** für die berufliche oder private Veranlassung heraus, dass

der Lehrer tatsächlich Sportunterricht erteilt, der - aus Lehrern aller Schulformen bestehende - **Teilnehmerkreis** im Wesentlichen **homogen** ist, der **Veranstalter** ein anerkannter Verband oder die Schulverwaltung ist, **Sonderurlaub** erteilt oder das **dienstliche Interesse** bescheinigt ist und Programm und Durchführung durch eine **straffe Organisation** gekennzeichnet sind. Soweit der Bundesfinanzhof in früheren Urteilen zu Lehrerskikursen noch gefordert hatte, dass solche Kurse zwingend auch mit einer Prüfung abzuschließen sind, über die ein Zertifikat erteilt wird, hält er daran nun nicht mehr fest. Vielmehr führt er aus, dass die vorgenannten Indizien zwar weiterhin Bestand haben, dass aber auf das Vorliegen einzelner Indizien durchaus verzichtet werden kann, wenn nach der **Gesamtwürdigung** die berufliche Veranlassung zu bejahen ist. Daher schloss im Urteilssachverhalt die fehlende Abschlussprüfung die Anerkennung als Werbungskosten nicht aus.

Das deutliche Überwiegen der **Förderung des Berufs** (gegenüber dem Nutzen für die private Lebensführung) bejahte der Bundesfinanzhof schon mit Blick auf die straffe Organisation des Kurses, der täglich von 9.00 Uhr bis 18.00 Uhr durchgeführt wurde. Diese **Rechtsprechungsgrundsätze** lassen sich sinngemäß auf andere Fortbildungsveranstaltungen und -reisen, also insbesondere **auch auf Studienreisen** oder den Besuch von **Fachkongressen**, übertragen. Im Ergebnis sprechen

- **für berufsbedingte Aufwendungen** die **vorstehenden Beweisanzeichen**, die **der Bundesfinanzhof** herausgearbeitet hat, und
- **gegen berufsbedingte Aufwendungen** der Besuch bevorzugter Ziele des Tourismus, häufiger Ortswechsel, die Mitnahme des Ehegatten oder anderer naher Angehöriger, die Verbindung mit einem privaten Aufenthalt, die Reise in den einheimischen Kulturkreis sowie eine entspannende und kostspielige Beförderung (z.B. Schiffsreise).

Hinweis:

Auch nach dieser "Lockerung" der Rechtsprechung ist weiterhin davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung Reisekosten im weiteren Sinne bei Fortbildungsveranstaltungen im Einzelfall sehr kritisch prüfen wird. Steuerpflichtigen ist daher anzuraten, die entsprechende Fortbildungsmaßnahme anhand der vorgenannten Indizien zu würdigen und ggf. hilfreiche Beweisanzeichen zu ergänzen, z.B. durch die Beantragung von Sonderurlaub.

19 Berechnung des geldwerten Vorteils aus der Nutzung eines Firmenwagens für private Zwecke und für die Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte

Bei der Berechnung des zu versteuernden geldwerten Vorteils bei Nutzung eines Firmenwagens für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ist nach dem Gesetz für jeden Kalendermonat **für jeden Entfernungskilometer** ein Betrag in Höhe von **0,03 %** des maßgeblichen Bruttolistenpreises des Fahrzeugs als geldwerter Vorteil anzusetzen.

Das Finanzgericht München (Urteil vom 15.4.2005, Aktenzeichen 8 K 2890/03) hatte nun über einen Fall zu entscheiden, in dem das Fahrzeug für private Zwecke (geldwerter Vorteil pauschal nach der 1 %-Methode angesetzt) und für Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte genutzt wurde. Für diese Fahrten erhöht sich der geldwerte Vorteil für jeden Kalendermonat um 0,03 % des Listenpreises, und zwar für jeden Entfernungskilometer und auch dann, wenn das Fahrzeug für die Fahrten zum Bahnhof genutzt wurde und die übrige Wegstrecke mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Rahmen eines vom Arbeitgeber überlassenen Job-Tickets zurückgelegt wurde. Allerdings ist gegen dieses Urteil die Revision beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VI R 68/05 anhängig, so dass die Beurteilung durch den Bundesfinanzhof abzuwarten bleibt.

20 Auslagenersatz bei Erstattung von Reparaturkosten

Mit Urteil vom 28.3.2006 (Aktenzeichen VI R 24/03) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass es sich um steuerfreien Auslagenersatz handelt, wenn der Arbeitgeber aufgrund einer tarifvertraglichen Verpflichtung dem als Orchestermusiker beschäftigten Arbeitnehmer die Kosten der Instandsetzung des dem Arbeitnehmer gehörenden Musikinstruments ersetzt.

Es handelt sich immer dann um steuerpflichtigen Arbeitslohn, wenn dem Arbeitnehmer Einnahmen zufließen, die für seine Beschäftigung gewährt werden. Steuerfreier Werbungkostenersatz kann nur in den gesetzlich vorgesehenen Fällen vorliegen, so etwa bei Werkzeuggeld. Dagegen sind Zahlungen des Arbeitgebers, mit denen Auslagen des Arbeitnehmers für den Arbeitgeber ersetzt werden, **steuerfrei**. Insoweit handelt es sich nicht um Arbeitslohn. Derartige **Auslagenersatz** liegt immer dann vor, wenn Aufwendungen ersetzt werden, die ausschließlich oder doch überwiegend durch die Belange des Arbeitgebers bedingt und von diesem veranlasst oder gebilligt sind. Ein eigenes Interesse des Arbeitnehmers an den Ausgaben besteht nicht. Entscheidend ist also, dass die Kostentragungspflicht beim Arbeitgeber liegt, was sich im entschiedenen Fall durch die tarifvertragliche Regelung ergab.

21 Kosten für Alarmanlage absetzbar?

Ein Vorstandsmitglied einer Bank führte an dem von ihm und seiner Familie bewohnten Einfamilienhaus verschiedene **Sicherheitsmaßnahmen** durch. Der Bundesfinanzhof ließ die Aufwendungen nicht zum steuermindernden Werbungskostenabzug zu (Urteil vom 5.4.2006, Aktenzeichen IX R 109/00), denn die Sicherheitsmaßnahmen zum Schutz von Leben, Gesundheit, Freiheit und Vermögen seiner Person und seiner Familienangehörigen seien nicht unwesentlich privat veranlasst gewesen. Eine konkrete, mit dem Beruf zusammenhängende Gefährdung habe in dem zu entscheidenden Fall nicht vorgelegen. Hinweis:

Ebenso wenig konnte die Bank als Arbeitgeber dem Bankvorstand die Sicherheitsaufwendungen lohnsteuerfrei erstatten. Denn die Aufwendungen für die Sicherheitseinrichtungen seien **nicht im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse** der Bank erfolgt und hätten zu einer nicht unerheblichen Bereicherung des Bankvorstands geführt. Das Vorliegen einer konkreten persönlichen Gefährdung wurde verneint, da der Bankvorstand seitens der Polizei keiner Sicherheitsstufe zugeordnet war und sich die Anbringung der Sicherheitseinrichtungen über mehr als ein Jahr hinzog. Gegen die Lohnsteuerfreiheit sprach weiterhin, dass mit den Maßnahmen ein erheblicher und dauerhafter finanzieller Vorteil (Wohnwertverbesserung) verbunden war. In anders gelagerten Fällen kann durchaus ein Werbungskostenabzug der Sicherheitsaufwendungen oder eine Lohnsteuerfreiheit des Arbeitgeberzuschusses in Betracht kommen. Entscheidend ist dann, die tatsächlichen Grundlagen für die fehlende private Mitveranlassung des Arbeitnehmers bzw. das ganz überwiegende eigenbetriebliche Interesse des Arbeitgebers darzulegen.

22 Einstufung von Anleihen und Zertifikaten als steuerpflichtige Finanzinnovation?

Werden Wertpapiere außerhalb der einjährigen Spekulationsfrist veräußert, so wird ein realisierter Veräußerungsgewinn grundsätzlich steuerlich nicht erfasst. Ein ggf. realisierter Verlust bleibt dann allerdings auch unberücksichtigt. Anders ist dies, wenn Wertpapiere als sog. Finanzinnovationen eingestuft werden, die aufgrund einer speziellen steuerlichen Regelung anders zu behandeln sind. In diesen Fällen werden Veräußerungsgewinne oder -verluste auch außerhalb der Spekulationsfrist erfasst. Gerade bei besonders ausgestalteten Anleihen oder bei Zertifikaten ist die Abgrenzung zwischen "normalen" Wertpapieren und Finanzinnovationen im steuerlichen Sinne schwierig. Im Folgenden gehen wir auf die aktuelle Rechtsprechung zur Abgrenzung ein. Hinweis 1:

Generell ist die Abgrenzung zwischen Finanzinnovationen und "normalen" Anlagen sehr schwierig und in vielen Fällen noch umstritten. Von daher sollte im Einzelfall geprüft werden, welche steuerlichen Risiken die Anlage mit sich bringt.

Hinweis 2:

Derzeit ist Vorsicht angebracht bei der Investition in besondere Anleihen oder Zertifikate, die nicht als Finanzinnovation eingestuft werden. Zwar sind Veräußerungsgewinne aus solchen Wertpapieren nach derzeitigem Recht nach Ablauf der einjährigen Spekulationsfrist steuerfrei, so dass sich eine günstige Nachsteuerrendite ergeben kann, jedoch plant die Bundesregierung ab 2008 die generelle Erfassung von Veräußerungsgewinnen durch eine Abgeltungsteuer. Insoweit ist die weitere Entwicklung sehr sorgfältig zu beobachten.

a) Down-Rating-Anleihen

Von Schwellenländern emittierte Anleihen enthalten oftmals eine variable Basisverzinsung, die von der aktuellen Bonitätseinstufung des Landes abhängt. Im Falle eines Absinkens der Bonität steigt dann der Zinssatz, um das gestiegene Risiko auszugleichen. Ähnliches kann für Unternehmensanleihen gelten.

Das Finanzgericht Niedersachsen hatte mit Urteil vom 25.11.2004 (Aktenzeichen 11 K 269/04) über einen solchen Fall zu entscheiden, in dem es um eine Anleihe des amerikanischen Telekommunikationsunternehmens AT&T ging. Ein Anleger hatte die Anleihe knapp über ein Jahr gehalten und dann mit einem deutlichen Veräußerungsgewinn verkauft. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, diese Anleihe, deren Verzinsung von der Bonität des Schuldners abhing, sei als Finanzinnovation einzustufen und unterwarf den Veräußerungsgewinn der Besteuerung. Das Finanzgericht lehnte eine Besteuerung dagegen ab und argumentiert, dass nach dem Gesetzeszweck nur solche Papiere erfasst werden sollen, bei denen ein Zins verdeckt in einen Kursgewinn umgewandelt wird, um die Zinsbesteuerung zu umgehen. Marktzensbedingte Kursschwankungen sind der Vermögenssphäre zuzuordnen. Allerdings wurde gegen dieses Urteil unter dem Aktenzeichen VIII R 6/05 Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt.

b) Vorzeitige Einlösung einer Gleitzinsanleihe

Bei Gleitzinsanleihen handelt es sich um variabel verzinsliche Anleihen, bei denen sich der Zins nach einem festgelegten Plan in bestimmten Stufen nach oben oder nach unten bewegt. Oftmals ist eine vorzeitige Kündigung durch den Schuldner vorgesehen.

In einem Fall des Finanzgerichts Köln (Urteil vom 15.7.2004, Aktenzeichen 13 K 6946/01) hatte ein Anleger aufgrund einer vorzeitigen Kündigung der Anleihe und des damals sehr niedrigen Kurswerts, der als Rückzahlungswert festgesetzt war, nahezu einen Totalverlust erlitten. Der Steuerpflichtige wollte die Anleihe als Finanzinnovation eingestuft wissen, um den Veräußerungsverlust geltend machen zu können.

Das Finanzgericht lehnte diese Sichtweise jedoch ab und stufte das Papier vielmehr als gewöhnliche Anleihe ein, so dass der Veräußerungsverlust außerhalb der Spekulationsfrist unberücksichtigt bleibt. Allerdings ist auch gegen dieses Urteil beim Bundesfinanzhof Revision eingelegt worden (Aktenzeichen VIII R 67/04).

c) Index-Zertifikate

Das FG München hatte mit Urteil vom 4.5.2005 (Aktenzeichen 2 K 2385/03) über die Einstufung eines Index-Zertifikats als Finanzinnovation zu entscheiden. Das Zertifikat gewährte kein Entgelt für die Überlassung des Kapitals und war mit einer Mindestrückzahlung von 10,26 % des Nennwerts versehen. Der Steuerpflichtige veräußerte das Zertifikat außerhalb der Spekulationsfrist mit Gewinn und ging davon aus, dass dieser Gewinn nicht der Besteuerung unterliegt. Dem folgte das Finanzamt nicht. Das Finanzgericht gab dagegen dem Kläger Recht. Es argumentierte, im vorliegenden Fall konnte bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise immer noch ein sehr hoher Verlust von 90 % eintreten. Insoweit sei dies nicht vergleichbar mit einem Garantiezertifikat. Allerdings wurde auch hier Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt (Aktenzeichen VIII R 53/05).

23 Darlehenszinsen eines Arbeitnehmers für Anteile an der Gesellschaft des Arbeitgebers

Oftmals ist arbeitsvertragliche Voraussetzung für die Erlangung einer höher dotierten Position der Erwerb von Anteilen an der Gesellschaft des Arbeitgebers. Wird dieser Anteilserwerb mit einem Darlehen finanziert, stellt sich die Frage, bei welcher Einkunftsart die Darlehenszinsen Werbungskosten des Arbeitnehmers sind. Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 5.4.2006 (Aktenzeichen IX R 111/00) entschieden, dass die Schuldzinsen regelmäßig Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen darstellen.

Die Klägerin erzielte als Wirtschaftsprüferin bei D, einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in der Rechtsform einer Aktiengesellschaft (D-AG), Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowie aus ihrer Aktienbeteiligung an der D-AG Einkünfte aus Kapitalvermögen. In den Steuererklärungen für die Streitjahre machte sie die Aufwendungen für Schuldzinsen bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend. Die Klägerin trug vor, die Aufwendungen beträfen ein Arbeitgeberdarlehen, das sie zur teilweisen Finanzierung des Erwerbs von D-Aktien aufgenommen habe. Arbeitsvertraglich war die Klägerin verpflichtet, diese Aktien zur Sicherung ihrer Position in der D-AG zu erwerben. Das Finanzamt behandelte die Zinsaufwendungen dagegen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen mit der Folge, dass die Werbungskostenüberschüsse der Klägerin aus der streitigen Beteiligung wegen der weiteren nicht den Freibetrag übersteigenden Einnahmeüberschüsse aus anderen Kapitaleinnahmen ohne einkommensteuerrechtliche Auswirkung blieben. Der Bundesfinanzhof hat sich der Auffassung des Finanzamts angeschlossen und die Darlehenszinsen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen berücksichtigt.

24 Laufende Erhaltungsaufwendungen, die ein Dritter trägt

Im Mandanten-Rundschreiben 2/2006 hatten wir in der Rubrik "Für Hauseigentümer" im Beitrag "Werbungskostenabzug auch dann möglich, wenn ein Dritter die Kosten trägt" über das **Urteil des Bundesfinanzhofs** vom 15.11.2005 (Aktenzeichen IX R 25/03) berichtet. Der Bundesfinanzhof hatte die Auffassung vertreten, dass laufende Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten dem Steuerpflichtigen nicht nur im Fall des abgekürzten Zahlungswegs zurechenbar und damit als Werbungskosten abzugsfähig seien, sondern ebenso, wenn ein Dritter im eigenen Namen für den Steuerpflichtigen einen Vertrag abschließt und die geschuldete Zahlung auch selbst leistet (abgekürzter Vertragsweg).

Die **Finanzverwaltung folgt dieser Ansicht nicht**, wie mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 9.8.2006 (Aktenzeichen IV C 3 - S 2211 - 21/06) mitgeteilt wurde. Nach Auffassung der Finanzverwaltung richtet sich die Abziehbarkeit von Aufwendungen als Werbungskosten beim abgekürzten Vertragsweg weiterhin nach den Entscheidungen des Bundesfinanzhofs vom 13.3.1996 und vom 24.2.2000. Danach sind in den Fällen des abgekürzten Vertragswegs ausnahmsweise Aufwendungen als solche des Steuerpflichtigen abziehbar, bei denen es sich um Bargeschäfte des täglichen Lebens handelt.

Hinweis:

In der Praxis sollte vorsichtshalber die Auffassung der Finanzverwaltung beachtet werden. Die vom Bundesfinanzhof vertretene weitere Auslegung lässt sich nur im Klageweg erreichen.

25 Erfolgreiche Planungskosten als Werbungskosten

Oftmals können Bauplanungen nicht oder nicht in dem beabsichtigten Maße realisiert werden, so dass **vergebliche Planungskosten** anfallen. In diesen Fällen ist die Frage von Bedeutung, in welchem Umfang diese vergeblichen Kosten steuermindernd geltend gemacht werden können. Das Finanzgericht München hat mit rechtskräftigem Urteil vom 23.11.2005 (Aktenzeichen 9 K 1575/03) hierzu wichtige Grundsätze entwickelt.

Das Finanzgericht stellt heraus, dass **Planungskosten grundsätzlich** zu den **Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten** gehören und sich damit einkommensteuerrechtlich erst ab der Fertigstellung des Vermietungsobjekts im Rahmen der Abschreibung auswirken. Kann allerdings das **Bauprojekt nicht oder nicht im geplanten Umfang realisiert werden**, so dass vergebliche Planungskosten anfallen, sind diese als **Werbungskosten** unmittelbar steuerlich abzugsfähig und zwar in dem Zeitpunkt, in dem sich die Erfolglosigkeit herausstellt.

Erfolgt jedoch lediglich eine **Änderung der Planung**, liegen vergebliche Planungskosten nur unter engen Voraussetzungen vor. Es müsste sich bei dem ursprünglich geplanten und dem tatsächlich errichteten Gebäude nach Zweck und Bauart um zwei völlig verschiedene Bauwerke handeln (Wesensverschiedenheit). Im Streitfall war zunächst ein Einfamilienhaus mit Einliegerwohnung geplant, später aber, da die ursprüngliche Planung

nicht genehmigt wurde, ein wesensähnliches Doppelhaus errichtet worden. In diesem Fall wurde der Sofortabzug der Planungskosten abgelehnt.

Daneben kommt ein solcher Sofortabzug dann in Frage, wenn die ursprüngliche Planung in keiner Weise für die Planung und Errichtung des letztlich errichteten Gebäudes dienlich ist. Auch dies war im Streitfall nicht gegeben.

Hinweis:

Deutlich werden die **engen Voraussetzungen**, die an den sofortigen Abzug von vergeblichen Planungskosten gestellt werden. Insoweit ist auch eine sorgfältige Dokumentation durch den Steuerpflichtigen erforderlich.

26 Aufwendungen zur Erbbaurechtsablösung als Gebäude-Herstellungskosten

Der Bundesfinanzhof hatte über einen Fall zu entscheiden, in dem ein Steuerpflichtiger die Erbbaurechte an einem Grundstück mitsamt den aufstehenden Gebäuden erwarb, diese später abriß und das Grundstück neu bebaute. Der Steuerpflichtige machte die Zahlungen für die Ablösung des Erbbaurechts als Werbungskosten im selben Jahr steuerlich geltend. Dies lehnte der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 13.12.2005 (Aktenzeichen IX R 24/03) ab und entschied vielmehr, dass die **Aufwendungen** eines erbauberechtigten Grundstückseigentümers **zur Ablösung des Erbbaurechts zu den Herstellungskosten des** anschließend auf dem Grundstück nach dem Abriss der vorhandenen Bebauung **neu errichteten Gebäudes** zählen und damit steuerlich nur über die Gebäudeabschreibung geltend gemacht werden können.

27 Gesetzgebung: Änderung von Steuerbescheiden bei verdeckter Gewinnausschüttung

Mit dem am 23.8.2006 von der Bundesregierung verabschiedeten **Entwurf des Jahressteuergesetzes 2007** sollen der Erlass, die Aufhebung und die Änderung von Steuerbescheiden bei verdeckter Gewinnausschüttung neu geregelt werden. Hinter dieser Neuregelung steht folgendes Problem: Mit der Einführung des sog.

Halbeinkünfteverfahrens im Jahr 2000 werden die von einer Kapitalgesellschaft erwirtschafteten Gewinne bei ihr in einem ersten Schritt mit 25 % definitiv besteuert, und zwar unabhängig von der Verwendung der Gewinne (Thesaurierung oder Ausschüttung). Ausgeschüttete Gewinne werden auf der Ebene des Gesellschafters in einem zweiten Schritt ein weiteres Mal der Besteuerung unterworfen - zur Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbelastung allerdings nur hälftig. Dies gilt auch für verdeckte Gewinnausschüttungen. Wird nun aber im Rahmen einer Betriebsprüfung eine verdeckte Gewinnausschüttung, z.B. in Form einer überhöhten Tantieme, festgestellt, hat diese Tantieme regelmäßig bereits der (vollen) Besteuerung beim Gesellschafter unterlegen; als verdeckte Gewinnausschüttung wäre sie jedoch nur hälftig zu erfassen. Wenn nun der Steuerbescheid des Gesellschafters bereits bestandskräftig ist, kommt es zu einer wirtschaftlichen Doppelbelastung, weil eine korrespondierende Änderung des Bescheids des Gesellschafters nicht (mehr) möglich ist.

Inhaltlich wird daher durch die geplante Neuregelung bestimmt, dass in Fällen, in denen gegenüber einer Kapitalgesellschaft ein Steuerbescheid hinsichtlich der Berücksichtigung einer verdeckten Gewinnausschüttung erlassen, aufgehoben oder geändert wird, ein Steuerbescheid gegenüber dem Anteilseigner, dem die verdeckte Gewinnausschüttung zuzurechnen ist, zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern ist. Dadurch soll eine **systemkonforme Besteuerung verdeckter Gewinnausschüttungen** auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene gewährleistet werden. Ergänzend ist der **Steuerbescheid der Kapitalgesellschaft** auch gegenüber dem betroffenen Gesellschafter bekannt zu geben.

Erstmals anzuwenden sein soll diese Neuregelung ab Bekanntgabe des Jahressteuergesetzes 2007, die voraussichtlich Ende Dezember 2006 erfolgt, und zwar für alle dann vorzunehmenden Änderungen, auch wenn die zu ändernden Bescheide bereits vor Verkündung des Gesetzes erlassen worden sind.

Hinweis:

Die neue Rechtsgrundlage erfasst nicht nur Änderungen zu Gunsten, sondern auch solche zu Lasten der Steuerpflichtigen. Findige Gesellschafter-Geschäftsführer haben versucht, aus der Bestandskraftproblematik im Einzelfall Vorteile dadurch zu ziehen, dass sie

verdeckte Gewinnausschüttungen erklärt (und damit das Halbeinkünfteverfahren ungerechtfertigt genutzt) haben.

28 Atypisch stille Unterbeteiligung an einem GmbH-Anteil

Mit Urteil vom 8.11.2005 (Aktenzeichen VIII R 11/02, BStBl II 2006, 253) hat sich der **Bundesfinanzhof** mit der Frage der Voraussetzungen für das Vorliegen einer **atypisch stillen Unterbeteiligung an einem GmbH-Anteil** befasst.

Im Entscheidungssachverhalt hatte ein Gesellschafter seine Ehefrau und seine Kinder an seinem Gesellschaftsanteil unterbeteiligt. Strittig war nun - vor dem Hintergrund der Frage, ob bei dem Gesellschafter eine zu steuerpflichtigen Einkünften führende sog. wesentliche Beteiligung vorlag -, ob diese Unterbeteiligungen **typisch oder atypisch ausgestaltet** waren. Denn bei atypisch stillen Unterbeteiligungen ist der GmbH-Anteil dem Unterbeteiligten und bei typisch stillen Unterbeteiligungen (weiterhin) dem Hauptbeteiligten (Gesellschafter) zuzurechnen.

Für das Vorliegen einer **atypisch stillen Unterbeteiligung**, bei der der Unterbeteiligte wie ein **Quasi-GmbH-Gesellschafter** anzusehen ist (und die im Urteilsfall dem Gesellschafter beträchtliche steuerliche Vorteile gebracht hätte), fordert der Bundesfinanzhof nun, dass der Unterbeteiligte nach dem Inhalt der getroffenen Vereinbarungen **alle mit der Beteiligung verbundenen wesentlichen Rechte** ausüben und auch im Konfliktfall effektiv durchsetzen können muss.

Dazu zählen neben dem **Gewinnbezugsrecht** die Teilhabe an den **Chancen der Wertsteigerung** ebenso wie die Teilhabe an den **Risiken der Wertminderung** der Anteile sowie die sich aus der Beteiligung ergebenden Verwaltungsrechte (z.B. Stimmrechte). Im Urteilsfall scheiterte die Annahme einer atypisch stillen Unterbeteiligung daran, dass die Unterbeteiligten sich hinsichtlich der Wahrung ihrer (Verwaltungs-)Rechte den Maßnahmen des Hauptbeteiligten unterworfen hatten.

Hinweis:

Aufgrund der vorgenannten Abgrenzungsproblematik sollten entsprechende Unterbeteiligungsverträge sorgfältig und unter fachkundiger Begleitung formuliert werden. Dann können solche Unterbeteiligungen ein geeignetes Instrument sein, um Einkünfte auf mehrere Steuerpflichtige z.B. einer Familie zu verteilen.

29 Betriebsaufspaltung auch schon bei einfacher Stimmrechtsmehrheit zu bejahen

Mit Urteil vom 30.11.2005 (Aktenzeichen X R 56/04, BStBl II 2006, 415) hat der Bundesfinanzhof zu den **Voraussetzungen der Beherrschung einer Betriebskapitalgesellschaft** Stellung genommen.

Im Streitfall war ein Steuerpflichtiger **mit 70 %** an einer GmbH **beteiligt** und zugleich deren alleiniger Geschäftsführer. Nach dem Gesellschaftsvertrag der GmbH wurden Beschlüsse der Gesellschaft mit einer Mehrheit von 75 % gefasst, Veränderungen des Stammkapitals wie auch sonstige Satzungsänderungen bedurften sogar der Einstimmigkeit.

Zudem war der Steuerpflichtige **Alleineigentümer eines Grundstücks**, das er als wesentliche Betriebsgrundlage an die Gesellschaft **vermietet** hatte. Daraus erklärte er Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, während das Finanzamt von **Einkünften aus Gewerbebetrieb** ausging, da es eine Betriebsaufspaltung annahm.

Zu dieser Problematik stellt der Bundesfinanzhof in Fortführung seiner bisherigen Rechtsprechung fest, dass vorliegend die Voraussetzungen einer **Betriebsaufspaltung zu bejahen** sind. Denn für die personelle Beherrschung der Betriebskapitalgesellschaft genüge grundsätzlich die **Herrschaft über** die sog. **Geschäfte des täglichen Lebens**, wenn dem Gesellschafter-Geschäftsführer die Geschäftsführungsbefugnis nicht gegen seinen Willen entzogen werden kann. Damit stellt der Bundesfinanzhof also für die Annahme einer personellen Beherrschung der Betriebskapitalgesellschaft auf **zwei Voraussetzungen** ab:

- **Beherrschung der Geschäfte des täglichen Lebens:** Sind diese (gewöhnlichen) Geschäfte des täglichen Lebens nicht von der Zustimmung der Gesellschafterversammlung abhängig, hat der Geschäftsführer die Geschäfte des

täglichen Lebens zwar im Interesse der Gesellschaft, aber grundsätzlich eigenverantwortlich zu führen.

- **Zeitlich unbefristete Geschäftsführerstellung:** Die Geschäfte des täglichen Lebens werden jedoch nur dann vom Gesellschafter-Geschäftsführer beherrscht, wenn er über die **Mehrheit der Stimmen** verfügt und ihm - abgesehen vom Fall des Vorliegens eines wichtigen Grundes - daher die Geschäftsführungsbefugnis nicht gegen seinen Willen entzogen werden kann. Verfügt der Gesellschafter-Geschäftsführer demgegenüber lediglich über **50 % der Stimmen**, liegt nach expliziter Auffassung des Bundesfinanzhofs gerade **keine Beherrschung** vor. In diesem Zusammenhang ist ergänzend darauf hinzuweisen, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer bei Gesellschafterbeschlüssen, die seine Bestellung oder Abberufung betreffen, nach ständiger Rechtsprechung nicht vom Stimmrecht ausgeschlossen werden kann.

Hinweis:

Zur Annahme einer Betriebsaufspaltung ist natürlich **auch die Beherrschung des Besitzunternehmens** entscheidend und im vorliegenden Fall auch unstrittig, da der Steuerpflichtige Alleineigentümer war. Sind hingegen nicht alle Gesellschafter der Besitzpersonengesellschaft (z.B. die Ehefrau) auch an der Betriebskapitalgesellschaft beteiligt und sind die Beschlüsse bei der Besitzpersonengesellschaft einstimmig zu fassen, scheidet eine Betriebsaufspaltung und damit die Annahme gewerblicher Einkünfte aus.

30 Überversorgung bei Pensionszusagen in Zusammenhang mit Gehaltsverzicht

Das **Bundesministerium der Finanzen** hat mit einem nicht amtlich veröffentlichten Schreiben (vom 24.8.2005, Aktenzeichen IV B 2 - S 2176 - 65/05, GmbHR 2006, 560) gegenüber der Bundessteuerberaterkammer zur Problematik der sog. **Überversorgung bei Verminderung von Geschäftsführergehältern** Stellung genommen.

Ausgangspunkt ist hier die ständige Rechtsprechung des **Bundesfinanzhofs**, nach der eine **Pensionszusage so ausgestaltet** sein muss, dass sie zusammen mit der Rentenanwartschaft aus der gesetzlichen Rentenversicherung **75 %** der am Bilanzstichtag bezogenen **Aktivbezüge** (tatsächlicher Lohn, nicht angemessenes fiktives Gehalt) nicht übersteigt. Sind die Aktivbezüge hingegen so niedrig, dass diese 75 %-Grenze überschritten wird, liegt eine **Überversorgung** vor, die zu einer den Gewinn erhöhenden Auflösung der Rückstellung und damit zu entsprechenden **Steuer Mehrbelastungen** führt.

Noch nicht höchstrichterlich entschieden ist die Frage, welche Folgerungen aus den Fällen **sanierungsbedingter Gehaltsabsenkungen** resultieren. Dazu vertritt das Bundesministerium der Finanzen folgende Auffassung:

- Die 75 %-Grenze kann in begründeten Einzelfällen überschritten werden, da sie **nur einen Anhaltspunkt** für eine Überversorgung darstellt.
- Problematisch sind in jedem Fall aber **dauerhafte Gehaltskürzungen** ohne Anpassung der Versorgungszusage.
- Im Ergebnis ist immer auf die Umstände des jeweiligen Einzelfalls abzustellen; dabei ist auch zu fragen, ob ein **fremder Geschäftsführer** zum jeweiligen Verzichtszeitpunkt auf seine Pensionszusage verzichten würde.

Hinweis:

Gehaltsabsenkungen als Mittel der Sanierung sind nur mit **äußerster Vorsicht** vorzunehmen, da sie ggf. zu Steuerbelastungen führen können, die die Entlastungen durch den Gehaltsverzicht übersteigen und damit möglicherweise kontraproduktiv wirken. Wegen der **Einzelfallorientierung** könnte eine vorherige Abstimmung mit der Finanzverwaltung sinnvoll sein (ggf. mittels der Einholung einer sog. verbindlichen Auskunft).

31 Aufwendungen für das Arbeitszimmer des Gesellschafter-Geschäftsführers

Mit seiner Entscheidung vom 19.12.2005 (Aktenzeichen VI R 82/04, DStRE 2006, 585) hat sich der **Bundesfinanzhof** mit der Frage der **Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer** eines Gesellschafter-Geschäftsführers befasst.

Im Urteilssachverhalt hatten ein Gesellschafter-Geschäftsführer und seine Ehefrau einen Raum ihres **selbst genutzten Einfamilienhauses** als Arbeitszimmer an die GmbH vermietet. Die Ehegatten erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und brachten entsprechende Werbungskosten in Abzug. Das Finanzamt hingegen erfasste die Mieteinnahmen als Arbeitslohn und ließ auch nur einen gesetzlich begrenzten Werbungskostenabzug bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit (im Streitjahr 2 400 DM) zu.

Der **Bundesfinanzhof** wertet den Sachverhalt dahingehend, dass die Aufwendungen der GmbH für das häusliche Arbeitszimmer dann in **voller Höhe abzugsfähig** sind, wenn die Zahlungen der GmbH zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geführt haben. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist die Unterscheidung zwischen Arbeitslohn und Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach dem **Kriterium** vorzunehmen, **in wessen vorrangigem Interesse** die Vermietung erfolgt.

- **Arbeitnehmerinteresse:** Die Vermietung dient vor allem den Interessen des Arbeitnehmers, wenn ihm im Betrieb der GmbH ein weiterer angemessener bzw. zumutbarer Arbeitsplatz zur Verfügung steht; in diesen Fällen liegen Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit vor.
- **Arbeitgeberinteresse:** Wird der Raum vor allem im Interesse des Arbeitgebers genutzt, geht es um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Hinweis:

Aufgrund des vorgenannten Kriteriums ist sorgfältig zu dokumentieren, in wessen Interesse die GmbH das Arbeitszimmer anmietet; hier kommt es auch auf die tatsächliche Nutzung an.

32 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung

a) Darlehen an Gesellschafter-Geschäftsführer bei fehlendem Gegenwert

Zur Frage des Vorliegens einer verdeckten Gewinnausschüttung bei **Gewährung eines Darlehens** an einen Gesellschafter-Geschäftsführer **bei fehlendem Gegenwert** hat das Finanzgericht Baden-Württemberg mit seinem rechtskräftigen Beschluss vom 11.11.2005 (Aktenzeichen 10 V 27/05, DStRE 2006, 534) Stellung genommen.

Im Entscheidungssachverhalt hatte der Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH in mehreren Schritten Gelder der Gesellschaft entnommen und dazu eine Vereinbarung über einen **Kontokorrentrahmen - ohne Absicherung** der Darlehensforderungen - abgeschlossen; die Zinsen wurden nicht fortlaufend bezahlt, sondern jeweils als Forderung gegen den Gesellschafter aktiviert. Nach den Lebensumständen des Gesellschafters war kein Vermögen vorhanden, die entnommenen Gelder wurden zur **Bestreitung des laufenden Lebensunterhalts** verwendet.

Strittig war nun, ob schon in der Darlehensgewährung eine **verdeckte Gewinnausschüttung** zu sehen ist. Dazu führt das Finanzgericht aus, dass bereits die Darlehensgewährung zu einer **Vermögensminderung bei der Gesellschaft** und damit zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führt, wenn folgende Merkmale kumulativ vorliegen:

- Der Darlehensgewährung steht **kein entsprechender Gegenwert** gegenüber und die Gesellschaft weiß von der Wertlosigkeit der Darlehensforderung oder müsste zumindest davon wissen,
- der Darlehensanspruch ist **unbesichert** und
- es liegen auch **keine überwiegend betrieblichen Gründe** für die Darlehensgewährung vor.

Ergänzend weist das Finanzgericht darauf hin, dass auch das **spätere Verhalten der Gesellschaft** für die Frage von Bedeutung sein kann, ob eine Darlehenshingabe eine

verdeckte Gewinnausschüttung darstellt. Nimmt die Gesellschaft nämlich den Darlehensausfall hin, ohne gerichtliche Durchsetzungsmöglichkeiten zu prüfen und ggf. auch umzusetzen, ist dies zumindest ein **Indiz** für eine verdeckte Gewinnausschüttung.

b) Angemessener Zins für Gesellschafter-Darlehen

Mit der Frage der Ermittlung **des angemessenen (also fremdüblichen) Zinssatzes** bei der Darlehensgewährung an Gesellschafter hat sich das Finanzgericht Baden-Württemberg mit seinem rechtskräftigen Urteil vom 10.11.2005 (Aktenzeichen 3 K 353/01, EFG 2006, 594) ausführlich befasst.

Tragende Aussage der Entscheidung ist zunächst, dass der angemessene Zinssatz zur Prüfung des Vorliegens einer verdeckten Gewinnausschüttung vorrangig **nach den Verhältnissen des Einzelfalls** zu schätzen ist. Je nach den gegebenen Umständen kann sowohl der Ansatz von festen Zuschlägen zum Basiszins als auch die sog.

Margenteilung zwischen banküblichen Soll- und Habenzinsen **ungeeignet** sein.

Bei der Angemessenheit des Zinssatzes ist vielmehr auf folgende Kriterien zu achten: das **Ausfallrisiko** im Zusammenspiel mit der **Werthaltigkeit** etwaiger Sicherheiten, das **"sonstige Anlageverhalten"** der Gesellschaft und der **aktuelle Finanzierungsbedarf** des Darlehensnehmers sowie **Zweck und Laufzeit** des Kredits und Dauer einer etwaigen **Zinsfestschreibung**.

Hinweis:

Vergleichsweise einfach erscheint die Ermittlung des angemessenen Zinssatzes nur dann, wenn die Gesellschaft selbst einen Kredit aufgenommen hat und wenn unterstellt werden kann, dass die dem Gesellschafter überlassenen Darlehensmittel andernfalls zur Kredittilgung verwendet worden wären. Ist die Gesellschaft hingegen hinreichend liquide, ist im Einzelfall der Zins zwischen den banküblichen Soll- und Habenzinsen zu schätzen. Die Zinsvereinbarung sollte in der Praxis sorgfältig erarbeitet und dokumentiert werden; der Darlehensvertrag ist dann auch vereinbarungsgemäß durchzuführen.

33 Geschäftsführerhaftung bei "Schwarzgeld-Abzweigungen"

Das **Oberlandesgericht Celle** hat mit rechtskräftigem Urteil vom 21.12.2005 (Aktenzeichen 9 U 100/05, GmbHR 2006, 377) die Haftung eines Geschäftsführers bei Kenntnis über **Schwarzgeld-Abzweigungen** bejaht.

Im Streitfall hatte ein GmbH-Gesellschafter mit Wissen des (Fremd-)Geschäftsführers **unberechtigte Entnahmen** aus dem GmbH-Vermögen getätigt, um eine "schwarze Kasse" zu bilden. Im Zuge der späteren Insolvenz beehrte der Insolvenzverwalter der GmbH vom (Fremd-)Geschäftsführer die **Zahlung von Schadenersatz** wegen unberechtigt aus dem Vermögen entnommener Beträge.

Das Oberlandesgericht hat die Pflicht des (Fremd-)Geschäftsführers zur Leistung von Schadenersatz abschließend bejaht, weil dieser seine Pflichten bei der Wahrnehmung fremder Vermögensinteressen verletzt hat. Dazu genügt **pflichtwidriges Handeln oder Unterlassen**. Dies liegt bereits dann vor, wenn der Geschäftsführer rechtlich unzulässige Geschäfte bzw. Vorgänge tatenlos hinnimmt oder sogar selbst daran mitwirkt. Dabei ist es im Übrigen unbeachtlich, ob die "Schwarzgelder" für private oder aber für betriebliche Zwecke (z.B. für Schmiergeldzahlungen) veruntreut werden.

Hinweis:

Ein Geschäftsführer verhält sich bei Kenntnis oder Kennenmüssen derartiger Sachverhalte nur dann pflichtgemäß, wenn er das zuständige Organ (z.B. die Gesellschafterversammlung) informiert und eine entsprechende Beschlussfassung herbeiführt.

34 Informationsrechte des Gesellschafters, Wahl eines Versammlungsleiters

Mit Urteil vom 12.1.2005 (Aktenzeichen 7 U 3691/04, DB 2005, 1566) hat sich das **Oberlandesgericht München** rechtskräftig zu geradezu **typischen Gesellschafterstreitigkeiten** geäußert, die einerseits das **Informationsrecht des Gesellschafters** und andererseits die Wahl des **Leiters der Gesellschafterversammlungen** betreffen.

Dabei hat das Oberlandesgericht entschieden, das Recht des Gesellschafters auf Einsicht in die Bücher und Schriften umfasse auch das Recht auf die **Anfertigung von Fotokopien** "als heute übliche, technisch einfach durchzuführende Methode zur

Speicherung von Informationen"; eine etwaige Begrenzung auf handschriftliche Aufzeichnungen ist demnach nichtig. Die Gesellschaft kann zudem nur dann die Auskunft verweigern, wenn die begründete Besorgnis besteht, dass der Gesellschaft oder einem verbundenen Unternehmen durch die Ausübung des Einsichtsrechts ein nicht unerheblicher Nachteil zugefügt wird.

Zur Bestimmung eines Versammlungsleiters und Protokollführers hat das Oberlandesgericht einen Beschluss für rechtmäßig erachtet, nach dem ein Gesellschafter schon **mit Wirkung für künftige Gesellschafterversammlungen gewählt** werden kann.

35 Problembereiche der Ladung zur Gesellschafterversammlung

In seinem Urteil vom 13.2.2006 (Aktenzeichen II ZR 200/04, DStR 2006, 715) hat sich der Bundesgerichtshof mit der Frage von **Form- und Fristmängeln** bei der Ladung zu einer Gesellschafterversammlung befasst.

Im Entscheidungssachverhalt war der eine Gesellschafter der GmbH vom anderen Gesellschafter **am Vorabend** zu einer Gesellschafterversammlung **per E-Mail** eingeladen worden. Er hat nicht teilgenommen und ist in Abwesenheit von der Gesellschafterversammlung als Geschäftsführer abberufen worden.

Dazu stellt der Bundesgerichtshof fest, dass eine solche Ladung nicht den gesetzlichen Mindestanforderungen entspricht. Die Ladung hätte nach Maßgabe des Gesetzes durch **ingeschriebenen, unterschriebenen Brief** - und zwar mit einer **Frist von einer Woche** - erfolgen müssen. Dieser Einberufungsmangel ist so schwerwiegend, dass er zur Nichtigkeit der in der Versammlung gefassten Beschlüsse führt. Zudem weist der Bundesgerichtshof darauf hin, es sei erforderlich gewesen, dem Gesellschafter drei Tage vor der Versammlung die Tagesordnung mitzuteilen.

Hinweis:

Nicht jeder Ladungsmangel führt zur Nichtigkeit der Beschlüsse; es müssen im Einzelfall vielmehr derart schwere Mängel vorliegen, dass sie eine Teilnahme an der Gesellschafterversammlung faktisch unmöglich machen. In der Praxis sollte aber auch bei schweren Mängeln auf die Einhaltung der Anfechtungsfrist geachtet werden. Zudem ist bei Einladungen durch eingeschriebenen Brief zu beachten, dass es - was der Bundesgerichtshof im vorgenannten Urteil gegen die bislang herrschende Auffassung fordert - der eigenhändigen Unterschrift des Einladenden bedarf.

36 Umsatzsteuererhöhung 2007 - Gesetzesänderung

Durch das Haushaltsbegleitgesetz 2006 vom 29.6.2006 wurde der **allgemeine Umsatzsteuersatz** mit Wirkung **ab dem 1.1.2007** von derzeit 16 % auf **19 %** heraufgesetzt. **Unverändert** bleibt der **ermäßigte Umsatzsteuersatz** bei 7 %. Der ermäßigte Umsatzsteuersatz gilt insbesondere für Lebensmittel (nicht Getränke) und für Verlagszeugnisse.

Für **Land- und Forstwirte** ist darüber hinaus Folgendes zu beachten: Angehoben wurde der im Rahmen der Durchschnittssatzbesteuerung für die Lieferung bestimmter Sägewerkserzeugnisse, von Getränken und alkoholischen Flüssigkeiten geltende Steuersatz von 16 % auf 19 %. Daneben werden die übrigen Durchschnittssätze und die korrespondierenden Vorsteuerpauschalen von 5 % und 9 % auf 5,5 % und 10,7 % erhöht.

Zur Anhebung des allgemeinen Steuersatzes hat nun das Bundesministerium der Finanzen mit Schreiben vom 11.8.2006 (Aktenzeichen IV A 5 - S 7210 - 23/06) Stellung genommen. Die für die Praxis wichtigsten Äußerungen der Finanzverwaltung stellen wir im Folgenden dar.

37 Umsatzsteuererhöhung 2007 - Handlungsbedarf

Aus der stichtagsbezogenen Erhöhung des allgemeinen Umsatzsteuersatzes ergibt sich folgender **Handlungsbedarf**:

- Für **Unternehmer** ist es im Hinblick auf eine korrekte Rechnungsstellung wichtig, zunächst eine richtige Abgrenzung der Lieferungen und sonstigen Leistungen mit noch 16 %iger Umsatzsteuer von denen, die dem dann angehobenen Satz unterliegen, vorzunehmen (siehe hierzu "3. Erstmalige Anwendung des erhöhten Umsatzsteuersatzes" unter "a) Leistungszeitpunkt").

Weiterhin müssen Unternehmer zum 1.1.2007 Preislisten, Kataloge, Werbematerialien u.Ä. anpassen. Das Gleiche gilt für Verträge über Dauerleistungen. Vorzubereiten sind die notwendigen Änderungen in den EDV-Programmen für Fakturierung und Rechnungswesen; ggf. müssen Daueraufträge und Abbuchungsaufträge geändert werden.

- **Liefere Unternehmer an Privatpersonen**, sind Vereinbarungen so zu treffen, dass der erhöhte Umsatzsteuersatz an den Abnehmer weiterbelastet werden kann (siehe hierzu "4. Möglichkeiten der Überwälzung der Umsatzsteuererhöhung"). Generell ist dabei die zukünftige Preisgestaltung des Unternehmers zu überprüfen.
- **Bezieht ein Unternehmer Leistungen**, so hat die Umsatzsteuersatzerhöhung dann keine Auswirkungen, wenn der Unternehmer zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist, was im Regelfall gegeben ist.
- Gravierende Mehrbelastungen können sich dagegen bei den **Unternehmern** einstellen, **die nicht zum Vorsteuerabzug oder nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sind**. Insofern bedeutet die Anhebung des Steuersatzes - jedenfalls wenn diese von dem Vorlieferanten in vollem Umfang weitergegeben wird - eine definitive Mehrbelastung. Betroffen sind z.B. Ärzte oder Grundstücksgesellschaften, aber auch Betriebe der öffentlichen Hand, steuerbefreite Gesellschaften oder auch Kleinunternehmer. Deshalb ist ggf. ein Vorziehen von Leistungsbezügen oder aber zumindest die rechtzeitige Abrechnung von Teilleistungen zu prüfen (siehe hierzu "5. Sonderfälle beim Übergang zum erhöhten Steuersatz" unter "a) Teilleistungen bei Werklieferungen und Werkleistungen").
- Entsprechende Überlegungen gelten für **Privatpersonen**. Gerade bei hochpreisigen Anschaffungen wie Kfz, Möbel oder auch Handwerkerleistungen ist ein Vorziehen der Leistung vor den 1.1.2007 oder die Vereinbarung von Teilleistungen zu prüfen.

38 Erstmalige Anwendung des erhöhten Umsatzsteuersatzes

a) Leistungszeitpunkt

Der neue allgemeine Umsatzsteuersatz von 19 % ist auf die Lieferungen, sonstigen Leistungen, den Eigenverbrauch und die innergemeinschaftlichen Erwerbe anzuwenden, die nach dem 31.12.2006 ausgeführt werden. Maßgebend ist dabei für die Anwendung des neuen Steuersatzes stets der **Zeitpunkt, in dem der jeweilige Umsatz ausgeführt wird**. Wann eine Leistung als ausgeführt gilt, hängt von der Art der Leistung ab:

- Eine **Lieferung** wird im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht (i.d.R. bei Übergabe) an den Erwerber ausgeführt. Im Falle der Versendung oder Beförderung einer Ware markiert der Transportbeginn den Leistungszeitpunkt.
- Bei einer **Werklieferung** und einer **Werkleistung** (z.B. Beratungsleistung, Handwerkerleistung, Dienstleistung) kommt es auf den Abschluss der Arbeiten und die Abnahme durch den Erwerber an.
- **Dauerleistungen** gelten mit Beendigung des vereinbarten Leistungszeitraums als ausgeführt (zu Einzelheiten siehe "5. Sonderfälle beim Übergang zum erhöhten Steuersatz" unter "b) Dauerleistungen").

Unmaßgeblich ist der Zeitpunkt der Auftragserteilung, der Ausstellung der Rechnung oder der Vereinnahmung des Entgelts.

Hinweis:

Im Rahmen der Steuersatzerhöhung kommt der **Angabe des Leistungszeitpunkts in der Rechnung** besondere Bedeutung zu. Es dürfen sich keine Widersprüche zum angewendeten Steuersatz ergeben. Ausreichend ist hier die Angabe des Kalendermonats.

b) Abrechnung von Anzahlungen

Erteilt der Unternehmer Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis über Teilentgelte (**Anzahlungen oder Abschlagszahlungen**),

- die er vor dem 1.1.2007 für steuerpflichtige Leistungen vereinnahmt,
- die aber nach dem 31.12.2006 ausgeführt werden und damit bereits unter die Anwendung des erhöhten Steuersatzes fallen,

so ist in diesen Rechnungen Umsatzsteuer in Höhe von 16 % auszuweisen.

Einer Berichtigung des Steuerausweises bedarf es insoweit - obwohl die Leistung dann später dem angehobenen Steuersatz unterliegt - nicht, wenn in einer **Endrechnung** die Umsatzsteuer für die gesamte Leistung nach dem ab 1.1.2007 geltenden Steuersatz von 19 % ausgewiesen oder in einer **Restrechnung** die für die vor dem 1.1.2007 vereinnahmten Teilentgelte geschuldete weitere Umsatzsteuer in Höhe von 3 %-Punkten zusätzlich angegeben wird. Diese weitere Umsatzsteuer ist grundsätzlich für den Voranmeldungszeitraum anzumelden und zu entrichten, in dem die Leistung ausgeführt wird.

Hinweis:

Im Ergebnis unterliegt also die gesamte Leistung dem erhöhten Umsatzsteuersatz von 19 %, auch wenn die Leistungserbringung bereits vor dem 1.1.2007 beginnt.

Aus **Vereinfachungsgründen** lässt es die Finanzverwaltung aber auch zu, dass in Rechnungen, die vor dem 1.1.2007 über die vor diesem Zeitpunkt vereinnahmten Teilentgelte für nach dem 31.12.2006 erbrachte Leistungen ausgestellt werden, die Umsatzsteuer bereits mit dem ab dem 1.1.2007 geltenden erhöhten Umsatzsteuersatz von 19 % ausgewiesen wird. In diesem Fall schuldet der Unternehmer die ausgewiesene Umsatzsteuer und der Empfänger kann den Vorsteuerabzug beanspruchen. Eine solche Vorgehensweise kann die Erstellung der späteren Endrechnung deutlich vereinfachen.

c) Erteilung von Vorausrechnungen

Besonderheiten gelten des Weiteren dann, wenn der Unternehmer vor dem 1.1.2007 Vorausrechnungen für Leistungen erteilt, die er nach dem 31.12.2006 ausführt.

Grundsätzlich ist der Unternehmer in diesen Fällen berechtigt und ggf. auch verpflichtet, in dieser Vorausrechnung die Umsatzsteuer nach dem ab dem 1.1.2007 geltenden Steuersatz von 19 % zu berechnen. Relevant ist das derzeit bereits dann, wenn eine Vorausrechnung über eine Leistung (z.B. Werbemaßnahme) erteilt wird, die sich bis in das Jahr 2007 erstreckt und damit erst bei Abschluss der Leistung als erbracht gilt. Im Einzelnen gilt Folgendes:

- **Entgeltvereinnahmung nach dem 31.12.2006:** In diesem Fall entsteht die ausgewiesene Umsatzsteuer erst mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistung ausgeführt wird. Der Leistungsempfänger kann auch - unter den übrigen Voraussetzungen - erst dann die ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen.
- **Entgeltvereinnahmung vor dem 1.1.2007:** Wird das vorausberechnete Entgelt bereits vor dem 1.1.2007, also noch im Jahr 2006, vereinnahmt, entsteht die Umsatzsteuer schon im Voranmeldungszeitraum der Vereinnahmung, wobei bereits der Umsatzsteuersatz von 19 % anzuwenden ist. Der Leistungsempfänger kann - unter den sonstigen Bedingungen - bereits im Voranmeldungszeitraum der Zahlung die ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend machen.

d) Besonderheiten bei der Istversteuerung

Im Falle der Istversteuerung (so vielfach **bei Freiberuflern und kleineren Gewerbetreibenden**), wenn die Steuer erst mit Vereinnahmung des Entgelts entsteht, ist für die **Bestimmung des anzuwendenden Steuersatzes** der Zeitpunkt der Leistung maßgebend. Werden also von einem Istversteuerer im Jahr 2007 Entgelte für bis zum 31.12.2006 ausgeführte Leistungen vereinnahmt, ist der bis zum 31.12.2006 maßgebende Steuersatz von 16 % anzuwenden.

Hat der Unternehmer in den Fällen der Istversteuerung vor dem 1.1.2007 **Anzahlungen** für Leistungen vereinnahmt, die nach dem 31.12.2006 ausgeführt werden, ist

entsprechend auf diese Beträge der ab dem 1.1.2007 geltende Steuersatz von 19 % nachträglich anzuwenden. Die Korrektur erfolgt in dem Voranmeldungszeitraum, in dem die Leistung ausgeführt wird; aus Vereinfachungsgründen kann die Korrektur auch dann erfolgen, wenn das Entgelt vereinnahmt wird.

39 Möglichkeiten der Überwälzung der Umsatzsteuererhöhung

Aus den Regelungen zum Steuerausweis folgt nicht, dass der Unternehmer berechtigt ist, bei der Abrechnung von vor dem 31.12.2006 vereinbarten Leistungen die Preise entsprechend der eingetretenen Steuererhöhung anzuheben. Dies ist vielmehr eine zivilrechtliche Frage, die vom jeweiligen Vertragsverhältnis abhängt. **Grundsätzlich** sind jedenfalls Preisvereinbarungen aus zivilrechtlicher Sicht als Bruttopreis, also einschließlich Umsatzsteuer, zu verstehen.

Allgemein ist die **gesetzliche Regelung** zu beachten, wonach - jedenfalls soweit nichts Gegenteiliges vereinbart wurde - ein angemessener Ausgleich für die Steuersatzerhöhung vom Vertragspartner verlangt werden kann, wenn der der Leistung zu Grunde liegende Vertrag **vor dem 1.9.2006** abgeschlossen wurde.

Hinweis:

Ist der Vertragspartner eine Privatperson oder ein nicht zum Vorsteuerabzug berechtigter Unternehmer (z.B. Arzt), empfiehlt sich in jedem Fall eine klare und eindeutige Vereinbarung.

Wurde ein Vertrag **nach dem 31.8.2006** geschlossen, besteht kein zivilrechtlicher Ausgleichsanspruch. Unproblematisch ist die Umsatzsteuererhöhung immer dann, wenn die **Entgeltvereinbarung "zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer"** lautet, da in diesen Fällen der zum Zeitpunkt der Leistungserbringung maßgebliche Satz auf das vereinbarte Nettoentgelt zugeschlagen werden darf.

Hinweis:

Das Überwälzen der Umsatzsteuererhöhung per AGB ist gegenüber Nicht-Unternehmern (vor allem Privatpersonen) unwirksam.

Des Weiteren existieren für bestimmte Unternehmensbereiche gesetzlich vorgeschriebene Entgelte, die umsatzsteuerrechtlich als Nettoentgelt zu verstehen sind. Dies betrifft z.B. **Leistungen von Architekten, Ingenieuren, Rechtsanwälten und auch Steuerberatern**. Diese Unternehmer dürfen die Umsatzsteuer nach dem ab 1.1.2007 geltenden allgemeinen Steuersatz von 19 % **unabhängig vom Zeitpunkt der Leistungsvereinbarung** für ihre nach dem 31.12.2006 ausgeführten Leistungen dem gesetzlich festgelegten Entgelt hinzurechnen.

Kann der Unternehmer die Steuererhöhung nicht weitergeben, ist aus dem vereinbarten Bruttoentgelt **die Umsatzsteuer** in Höhe von 19 % **herauszurechnen**. Dies kann mit dem leicht gerundeten **Hundertsatz von 15,97** (100:119x19) als Multiplikator geschehen. So müsste z.B. bei einem Bruttoentgelt von 116,00 € in der Rechnung eine Umsatzsteuer von 15,97 % aus 116,00 €, also 18,53 €, und ein Nettoentgelt in Höhe von 97,47 € ausgewiesen werden.

40 Sonderfälle beim Übergang zum erhöhten Steuersatz

Hinsichtlich des Übergangs auf den erhöhten Umsatzsteuersatz lässt die Finanzverwaltung verschiedene Vereinfachungen zu. Dies betrifft insbesondere folgende Fälle:

a) Teilleistungen bei Werklieferungen und Werkleistungen

Werklieferungen oder Werkleistungen unterliegen insgesamt der Besteuerung nach dem allgemeinen Steuersatz von 19 %, wenn sie nach dem 31.12.2006 ausgeführt werden. Ausgeführt ist eine Werklieferung oder Werkleistung regelmäßig bei Abschluss der Arbeiten und Abnahme durch den Empfänger der Leistung.

Eine andere umsatzsteuerrechtliche Behandlung gilt für **Teilleistungen**. Teilleistungen sind wirtschaftlich abgrenzbare Teile einheitlicher Leistungen, für die das Entgelt gesondert vereinbart wird. Auf Teilleistungen, die vor dem 1.1.2007 erbracht werden, ist noch der Umsatzsteuersatz von 16 % anzuwenden; später ausgeführte Teilleistungen sind der Besteuerung nach dem dann angehobenen Steuersatz von 19 % zu unterwerfen. Vor dem 1.1.2007 erbrachte Teilleistungen werden jedoch **nur unter folgenden Voraussetzungen** anerkannt:

- Es muss sich um einen wirtschaftlich abgrenzbaren Teil einer Werklieferung oder Werkleistung handeln.
- Der Leistungsteil muss als Teil einer Werklieferung vor dem 1.1.2007 abgenommen worden sein; ist er Teil einer Werkleistung, muss er vor dem 1.1.2007 vollendet oder beendet worden sein.
- Vor dem 1.1.2007 ist zu vereinbaren, dass für Teile einer Werklieferung oder Werkleistung entsprechende Teilentgelte zu zahlen sind. Fehlt es an einer gesonderten Vereinbarung dafür, muss die vertragliche Vereinbarung vor dem 1.1.2007 entsprechend geändert werden.
- Das Teilentgelt ist gesondert abzurechnen, dies jedoch nicht zwingend bis zum 31.12.2006.

Hinweis:

Insbesondere bei **Bauleistungen** sind Teilleistungen denkbar, wobei die Abgrenzung im Einzelfall jeweils zu prüfen ist. In diesen Fällen kommt der gesonderten Abnahme der Teilleistung eine besondere Bedeutung zu. Wert ist auf eine ausreichende Dokumentation der Beauftragung, Abnahme und Abrechnung möglichst mit Stundenzettel der Handwerker zu legen.

b) Dauerleistungen

Häufige Fälle von Dauerleistungen sind sonstige Leistungen, wie Vermietungen, Leasing, Wartungen, Werbung, Überwachungen oder z.B. laufende Finanz- und Lohnbuchführung. Dauerleistungen werden nach den umsatzsteuerlichen Regelungen ausgeführt

- im Falle einer sonstigen Leistung an dem Tag, an dem der vereinbarte Leistungszeitraum endet,
- im Falle wiederkehrender Lieferungen - ausgenommen Lieferungen von Strom, Gas, Wärme und Wasser - am Tag jeder einzelnen Lieferung.

Auf Dauerleistungen, die hiernach vor dem 1.1.2007 erbracht werden, ist noch der Steuersatz von 16 % anzuwenden. Später ausgeführte Dauerleistungen sind mit 19 % Umsatzsteuer zu versteuern.

Hinweis:

Verträge über Dauerleistungen, die als **Rechnung** anzusehen sind, müssen an den neuen Steuersatz **angepasst werden**. Insoweit ist darauf zu achten, dass der geänderte Vertrag alle bei umsatzsteuerlichen Rechnungen erforderlichen Pflichtangaben enthalten muss.

Wird eine Dauerleistung nicht insgesamt für den vereinbarten Leistungszeitraum, sondern für kürzere Zeitabschnitte wie z.B. das Kalendervierteljahr oder den Kalendermonat abgerechnet, liegen im umsatzsteuerlichen Sinne **Teilleistungen** vor. Dies gilt auch für unbefristete Dauerleistungen, soweit diese für bestimmte Zeitabschnitte abgerechnet werden. Teilleistungen werden von der Finanzverwaltung auch anerkannt, wenn in einer Rechnung neben dem Gesamtentgelt der auf den kürzeren Leistungsabschnitt entfallende Teilbetrag angegeben wird und es dem Leistungsempfänger überlassen bleibt, das Gesamtentgelt oder Teilentgelte zu entrichten. Die Anwendung des zutreffenden Umsatzsteuersatzes richtet sich nach dem Zeitpunkt der Ausführung der jeweiligen Teilleistung.

Wird bei einer Dauerleistung, z.B. für die Zeit vom 1.7.2006 bis zum 30.6.2007, vor dem 1.1.2007 ein kürzerer Abrechnungszeitraum als bislang vereinbart, so werden umsatzsteuerlich entsprechende Teilleistungen anerkannt. Als Vereinbarung eines kürzeren Abrechnungszeitraums wird von der Finanzverwaltung insbesondere angesehen, wenn in einer vor dem 1.1.2007 erteilten Rechnung das Entgelt für diesen Abrechnungszeitraum angegeben wird.

c) Änderungen der Bemessungsgrundlagen

Bei den in der Praxis häufigen nachträglichen Entgeltminderungen ist Folgendes zu beachten:

- **Boni, Skonti, Rabatte, Preisnachlässe:** Mindert sich für eine vor dem 1.1.2007 ausgeführte Leistung nach dem 31.12.2006 die Bemessungsgrundlage, z.B. durch Skonto, Rabatt, Bonus, einen sonstigen Preisnachlass oder durch Nachberechnung, muss der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag korrigieren. Dabei ist der Steuersatz von 16 % anzuwenden.
- **Einlösen von Gutscheinen:** Vergütet ein Unternehmer von ihm ausgegebene Gutscheine für Umsätze im Jahr 2006, durch die der Endabnehmer Leistungen um

den Gutscheinbetrag verbilligt erwerben kann, führt dies grundsätzlich zur Minderung der Bemessungsgrundlage. Insoweit wäre die Umsatzsteuer zu berichtigen, wobei der Steuersatz sich aus der Lieferung ergibt, für die der Gutschein eingelöst worden ist.

Um Zuordnungsprobleme zu vermeiden, kann folgendes vereinfachte Verfahren angewandt werden: Erstattet der Unternehmer die von ihm ausgegebenen Gutscheine in der Zeit vom 1.1.2007 bis zum 28.2.2007, ist die Umsatzsteuer - soweit die zu Grunde liegenden Umsätze dem allgemeinen Steuersatz unterliegen - nach dem bis zum 31.12.2006 geltenden Steuersatz von 16 % zu berichtigen. Bei der Erstattung von Gutscheinen nach dem 28.2.2007 ist die Umsatzsteuer nach dem ab 1.1.2007 geltenden Satz von 19 % zu berichtigen.

- **Erstattung von Pfandbeträgen:** Vereinfachend kann wie folgt vorgegangen werden: Erstattet der Unternehmer Pfandbeträge in der Zeit vom 1.1.2007 bis zum 31.3.2007, ist die Umsatzsteuer nach dem bis zum 31.12.2006 geltenden Umsatzsteuersatz von 16 % zu berichtigen. Bei der Erstattung von Pfandbeträgen nach dem 31.3.2007 ist die Umsatzsteuer nach dem ab dem 1.1.2007 geltenden allgemeinen Steuersatz von 19 % zu berichtigen. Es wird also davon ausgegangen, dass der Bestand an Warenumschließungen sich viermal jährlich umschlägt. Ist der Umschlagzeitraum im konkreten Fall kürzer oder länger, kann im Einvernehmen mit dem Finanzamt ein anderer Übergangszeitraum festgelegt werden.
- **Jahresboni, Jahresrückvergütungen:** Werden die Entgelte durch Jahresrückvergütungen, Jahresboni, Treuerabatte und dergleichen gemindert, führt dies zu einer entsprechenden Minderung der Umsatzsteuer. Probleme entstehen, wenn der Bezugszeitraum vor dem 1.1.2007 begonnen hat und nach dem 31.12.2006 endet.

Vereinfachend kann wie folgt verfahren werden:

- Der Unternehmer ermittelt das Verhältnis zwischen seinen steuerpflichtigen Umsätzen der anteiligen Jahreszeiträume vor und nach dem Stichtag 1.1.2007. Er teilt nach diesem Verhältnis die gemeinsamen Entgeltminderungen auf, die er den einzelnen Leistungsempfängern für den über den 1.1.2007 hinausreichenden Jahreszeitraum gewährt.
- Unterliegen die Umsätze des Unternehmers teils dem allgemeinen, teils dem ermäßigten Steuersatz, wird das Verhältnis zwischen den nicht begünstigten und den begünstigten Umsätzen entweder für den über den 1.1.2007 hinausreichenden Jahreszeitraum insgesamt oder für die beiden anteiligen Zeiträume gesondert ermittelt. Der Unternehmer verteilt die den einzelnen Leistungsempfängern gewährten gemeinsamen Entgeltminderungen nach diesem Umsatzverhältnis auf die verschiedenen Steuersätze.

Es wird von der Finanzverwaltung zugelassen, dass der Unternehmer auf den Minderungsbetrag durch den Jahresbonus o.Ä. in vollem Umfang den Steuersatz von 16 % anwendet. Der Leistungsempfänger muss dann bei der Berichtigung des Vorsteuerabzugs entsprechend verfahren.

- **Umsätze im Gastgewerbe:** Zur Vermeidung von Übergangsschwierigkeiten wird zugelassen, dass auf Bewirtschaftungen (z.B. Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle, Tabakwarenlieferungen usw.), die dem allgemeinen Steuersatz unterliegen und in der Nacht vom 31.12.2006 zum 1.1.2007 in Gaststätten, Hotels und ähnlichen Betrieben ausgeführt werden, der bis zum 31.12.2006 geltende allgemeine Steuersatz von 16 % angewandt wird. Dies gilt nicht für Beherbergungen und die damit zusammenhängenden Leistungen.
- **Umtausch von Gegenständen:** Wird ein vor dem 1.1.2007 gelieferter Gegenstand nach diesem Stichtag umgetauscht, ist auf die Lieferung des Ersatzgegenstands der ab 1.1.2007 geltende Steuersatz von 19 % anzuwenden.