

Mandantenrundbrief September 2006

Sehr geehrte Damen und Herren,

der Ihnen nun vorliegende Brief möchte Sie über wesentliche, vollzogene oder geplante Änderungen im Steuer- und Wirtschaftsrecht der letzten Monate informieren und Ihnen Anlass bieten, auch bestehende Sachverhalte zu überprüfen. Sprechen Sie mich bei Bedarf darauf an.

Ihr
Bernd Urban
vereidigter Buchprüfer und Steuerberater

Bitte lesen Sie im Einzelnen:

Inhalt

Privatbereich

1. Unterschiedliche Festsetzungsfristen bei zusammenveranlagten Ehegatten
2. Rentenversicherungsbeiträge als Werbungskosten
3. Snowboardkurs bei einem Lehrer absetzbar
4. Anrechnung einer Schenkung auf den Pflichtteil
5. BFH: Solidaritätszuschlagsgesetz verfassungsgemäß
6. Verfassungsmäßigkeit der Grundsteuer
7. Grunderwerbsteuer – Einheitliches Vertragswerk
8. Doppelte Haushaltsführung bei Ledigen
9. Steuervorteile durch Pflegeleistungen
10. Abziehbarkeit von Werbungskosten bei Vermietung auch bei Zahlung durch Dritten
11. Werbungskostenabzug bei Sprachreisen
12. Kaufpreisaufteilung bei Immobilien
13. Kosten für Fachoberschule keine Werbungskosten
14. Leerstand lässt Aufgabe der Vermietung vermuten

Unternehmer und Freiberufler

1. Tatsächliche Verständigung
2. Investitionszulagengesetz 2007
3. Korrespondierende Änderung von Steuerbescheiden bei verdeckten Gewinnausschüttungen
4. Gewerbliche Infizierung durch Integrierte Versorgung
5. Deutscher Bundestag billigt „Basel II“
6. Umsatzsteuerpflicht von Ärzten
7. Zuordnung zum Unternehmensvermögen – Gültigkeit der 10 %-Grenze
8. Umsatzsteuerfreiheit von Privatlehrern an Volkshochschulen

9. Vorsteuerabzug aus Umzugskosten der Arbeitnehmer
10. Umsatzsteuer bei „Sale-and-Lease-back“
11. Bier vs. Brantwein
12. Leistungen eines Konsularservices
13. Sonderabschreibung nach degressiver AfA zulässig
14. Teilwertabschreibung nur bei voraussichtlich dauernder Wertminderung
15. Bilanzberichtigung bei geänderter oder erstmaliger Rechtsprechung
16. Liebhaberei bei einem Baugeräteverleih
17. Lohnsteuerabzug auf verbilligte Warenüberlassung im Konzern
18. Schmiergelder sind steuerpflichtig

GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer

1. Nun doch keine Rentenversicherungspflicht für GmbH-Geschäftsführer
2. Eingabefehler bei Rechtsmittelauftrag per E-Mail: Keine Wiedereinsetzung
3. Fehlbeträge in der Regel keine vGA
4. Maßgeblichkeit gilt nicht bei fehlerhafter Handelsbilanz
5. Fehler des Fahrtenbuchs schädlich für das komplette Jahr

(Stand September 2006)

Privatbereich

1. Unterschiedliche Festsetzungsfristen bei zusammenveranlagten Ehegatten

Kernproblem

Zusammen zur Einkommensteuer veranlagte Ehegatten werden im Einkommensteuerbescheid nach der getrennten Ermittlung ihrer Einkünfte wie eine Person behandelt. Trotzdem sind die Eheleute als zwei selbständige Steuersubjekte zu betrachten. Insbesondere die Festsetzungsfrist ist für jeden Ehegatten gesondert zu überprüfen.

Rechtslage

Ein Einkommensteuerbescheid kann nur geändert werden, wenn die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen, also noch keine Verjährung eingetreten ist. Die Festsetzungsfrist beträgt vier Jahre. Der Ablauf der Festsetzungsfrist kann zum Beispiel durch den Beginn einer Betriebsprüfung verhindert werden. Der Ehegatte, der den Betrieb führt, erhält vor Beginn der Prüfung eine schriftliche Prüfungsanordnung. Für die darin aufgeführten Steuerarten und Zeiträume läuft die Festsetzungsfrist nicht ab, bevor die Prüfung beendet ist.

Fraglich war, ob ein Einkommensteuerbescheid nach durchgeführter Betriebsprüfung noch geändert werden kann, wenn die Betriebsprüfung nur einen Ehegatten betrifft und bei dem anderen Ehegatten die Festsetzungsfrist bereits abgelaufen ist.

Entscheidung

Im entschiedenen Fall war bei dem Ehemann eine Betriebsprüfung für das Jahr 1991 angeordnet worden. Erst in 1998, nach Abschluss der Betriebsprüfung, wurde der Einkommensteuerbescheid 1991 geändert. Zu dem Zeitpunkt war für die Ehefrau die vierjährige Festsetzungsfrist schon abgelaufen.

Der Bundesfinanzhof hat entschieden, dass vor der Änderung eines Steuerbescheids für jeden Ehegatten gesondert zu prüfen ist, ob bereits Festsetzungsverjährung eingetreten ist. Auch bei einer Zusammenveranlagung sind Eheleute immer als zwei selbständige Steuersubjekte zu betrachten.

Konsequenz

Das Finanzamt durfte deswegen den gemeinsamen Einkommensteuerbescheid für 1991 nur noch mit Wirkung gegen den Ehemann ändern. Das führte zu dem Ergebnis, dass trotz der Zusammenveranlagung unterschiedlich hohe Steuerbeträge gegen die Eheleute festgesetzt wurden

2. Rentenversicherungsbeiträge als Werbungskosten

Kernproblem

Rentenversicherungsbeiträge werden als Sonderausgaben nur beschränkt zum steuerlichen Abzug zugelassen. Es ist ungeklärt, ob die Beiträge unbeschränkt abzugsfähige Werbungskosten sein können. Allerdings ist zur Einkommensteuer 2005 (noch) kein Musterverfahren vor den obersten Gerichten anhängig.

Rechtslage

Das Alterseinkünftegesetz regelt die Gleichstellung der Besteuerung von Beamtenpensionen und Renten in einem Übergangszeitraum von 36 Jahren. Schrittweise werden die Renten ab 2005 höher besteuert, bis sie bei Rentenbeginn ab dem Jahr 2040 zu 100 % versteuert werden. Die Beiträge zur Rentenversicherung sind nach dem geltenden Recht als Sonderausgaben abziehbar. Allerdings konnten in 2005 nur 60 % der Beiträge steuermindernd geltend gemacht werden. Der Prozentsatz erhöht sich bis zum Jahr 2025 um jährlich 2 % auf 100 %. Die Altersrente bei einem heute 29-jährigen Arbeitnehmer wird voll versteuert, gleichzeitig muss er aber bis zum Jahr 2025 einen Teil der Rentenversicherungsbeiträge aus bereits versteuertem Einkommen zahlen. Diese Doppelbesteuerung könnte verfassungswidrig sein.

Wären die Rentenversicherungsbeiträge als vorweggenommene Werbungskosten unbeschränkt abziehbar und die späteren Renteneinnahmen zu 100 % steuerpflichtig, so läge keine Doppelbesteuerung vor. Allerdings liegt noch keine Entscheidung zu der Frage vor, ob Rentenversicherungsbeiträge per Definition Werbungskosten sein können.

Anweisung der Finanzverwaltung

Derzeit sind vor den Finanzgerichten Köln und Niedersachsen Verfahren anhängig, die sich mit der Frage der Abzugsfähigkeit von Rentenversicherungsbeiträgen als Werbungskosten beschäftigen. Da die Klageverfahren aber (noch) nicht beim Bundesfinanzhof oder beim Bundesverfassungsgericht anhängig sind, gelten sie nicht als Musterverfahren. Deswegen kann die Finanzverwaltung die Einkommensteuerbescheide 2005 nicht vorläufig erlassen.

Allerdings wurden die Finanzämter nun von den oberen Behörden angewiesen, die Bearbeitung von Einsprüchen gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 in dieser Sache zurückzustellen. Erst wenn in den anhängigen Klageverfahren ein endgültiges Urteil gefällt worden ist, wird über die Einsprüche entschieden. Voraussetzung ist das Einverständnis des Einspruchsführers.

Konsequenz

Steuerpflichtige, die Rentenversicherungsbeiträge zahlen, sollten gegen ihren Einkommensteuerbescheid 2005 Einspruch einlegen. Bereits im Einspruchsschreiben sollte das Einverständnis gegeben werden, dass der Einspruch zum Ruhen gebracht wird. Nur so kann sich ein günstiger Ausgang der Verfahren im eigenen Einkommensteuerbescheid nachträglich auswirken.

3. Snowboardkurs bei einem Lehrer absetzbar

Kernproblem

Aufwendungen für eine berufliche Fortbildung sind als Werbungskosten absetzbar, wenn es sich um Ausgaben handelt, die der Steuerpflichtige tätigt, um im ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den beruflichen Anforderungen gerecht zu werden. Kosten der privaten Lebensführungen sind dagegen steuerlich unbeachtlich. Abgrenzprobleme ergeben sich immer dort, wo beide Bereiche tangiert werden.

Sachverhalt

Ein Sportlehrer leitete die Wintersport-Arbeitsgemeinschaft seiner Schule und organisierte und betreute die entsprechenden Klassenfahrten. In einem Lehrerfortbildungskurs „Snowboardfahren im Schulsport“ wurden die technischen Grundfertigkeiten mit dem Snowboard im Rahmen alpiner Schulschikurse gelehrt; die praktisch und theoretisch erlernten Techniken wurden am letzten Tag überprüft. Das Finanzamt erkannte die Aufwendungen für den Snowboardkurs nicht als Werbungskosten an.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof hat gegen das Finanzamt entschieden. Danach besteht ein hinreichend konkreter Zusammenhang zwischen den Aufwendungen des Sportlehrers und seiner Berufstätigkeit. Der Lehrgang ist darauf ausgerichtet, den teilnehmenden Sportlehrern praktische und pädagogische Fähigkeiten und Kenntnisse zu vermitteln, die der Beaufsichtigung und Unterrichtung von Schulklassen beim Snowboardfahren dienen. Der Besuch des Lehrganges erfolgte maßgeblich im Hinblick auf die Erwartungshaltung der Schüler, auch zeitgemäße Wintersportarten im Unterricht vermitteln zu können.

Konsequenz

Der Bundesfinanzhof knüpft den Werbungskostenabzug an eng begrenzte Voraussetzungen. Von einer generellen Abzugsfähigkeit kann insoweit nicht gesprochen werden; entscheidend wird die Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalles bleiben.

4. Anrechnung einer Schenkung auf den Pflichtteil

Einleitung

Schenkungen insbesondere solche im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge gehören zu den üblichen und gebräuchlichsten erbrechtliche Gestaltungsmitteln. Sie gehen oftmals einher mit der Erklärung, dass das Geschenke auf einen zukünftigen Pflichtteil angerechnet werden muss.

Rechtslage

Nach den gesetzlichen Regelungen des Pflichtteilsrechts hat sich der Pflichtteilsberechtigte auf seinen Pflichtteil dasjenige anrechnen zu lassen, was ihm durch Rechtsgeschäft unter Lebenden vom Erblasser mit der Bestimmung zugewendet worden ist, dass es auf den Pflichtteil angerechnet werden soll. Das heißt, erklärt der Erblasser im Rahmen einer Schenkung der Beschenkte müsse sich das Geschenke auf seinen Pflichtteil anrechnen lassen und wird diese Erklärung Teil der Schenkung, dann ist die Anrechnung zwingende Folge. Der Beschenkte kann sich gegen die Anrechnung nur wehren, in dem er das Geschenk nicht annimmt. Fehlt es an der Erklärung, ist die Schenkung nicht mit der Bestimmung erfolgt, dass eine Anrechnung vorgenommen werden muss.

Entscheidung

Das Oberlandesgericht Koblenz hatte in einer jüngst veröffentlichten Entscheidung darüber zu entscheiden, ob sich ein Kind des Erblassers, das testamentarisch auf seinen Pflichtteil beschränkt worden war, eine Geldschenkung zu Lebzeiten auf seinen Pflichtteil anrechnen lassen musste, wie es der Erblasser erst in seinem Testament verfügt hatte. Dies hatte die zur Alleinerbin berufene Schwester eingewandt. Nach Auffassung des Gericht besteht die Anrechnungspflicht nur dann, wenn die Zuwendung ausdrücklich oder wenigstens konkludent mit der Bestimmung gemacht worden ist, das Zugewendete müsse auf den Pflichtteil angerechnet werden. Die Erklärung der Bestimmung muss beim Bedachten spätestens gleichzeitig mit der Zuwendung zugehen. Der Erbe, der eine Anrechnung der Zuwendung auf den Pflichtteil geltend macht, hat darzulegen und zu beweisen, dass die Zuwendung mit einer entsprechenden Anrechnungsbestimmung erfolgt ist.

Konsequenz

Insbesondere dann, wenn es zu Geldschenkungen kommen soll, die auf einen zukünftigen Pflichtteil angerechnet werden sollen, ist ein schriftlicher Schenkungsvertrag, auf den bei Geldschenkungen regelmäßig verzichtet wird, erforderlich. Der Vertrag muss die Anrechnungsverpflichtung enthalten, die ansonsten nur schwer nachzuweisen sein dürfte.

5. BFH: Solidaritätszuschlaggesetz verfassungsgemäß

Der BFH hat keine Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlaggesetzes (SolZG) 1995 in der für den Veranlagungszeitraum 2002 geltenden Fassung. Das geht aus einem jüngst ergangenen Beschluss hervor. Gegen den Solidaritätszuschlag als eine verfassungsrechtlich zulässige Ergänzungsabgabe kann insbesondere nicht geltend gemacht werden, dass es an seiner zeitlichen Befristung fehlt. Die Befristung gehört nicht zum Wesen einer Ergänzungsabgabe.

Sachverhalt

Ein Ehepaar, das für das Streitjahr 2002 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt worden war, hatte sich nach erfolglosem Einspruchsverfahren gegen die Festsetzung des Solidaritätszuschlags durch das Finanzamt gewandt. Beide machten geltend, der Solidaritätszuschlag stelle spätestens ab dem Streitjahr eine verfassungswidrige Sondersteuer dar. Das Finanzgericht Münster wies die Klage ab, weil es das SolZG für verfassungsgemäß hielt. Deshalb sah es auch keinen Grund, eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts einzuholen. Im anschließenden Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren machten die Kläger geltend, das SolZG 1995 verstoße gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit. Eine Ergänzungsabgabe dürfe nicht zeitlich unbeschränkt erhoben werden. Der Solidaritätszuschlag werde im 15. Jahr erhoben und habe sich zu einer eigenen Steuer neben der Einkommen- und Körperschaftsteuer entwickelt, so dass es sich nicht mehr um eine Ergänzungsabgabe handele.

Entscheidung

Der BFH verneinte die grundsätzliche Bedeutung der Sache, stimmte dem FG Münster zu und wies die Beschwerde zurück. Es handele sich bei dem mit dem SolZG 1995 eingeführten Solidaritätszuschlag um eine selbständige Steuer, die als Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer im Sinne des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG erhoben werde. Eine unverhältnismäßige Belastung sei weder schlüssig vorgebracht noch ersichtlich. Im Übrigen sei höchstrichterlich geklärt, ob eine Ergänzungsabgabe nur befristet erhoben werden dürfe. Das BVerfG habe bereits im Zusammenhang mit anderen Ergänzungsabgabegesetzen entschieden, dass die zeitliche Befristung nicht zum Wesen der Ergänzungsabgabe im Sinne des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG gehöre. Sie besage lediglich, dass die Abgabe die Einkommens- und Körperschaftsteuer, also auf Dauer angelegte Steuern, ergänze, das heißt in einer gewissen Akzessorietät zu ihnen stehe. Schließlich sei auch nicht vorgebracht worden, dass insoweit, weil etwa neue bislang nicht geprüfte Einwände in Literatur oder Rechtsprechung gegen die höchstrichterliche Auffassung erhoben würden, eine erneute Entscheidung erforderlich sei.

6. Verfassungsmäßigkeit der Grundsteuer

Kernproblem

Es ist umstritten, ob die Erhebung der Grundsteuer auf selbstgenutzte Immobilien in Übereinstimmung mit dem Grundgesetz steht. Es wird insbesondere eine unzulässige Substanzbesteuerung und damit ein Verstoß gegen die Eigentumsgarantie (Art. 14 GG) angenommen. In Folge einer sich hierauf stützenden Verfassungsbeschwerde beim BVerfG wurden die Finanzämter und Gemeinden mit Rechtsbehelfen und Anträgen regelrecht zugeschüttet. Die Behörden stellten i. d. R. die Bearbeitung bis zu einer Entscheidung zurück.

Entscheidung

Das BVerfG hat die Beschwerde - mangels Erfolgsaussicht - ohne Begründung nicht zur Entscheidung angenommen. Damit folgt das BVerfG seiner Entscheidung aus dem März 2006, in der die allgemein gegen die Grundsteuer gerichtete Verfassungsbeschwerde ebenfalls nicht angenommen wurde. Damit ist zur Zeit lediglich noch ein Verfahren beim BFH offen, dessen Erfolgsaussichten jedoch als gering eingeschätzt werden, da es sich auf die gerade abgelehnte Verfassungsbeschwerde beruft.

Konsequenz/Strategie

Es ist zu erwarten, dass die Finanzämter und Gemeinden versuchen werden, die anhängigen Verfahren abzuschließen. Auf Grund des noch anhängigen Verfahrens beim BFH ist unter Hinzuziehung eines steuerlichen Beraters zu prüfen, ob die Verfahren weiter zu verfolgen sind.

7. Grunderwerbsteuer – Einheitliches Vertragswerk

Kernproblem

Werden im Zusammenhang mit einem Kaufvertrag über ein Baugrundstück weitere Verträge zur Errichtung eines Gebäudes abgeschlossen, so stellt sich die Frage, ob das Grundstück im unbebauten oder bebauten Zustand der Grunderwerbsteuer unterliegt. Die Differenzierung ist wesentlich für die Bestimmung der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer. Sind der Kaufvertrag und der Vertrag zur Bebauung als Einheit anzusehen, so unterliegen der Grunderwerbsteuer neben dem Kaufpreis für das unbebaute Grundstück sämtliche Baukosten.

Neue Verwaltungsanweisung

Die Oberfinanzdirektion Rheinland hat in einer aktuellen Verfügung die umfangreiche Rechtsprechung zu dieser Thematik zusammengefasst. Insbesondere werden die Voraussetzungen dargestellt, unter denen ein sachlicher Zusammenhang zwischen dem Grundstücks-Kaufvertrag und den Verträgen über die Errichtung des Gebäudes anzunehmen ist, mit der Konsequenz der Einbeziehung der Baukosten in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer.

Konsequenz

Bauunternehmer aber auch Bauwillige sind gut beraten, sich vor Unterzeichnung der Verträge mit den Inhalten der Verfügung auseinander zu setzen. Aufgrund der Komplexität der Materie, neben der Grunderwerbsteuerlichen Problematik können auch ertrag- und umsatzsteuerliche Aspekte sowie Fördergesetze zu beachten sein, ist es empfehlenswert, den steuerlichen Berater in die Entscheidungsfindung einzubeziehen.

8. Doppelte Haushaltsführung bei Ledigen

Kernproblem

Mit dem Wegfall der zeitlichen Einschränkung der Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung durch das StÄndG 2003 ist die bis dahin geltende Billigkeitsregelung für Arbeitnehmer ohne eigenen Hausstand entfallen. Insbesondere die bei den Eltern wohnenden, ledigen Arbeitnehmer mussten diese Entwicklung zähneknirschend hinnehmen. Etwas anderes gilt dann, wenn im Haus der Eltern ein eigener Haushalt geführt wird. Immer wieder streitig ist, welche Voraussetzungen hierfür erforderlich und wie die Nachweispflichten sind.

Rechtslage

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH unterhält ein unverheirateter Arbeitnehmer einen eigenen Hausstand, wenn er am Ort des Lebensmittelpunkts eine eigenständige, seinen Lebensbedürfnissen entsprechende Wohnung aus eigenem Recht nutzen kann. Das ist nicht der Fall, wenn er im elterlichen Haushalt lediglich noch ein Zimmer bewohnt oder wenn er als Gast in einem fremden Haushalt eingegliedert ist, auf dessen Führung er keinen wenigstens mitbestimmenden Einfluss ausüben kann. Zugleich muss dieser Haushalt sein „Haupthaushalt“ sein. Indizien hierfür können etwa ein Vergleich von Größe und Ausstattung der Wohnungen sein sowie sich aus Dauer und Häufigkeit der jeweiligen Aufenthalte ergeben.

Entscheidung

Auch das FG München knüpft an die Gewährung der Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung gewisse Nachweispflichten, wenn behauptet wird, man habe im elterlichen Haushalt einen eigenen Hausstand. Dies gilt insbesondere für die Behauptung, der alleinige Nutzungsberechtigte der Wohnung zu sein (oder zumindest das Innehaben einer Mitbenutzung aus eigenem Recht heraus). Auf die melderechtlichen Verhältnisse kommt es dabei nicht an. Zudem erfordert es den Nachweis der finanziellen und persönlichen Mitwirkung an der Haushaltsführung. Im entschiedenen Fall war behauptet worden, die Eltern stellten eine eigene abgeschlossene Wohnung im Kellergeschoss des elterlichen Hauses unentgeltlich zur Verfügung. Für das Gericht war es jedoch (neben fehlenden Nachweisen) unglaubwürdig, dass die beiden Geschwister der Klägerin, die beide ebenfalls mit Haupt- bzw. Nebenwohnsitz im Haushalt der Eltern gemeldet waren, sich bei Elternbesuchen gemeinsam mit den Eltern in deren Wohnung aufhielten, während die Klägerin, obwohl auch diese auswärts studiert habe, die Wohnung im Kellergeschoss nutzte.

Konsequenz

Das FG München hat in seiner Urteilsbegründung einige Indizien aufgeführt, ohne diese jedoch als Voraussetzungen zu qualifizieren. So können z. B. ein eigener Telefonanschluss, Kabelanschluss oder eine Anmeldung bei der GEZ Anhaltspunkte sein. Auch der Nachweis über die Anschaffung von Einrichtungsgegenständen kann sachdienlich sein, ebenso eine nachweislich erbrachte aktive Vereinstätigkeit am Ort des Haushalts. Zudem sollten Fahrtkosten zum Haupthaushalt nachgewiesen werden, z. B. Benzinquittungen vom Wohnort.

9. Steuervorteile durch Pflegeleistungen**Kernproblem**

Privat veranlasste Aufwendungen sind in der Regel nur eingeschränkt Steuer mindernd als Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig. Der Fiskus fördert jedoch bereits seit dem Veranlagungszeitraum 2003 haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse und die Inanspruchnahme haushaltsnaher Dienstleistungen (§ 35a EStG) durch Steuerermäßigungen (§ 35a Abs. 2 Satz 1 EStG). Rückwirkend zum 1.1.2006 ist der direkt von der Einkommensteuer abziehbare Betrag für die Inanspruchnahme von als haushaltsnahen Dienstleistungen für ambulante Pflege- und Betreuungsleistungen von 600 EUR auf 1.200 EUR verdoppelt worden.

Rechtslage

Steuerpflichtige können für die Inanspruchnahme von Pflege- und Betreuungsleistungen 20 % der tatsächlichen Aufwendungen, höchstens 1.200 EUR, direkt von der Steuer abziehen. Damit können nun tatsächlich entstandene Aufwendungen bis zu 6.000 EUR pro Jahr anteilig sofort von der Einkommensschuld abgezogen werden. Der Abzug setzt voraus, dass bei der gepflegten oder betreuten Person ein Schweregrad der Pflegebedürftigkeit im Sinne des § 14 SGB XI besteht (Pflegestufe I, II oder III) oder Leistungen der Pflegeversicherung bezogen werden. Pflegebedürftig sind Personen, die körperlich, geistig oder seelisch krank oder behindert sind und die bei den gewöhnlichen und regelmäßig wiederkehrenden Verrichtungen des täglichen Lebens dauerhaft, voraussichtlich für mindestens sechs Monate, Hilfe benötigen (§ 14 SGB XI).

Begünstigte Aufwendungen

Begünstigt sind insbesondere die Unterstützung bei den Verrichtungen des täglichen Lebens, deren teilweiser oder vollständiger Übernahme oder der Beaufsichtigung oder Anleitung des Pflegebedürftigen bei Vornahme der Verrichtungen. Die Pflege- und Betreuungsleistungen können im Haushalt des anrechnungsberechtigten Steuerpflichtigen erbracht werden, z. B. bei pflegebedürftigen nahen Angehörigen. Sie können auch im Haushalt der zu betreuenden bzw. zu pflegenden Person erbracht werden. Über die Pflege- und Betreuungsleistungen muss eine Rechnung vorliegen. Darüber hinaus muss die Zahlung über das Konto des anrechnungsberechtigten Steuerpflichtigen laufen. Auf die Pflege- und Betreuungsleistungen sind die von der Pflegeversicherung gezahlten Leistungen anzurechnen.

Praxishinweis

Der Steuerabzug von haushaltsnahen Dienstleistungen für Pflege- und Betreuungsleistungen ist neben anderen haushaltsnahen Dienstleistungen (z. B. Handwerkerleistungen) zusätzlich möglich. Sollten mehrere Personen Pflege- und Betreuungsleistungen für ein und dieselbe zu pflegende bzw. zu betreuende Person übernommen haben, kann jeder Steuerpflichtige für die von ihm getragenen Pflege- und Betreuungsleistungen im Rahmen des Höchstbetrags von 1.200 EUR eine Steueranrechnung beantragen. Zwei in einem Haushalt zusammenlebende Alleinstehende die eine Pflegeperson betreuen, können den Höchstbetrag von 1.200 EUR insgesamt nur einmal in Anspruch nehmen (§ 35a Abs. 3 EStG).

10. Abziehbarkeit von Werbungskosten bei Vermietung auch bei Zahlung durch Dritten**Rechtslage**

Werbungskosten sind als Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Da Einkünfte steuerlich subjektbezogen ermittelt werden müssen, können nur solche Aufwendungen als Werbungskosten abgezogen werden, welche

die persönliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen selbst mindern. Ausgaben können von den Einnahmen mit steuerlicher Wirkung im Normalfall daher nur von demjenigen abgezogen werden, der auch die Einnahmen bezieht. Der Steuerpflichtige kann aber Aufwendungen auch dann abziehen, wenn ein Dritter ihm den entsprechenden Betrag zuvor geschenkt hat, oder – statt ihm den Geldbetrag unmittelbar zu geben – in seinem Einvernehmen seine Schuld tilgt.

Entscheidung

In einem vom BFH zu entscheidenden Fall hatte der Sohn aus der Vermietung seines Grundstücks Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Sein Vater jedoch beauftragte Handwerker damit, Erhaltungsarbeiten durchzuführen. Er beglich die Rechnungen, die erst nachträglich auf den Namen des Sohnes geändert wurden. Das Finanzamt lehnte den Abzug des dadurch entstehenden Aufwands als Werbungskosten ab. Der BFH erkannte dagegen den Abzug der Aufwendungen bei den Einkünften des Sohnes an.

Konsequenz

Weil die Aufwendungen ganz ohne Zweifel mit der vom Sohn verwirklichten Einkunftsart Vermietung und Verpachtung wirtschaftlich zusammen hingen, hätte der Sohn die Aufwendungen als Werbungskosten auch dann abziehen können, wenn er den Betrag zuvor vom Vater geschenkt bekommen hätte. Ebenso verhält es sich, nach der Auffassung des BFH, wenn der Vater direkt die Schuld des Sohnes bei den Handwerkern tilgt. Es liegt nur eine Abkürzung des Zahlungswegs vor. Diesen Fallkonstellationen stellt der BFH nun den Fall gleich, in dem in eigenem Namen für einen anderen der Vertrag abgeschlossen wird und aufgrund dessen auch die geschuldete Zahlung im abgekürzten Zahlungsweg erbracht wird.

Praxishinweis

Anders hat der der BFH die Frage des abgekürzten Vertragsweges bei Dauerschuldverhältnissen und Kreditverbindlichkeiten entschieden, z. B. bei Nutzungsverhältnissen, weil in diesen Fällen ein unentgeltliches obligatorisches Nutzungsrecht nicht aktivierbar und damit auch nicht zuwendbar ist, oder Darlehensverträgen.

11. Werbungskostenabzug bei Sprachreisen

Kernproblem

Kosten einer Sprachreise können Werbungskosten sein. Das gilt aber immer nur dann, wenn eine private Veranlassung ausgeschlossen ist. Ansonsten handelt es sich um Ausgaben der privaten Lebensführung.

Rechtslage

Aufwendungen für eine (Dienst-)Reise können bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Rahmen des Werbungskostenabzugs bei der Einkommensteuererklärung berücksichtigt werden, wenn eine berufliche Veranlassung vorliegt. Eine solche Veranlassung liegt vor, wenn objektiv ein Zusammenhang mit der auf Einnahmeerzielung gerichteten Tätigkeit besteht und subjektiv die Aufwendungen zur Förderung dieser steuerlich relevanten Tätigkeit gemacht werden. Stellen die aus beruflichen Gründen erwachsenen Kosten zugleich Aufwendungen für die Lebensführung des Steuerpflichtigen dar, so sind diese „gemischten Aufwendungen“ nach dem „Aufteilungs- und Abzugsverbot“ insgesamt nicht zu berücksichtigen.

Entscheidung

In einer kürzlich ergangenen Entscheidung hat das Sächsische Finanzgericht rechtskräftig für In- und Auslandsreisen geklärt, dass eine Berücksichtigung von Kosten einer Sprachreise als Werbungskosten nur dann möglich ist, wenn die Reise objektiv durch besondere berufliche Gegebenheiten veranlasst war und die Befriedigung privater Interessen nach dem Anlass der Reise, dem vorgesehenen Programm und der tatsächlichen Durchführung nahezu ausgeschlossen sind. Eine Verletzung der Grundfreiheiten des EG-Vertrages, insbesondere der (passiven) Dienstleistungsfreiheit, folgt daraus nicht.

Konsequenz

Die Abgrenzung von der privaten Veranlassung hat anhand von klar feststellbaren Indizien zu erfolgen, die gegeneinander abzuwägen sind. Hierbei sind insbesondere der Anlass der Reise, die Frage, ob das Programm auf den Beruf zugeschnitten ist, die Homogenität der Teilnehmer, die fachliche Organisation

und nach Auffassung des Gericht vor allem die Frage von Bedeutung, ob das Programm straff organisiert ist und die Reisetage weitestgehend wie normale Arbeitstage mit berufsbedingten Tätigkeiten ausgefüllt sind, sodass private Lebensinteressen daneben nicht mehr in einem nennenswerten Umfang befriedigt werden konnten.

Praxishinweis

Die Rechtsprechung sieht das Hineinspielen privater Umstände bei der Sprachreise zunehmend als bedeutsam an. Im Urteilsfall waren im Nachmittagsprogramm touristische und historische Touren vorgesehen. Zudem lag ein zu lockerer Stundenplan vor, nach dem der Kläger an 5 von 10 Werktagen nur ein halbtägiges Unterrichtsprogramm von jeweils 4 Stunden Unterricht à 45 Minuten belegt hatte. Bemängelt wurde vom Gericht auch, dass die Programmgestaltung insgesamt gesehen an 8 von 10 Werktagen vom zeitlichen Umfang her nicht mit einem normalen Arbeitstag des Klägers gleichwertig war. Nachdem das Finanzgericht München kürzlich den Werbungskostenabzug einer Reise versagte, hatte der BFH zuletzt einen auswärtigen Sprachkurs zur Vorbereitung auf eine Prüfung als Werbungskosten anerkannt. Derzeit offen ist noch die vor dem BFH seit 15.2.2006 liegende Frage zu vom Dienstherrn veranstalteten Studienreisen.

12. Kaufpreisaufteilung bei Immobilien

Kernproblem

Ein einheitlicher Kaufpreis für eine Immobilie muss für steuerliche Zwecke in einen Gebäude- und einen Grund- und Bodenanteil aufgeteilt werden. Hierzu sind die Anschaffungskosten des erworbenen Objekts nach dem Verhältnis dieser beiden Wertanteile aufzuteilen. Um dies Wertanteile zu ermitteln sind 2 Verfahren denkbar, nämlich das Ertragswert- und das Sachwertverfahren.

Rechtslage

Der Kaufpreis eines bebauten Grundstücks ist bei Grundstücken, die zum Betriebsvermögen gehören, nach dem Verhältnis der Teilwerte aufzuteilen. Gehört das Grundstück zum Privatvermögen, ist der Kaufpreis nach dem Verhältnis der Verkehrswerte auf den Grund und Boden und auf das Gebäude aufzuteilen. Bei der Aufteilung des Kaufpreises in einen Anteil für Grund und Boden und Gebäude ist grundsätzlich der Sachwert des Grund- und Bodenanteils sowie des Gebäudeanteils nach der Wertermittlungsverordnung 1988 zu ermitteln. Die sog. Vergleichswertmethode ist nach der BFH-Rechtsprechung keine geeignete Aufteilungsmethode. Beim Sachwertverfahren wird die im Kaufvertrag angegebene Fläche mit dem Bodenrichtwert zum Veräußerungszeitpunkt multipliziert. Beim Gebäude werden die Wohnfläche und ein altersentsprechender Gebäudewert angesetzt. Der Grundstückssachwert setzt sich somit aus dem selbstständig ermittelten Bodenwert und dem selbstständig ermittelten Gebäudewert zusammen. Der Kaufpreis wird nach dem Verhältnis der so gefundenen Sachwerte prozentual aufgeteilt. Das Ertragswertverfahren kommt nach Auffassung des BFH nur zur Anwendung, wenn der Verkehrswert des bebauten Grundstücks, z. B. im Rahmen einer Betriebsaufgabe, zu ermitteln ist. Das gilt jedoch nicht für Fälle, in denen ein Kaufpreis in einen Gebäude- und Grund- und Bodenanteil aufgeteilt wird.

Entscheidung

Das FG Baden-Württemberg hat kürzlich entschieden, dass die Kaufpreisaufteilung bei vermieteten Immobilien im Privatvermögen grundsätzlich nach dem Sachwertverfahren vorzunehmen ist. Das gilt auch bei Geschäftsgrundstücken mit Ladengeschäften.

Konsequenz

Wird für Immobilien im Privatvermögen, gleich ob Wohnungen oder Geschäftsgebäude, ein einheitlicher Kaufpreis vereinbart, ist stets nach dem Sachwertverfahren eine Aufteilung in den Gebäude- und einen Grund- und Bodenanteil vorzunehmen. Das ist nach Auffassung des FG auch schon wegen des steuerlichen Gebots der Einzelbewertung unerlässlich (§ 6 EStG), das auch bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung (§ 21 Abs. 1 EStG) gilt.

Praxishinweis

Die Finanzverwaltung ermittelt nur im Land Baden-Württemberg bei der Kaufpreisaufteilung den Grund und Boden und das Gebäude ohne Einschaltung eines Bausachverständigen nach einem besonderen Sachwertverfahren. In den anderen Bundesländern kommt die o.a. Methode zwar nicht zur Anwendung. Hier wird regelmäßig nach dem Verhältnis der Teil- oder Verkehrswerte aufgeteilt. Dennoch kann der be-

troffene Steuerpflichtige verlangen, dass das hier besprochene Verfahren bei ihm zur Anwendung kommt, zumal es bisher von der Rechtsprechung nicht beanstandet worden ist.

13. Kosten für Fachoberschule keine Werbungskosten

Kernproblem

Kosten für den Besuch von allgemeinbildenden Schulen, wie z. B. Haupt-, Real-, Fachoberschule und Gymnasium, werden zu den Kosten der allgemeinen Lebensführung gezählt und sind nur als Sonderausgaben abziehbar (§ 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG, ab VZ 2004 bis zu 4.000 Euro, bei Verheirateten gilt die Höchstgrenze für jeden Ehegatten), wenn mit diesen Kosten die allgemeinen Grundlagen für die Berufsausbildung geschaffen werden sollen.

Rechtslage

Bildungsausgaben können nach der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) von der Steuer abgesetzt werden, wenn sie in einem engen Zusammenhang zum später ausgeübten Beruf stehen. Das gilt immer dann, wenn eine Ausbildung oder sonstige Bildungsmaßnahme „konkret und berufsbezogen“ auf die spätere Berufstätigkeit vorbereitet. Dann können entstehende Kosten als Werbungskosten geltend gemacht werden. Fraglich war, ob bei allgemeinbildenden Schulen ein ursächlicher Zusammenhang mit der beruflichen Veranlassung einer Erweiterung oder Änderung des Berufsfeldes fehlt.

Entscheidung

Im einem vom BFH kürzlich entschiedenen Fall besuchte der bereits zum Kommunikationselektroniker ausgebildete Kläger eine Fachoberschule. Später nahm er nach bestandener Fachabiturprüfung noch ein Hochschulstudium im Fachbereich Elektrotechnik auf. Das Finanzamt lehnte den Abzug der Kosten für den Besuch der Fachoberschule als Werbungskosten ab und berücksichtigte lediglich Sonderausgaben. Der BFH ist dieser Auffassung gefolgt.

Konsequenz

Nach der neueren BFH-Rechtsprechung zur steuerlichen Berücksichtigung von Bildungsaufwendungen können Kosten für eine Bildungsmaßnahme nur dann Werbungskosten sein, sofern sie beruflich veranlasst sind. Diese Voraussetzung ist beim Besuch allgemein bildender Schulen außerhalb eines Ausbildungsdienstverhältnisses typischerweise nicht gegeben. Es fehlt hier an der erforderlichen Berufsbezogenheit der Ausbildung. Erst die Verschaffung von Berufswissen erfüllt den Werbungskostenbegriff. Diese Voraussetzungen sind beim Besuch allgemein bildender Schulen, zu denen auch Fachoberschulen zählen, typischerweise nicht gegeben. Aufwendungen für den Besuch einer Fachoberschule sind somit weiterhin steuerlich nicht als vorab entstandene Werbungskosten abziehbar. Kosten für den Besuch allgemein bildender Schulen können im Rahmen der Höchstbeträge (nur als Sonderausgaben abgezogen werden (§ 10 Abs. 1 Nr. 7)). Denn es handelt sich um keine berufsbezogene Ausbildung beim Besuch allgemein bildender Schulen. Daher kann der Werbungskostenabzug auch nicht deswegen erfolgen, weil das Abitur die Voraussetzung für die Aufnahme eines Hochschulstudiums ist.

Praxishinweis

Aufwendungen für eine Bildungsmaßnahme können, sofern sie beruflich veranlasst sind, Werbungskosten oder Betriebsausgaben sein. Für die steuerliche Behandlung ist es unerheblich, ob die Bildungsmaßnahme eine Basis für andere Berufsbilder schafft oder einen Berufswechsel vorbereitet. Liegt ein erwerbsbezogener Veranlassungszusammenhang vor, kommt es für die steuerliche Berücksichtigung der Aufwendungen nicht darauf an, ob ein neuer, ein anderer oder ein erstmaliger Beruf ausgeübt werden soll. Erforderlich ist ein hinreichend konkreter, objektiv feststellbarer Zusammenhang mit künftigen steuerbaren Einnahmen. Die Fortbildungsmaßnahme muss berufsbezogen auf die vom Arbeitnehmer auch ernsthaft angestrebte Berufstätigkeit vorbereiten bzw. geeignet sein, die bisherige Stellung des Arbeitnehmers im Unternehmen zu festigen, seine Chancen im beruflichen Fortkommen zu verbessern und seine Kenntnisse zu erweitern. Regelmäßig ist die berufliche Veranlassung vorhanden, wenn die Fortbildungsmaßnahme auf den bisher ausgeübten Beruf aufbaut. Dies gilt insbesondere dann, wenn die erste Berufsausbildung notwendige Voraussetzung für die Teilnahme an der Maßnahme.

14. Leerstand lässt Aufgabe der Vermietung vermuten

Kernproblem

Die Vermietung von Immobilien ist im Regelfall eine langfristig angelegte Angelegenheit. Das hängt vor allem damit zusammen, dass zumeist erst nachdem die Anfangsinvestitionen überwunden sind, tatsächlich auch wirtschaftliche Überschüsse verbleiben. Problematisch ist, wann äußere Anzeichen dafür sprechen, dass die Einkunftserzielungsabsicht endet oder aufgegeben wurde. Die Kenntnis dieses Zeitpunktes ist entscheidend dafür, dass die (anfänglichen und ggf. fortdauernden) Verluste weiterhin steuermindernd geltend gemacht werden können.

Rechtslage

Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grundsätzlich ohne weitere Prüfung vom Vorliegen der Einkunftserzielungsabsicht auszugehen. Dies gilt aber nur dann nicht, wenn besondere Umstände oder Beweisanzeichen gegen das Vorliegen einer Einkunftserzielungsabsicht sprechen oder besondere Arten der Nutzung für sich allein Beweisanzeichen für eine private, nicht mit der Erzielung von Einkünften zusammenhängende Veranlassung sind. Zur einkommensteuerlichen Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung hat der Bundesfinanzhof mit mehreren Urteilen seine Rechtsprechung weiter präzisiert. Eine Vermietungstätigkeit ist dann auf Dauer angelegt, wenn sie nach den bei Beginn der Vermietung ersichtlichen Umständen keiner Befristung unterliegt. Hat der Steuerpflichtige den Entschluss, auf Dauer zu vermieten, endgültig gefasst, gelten diese Grundsätze für die Dauer seiner Vermietungstätigkeit auch dann, wenn er das bebaute Grundstück später auf Grund eines neu gefassten Entschlusses veräußert.

Entscheidung

Das FG München hat kürzlich rechtskräftig einen Fall entschieden, bei dem ein Gebäude über 20 Jahre bis zum Abriss leer stand und der Steuerpflichtige nicht darlegen und beweisen konnte, dass er während der Leerstandszeit weiterhin das Gebäude ernsthaft vermieten wollte. Das FG hat darin die Aufgabe der ursprünglich vorhandenen Vermietungsabsicht gesehen. Verluste (im Urteilsfall die Abrisskosten für das Fachwerkhaus) wurden nicht mehr zum steuermindernden Abzug zugelassen. Nach Auffassung des FG standen die Verluste wegen tatsächlicher Aufgabe der Vermietungsabsicht vor dem Abriss des Hauses nicht mehr mit steuerpflichtigen Einkünften im Zusammenhang.

Konsequenz

Der steuermindernde Abzug von Aufwendungen als Werbungskosten setzt regelmäßig voraus, dass die entstandenen Aufwendungen der „Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen“ aus einer der Einkunftsarten im Sinne des Einkommensteuergesetzes dienen (§ 9 Abs. 1 i. V. m. § 2 EStG). Dies erfordert bei Vermietung, dass der Steuerpflichtige die Absicht hat, „auf Dauer“ aus der betreffenden Einkunftsart einen „Einnahmeüberschuss“ auch tatsächlich zu erzielen. Nach bisherigen Maßstäben des BFH v. 9.7.2003 sind Aufwendungen für ein Objekt, das nach zunächst auf Dauer angelegter Vermietung leer steht, nur dann noch als Werbungskosten abziehbar, solange der Steuerpflichtige den Entschluss zur Einkünfterzielung im Zusammenhang mit dem Leerstand der Wohnung tatsächlich noch nicht endgültig aufgegeben hat.

Praxishinweis

Die Einkunftserzielungsabsicht muss für jedes einzelne (steuerliche) Vermietungsobjekt, unabhängig von der baurechtlichen Objektbegrenzung, gesondert vorliegen und kann nur anhand äußerer Merkmale beurteilt werden kann. Ein „Indiz“ für die Aufgabe der Vermietungsabsicht ist neben langjährigem Leerstand auch die Frage, ob das Objekt überhaupt in einem vermietbaren Zustand ist; im vom FG entschiedenen Fall war das Objekt wegen fehlender Beheizbarkeit durch die demontierten Heizkörper, aber auch wegen Sanierungsbedürftigkeit nicht vermietbar. Vor allem ist von Bedeutung, wenn der Vermieter objektiv erkennbar nichts unternimmt, um die Vermietbarkeit des Objekts wieder herzustellen. Hinzu kam im FG-Fall als „Indiz“ noch ein Schreiben der Kommune, das auf die Baufälligkeit des Hauses hinwies; auch darauf hin hatte der Vermieter nichts unternommen.

Der BFH ging in einem Urteil aus dem Jahr 2003 davon aus, dass regelmäßig nicht von einer endgültigen Aufgabe der Einkünfterzielungsabsicht ausgegangen werden kann, solange sich der Steuerpflichtige ernsthaft und nachhaltig um eine Vermietung der leer stehenden Wohnung bemüht, selbst wenn er

die Wohnung zugleich zum Verkauf anbietet. Denn auch die Absicht der Veräußerung ist eine Einkünfteerzielungsabsicht im Sinne des Einkommensteuergesetzes (§ 2 EStG). Dagegen liegt ein gegen die Einkünfteerzielungsabsicht sprechendes „Indiz“ vor, wenn der Steuerpflichtige ein bebautes Grundstück innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs von in der Regel bis zu 5 Jahren seit der Anschaffung oder Herstellung wieder veräußert und innerhalb dieser Zeit nur einen Werbungskostenüberschuss, also einen Verlust erzielt.

Unternehmer und Freiberufler

1. Tatsächliche Verständigung

Kernproblem

Können während einer Betriebsprüfung Unklarheiten und Ungenauigkeiten nicht aufgeklärt werden, haben Finanzamt und Steuerpflichtiger die Möglichkeit, sich über den Sachverhalt zu einigen. Eine tatsächliche Verständigung soll der Beschleunigung des Besteuerungsverfahrens und der Herstellung des Rechtsfriedens dienen. An eine solche tatsächliche Verständigung sind beide Parteien nach Treu und Glauben gebunden.

Einleitung

Der Steuerpflichtige und sein Steuerberater hatten sich mit dem Betriebsprüfer auf Hinzuschätzung von Einnahmen in Form einer tatsächlichen Verständigung geeinigt. Erst nach der Einigung hatte der Betriebsprüfer mitgeteilt, dass er den gesamten Sachverhalt an die Straf- und Bußgeldsachenstelle weiterleiten werde.

Der Steuerpflichtige hat gegen die auswertenden Einkommensteuerbescheide geklagt, weil er die tatsächliche Verständigung für unwirksam hielt. Der Betriebsprüfer habe den Hinweis auf die mögliche Einleitung eines Strafverfahrens bewusst erst nach Abschluss der tatsächlichen Verständigung abgegeben, um die Einigung nicht zu gefährden. Selbstverständlich hätte der Steuerpflichtige einer tatsächlichen Verständigung nicht zugestimmt, wenn er von weiteren Ermittlungen durch die Straf- und Bußgeldsachenstelle ohnehin nicht verschont bliebe.

Das Finanzgericht hat die Klage mit der Begründung abgewiesen, alle Gründe zur Anfechtung der tatsächlichen Verständigung seien zu spät vorgetragen worden. Läge eine arglistige Täuschung des Betriebsprüfers vor, so hätte die tatsächliche Verständigung innerhalb von einem Jahr nach der Entdeckung der Täuschung angefochten werden müssen.

Diese Entscheidung ist noch nicht rechtskräftig, die Revision vor dem Bundesfinanzhof wurde zugelassen.

Konsequenz

Das Finanzgericht hatte wegen Fristablaufs nicht zu entscheiden, ob die tatsächliche Verständigung den zivilrechtlichen Grundsätzen zur Anfechtung, zum Wegfall der Geschäftsgrundlage und zu Treu und Glauben unterliegt. Es kann jedoch davon ausgegangen werden, dass auch das Finanzamt diese zivilrechtlichen Grundsätze beachten muss.

Auch tatsächliche Verständigungen können daher (zeitnah) angefochten werden. Insbesondere, wenn ein Hinweis auf weitere Ermittlungen im Straf- und Bußgeldverfahren erst nach Abschluss der tatsächlichen Verständigung gegeben wird, könnte darin eine arglistige Täuschung zu sehen sein. Die weitere Entwicklung der Rechtsprechung bleibt abzuwarten.

2. Investitionszulagengesetz 2007

Kernproblem

Die wirtschaftliche Förderung von Investitionen in den neuen Ländern und Berlin nach dem Investitionszulagengesetz 2005 läuft zum Ende des Jahres 2006 aus. Eine Förderung ist aber weiterhin erforderlich;

die entsprechenden Regelungen für die Jahre 2007 bis 2009 finden sich im Investitionszulagengesetz 2007, welches auch die geänderte europäische Beihilfeleitlinie berücksichtigt.

Inhalt

Das Investitionszulagengesetz 2007 begünstigt Erstinvestitionsvorhaben in Betrieben des verarbeitenden Gewerbes und bestimmter produktionsnaher Dienstleistungen. Erstmals wird auch das Beherbergungsgewerbe einbezogen. Die bisher geltenden Fördersätze nach dem Investitionszulagengesetz 2005 werden beibehalten.

Förderfähig sind Investitionen, die nach dem 20.7.2006 bis zum 31.12.2009 begonnen und nach dem 31.12.2006 und vor dem 1.1.2010 abgeschlossen werden. Zum Fördergebiet gehören die neuen Länder; bestimmte Teile des Landes Berlin zählen für Investitionen nach dem 31.12.2006 nicht mehr zum Fördergebiet. Die entsprechende Fördergebietskarte ist von der Europäischen Kommission noch zu genehmigen; sie liegt derzeit noch nicht vor.

Die bisherige Verbleibensfrist von fünf Jahren beginnt nunmehr erst mit Abschluss der Erstinvestition, also mit der letzten Investition des gesamten Vorhabens. Sie verringert sich auf drei Jahre, wenn die Wirtschaftsgüter in einem kleinen oder mittleren Unternehmen verbleiben; die Größenmerkmale müssen zu Beginn des Erstinvestitionsvorhabens erfüllt sein.

Konsequenz

Wichtig ist, dass die einzelnen Wirtschaftsgüter nur dann begünstigt sind, wenn sie zu einem Erstinvestitionsvorhaben gehören, mit dem erst nach dem 20. Juli 2006 begonnen worden ist. Zudem dürfen die zum Investitionsvorhaben gehörenden begünstigten Wirtschaftsgüter erst nach dem 31.12.2006 angeschafft oder hergestellt werden. Gegebenenfalls ist aber noch einer Förderung nach dem alten Investitionszulagengesetz zulässig.

3. Korrespondierende Änderung von Steuerbescheiden bei verdeckten Gewinnausschüttungen

Kernproblem

Im Rahmen der Veranlagung oder einer Betriebsprüfung bei einer Kapitalgesellschaft wird eine verdeckte Gewinnausschüttung festgestellt. Vielfach ist nun beim Anteilseigner – wegen der Bestandskraft seiner Steuerbescheide – eine korrespondierende Änderung der Einkünfte oder Einkunftsart nicht mehr möglich.

Sachverhalt

Der Anteilseigner erhält z. B. ein um 100.000 EUR überhöhtes Gehalt. Wird dies bei der Kapitalgesellschaft festgestellt, ist ihr Einkommen um diesen Betrag zu erhöhen. Bei Bestandskraft seiner Steuerbescheide besteuert der Anteilseigner weiterhin obige 100.000 EUR als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Richtigerweise stellen die 100.000 EUR aber Einkünfte aus Kapitalvermögen dar, die nur zur Hälfte steuerpflichtig sind.

Ebenso sind auch umgekehrte Fälle möglich: Der Anteilseigner erreicht die Änderung seines persönlichen Einkommensteuerbescheides wegen der verdeckten Gewinnausschüttung; einer korrespondierenden Gewinnerhöhung bei der Kapitalgesellschaft steht die Bestandskraft ihres Steuerbescheides entgegen.

Änderungsvorhaben

Der Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes 2007 sieht die Einführung eines neuen § 32a KStG mit Wirkung ab dem 1.1.2007 vor. Soweit gegenüber einer Kapitalgesellschaft ein Steuerbescheid hinsichtlich der Berücksichtigung einer verdeckten Gewinnausschüttung erlassen, aufgehoben oder geändert wird, soll ein Steuerbescheid gegenüber dem betroffenen Anteilseigner zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern sein. Dem Anteilseigner soll der entsprechende Steuerbescheid der Kapitalgesellschaft bekannt gegeben werden. Die Festsetzungsfrist soll nicht vor Ablauf von zwei Jahren nach Bekanntgabe des Steuerbescheids der Kapitalgesellschaft enden.

Konsequenz

Die geplante Änderung ist zu begrüßen. Es wird eine sachgerechte Versteuerung dieser an für sich auch korrespondierenden Vorgänge erreicht. Die endgültige Verabschiedung des Jahressteuergesetzes 2007 bleibt aber abzuwarten.

4. Gewerbliche Infizierung durch Integrierte Versorgung

Kernproblem

Die im Rahmen der Integrierten Versorgung gezahlten Fallpauschalen pro Patient vergüten sowohl die medizinische Betreuung als auch die Abgabe von Arzneien und Hilfsmitteln. Die medizinische Betreuung führt grundsätzlich zu freiberuflichen Einkünften; die Abgabe von Arzneien und Hilfsmitteln stellt dagegen eine gewerbliche Tätigkeit dar. Erhält nun eine Gemeinschaftspraxis obige Fallpauschalen, ist zu klären, ob dadurch sämtliche Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb bzw. aus freiberuflicher Tätigkeit zu erfassen sind.

Rechtslage

Gemeinschaftspraxen können als Personengesellschaft lediglich eine Einkunftsart erzielen. Aus diesem Grund führt eine gewerbliche Betätigung zur Infizierung der gesamten Tätigkeit; die Gemeinschaftspraxis erzielt dann ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG), auch wenn die Tätigkeit der Ärzte an sich freiberuflich ist. Diese Infizierung unterbleibt nur dann, wenn die gewerbliche Betätigung lediglich von sehr untergeordneter Bedeutung ist.

Entscheidung

Nach Auffassung der Finanzverwaltung umfasst die zwischen Krankenkasse und Gemeinschaftspraxis vereinbarte Fallpauschale sowohl freiberufliche als auch gewerbliche Tätigkeiten. Damit kommt es – bei Überschreiten einer Geringfügigkeitsgrenze (1,25 % des Umsatzes) – zu einer gewerblichen Infizierung der gesamten Tätigkeit der Gemeinschaftspraxen. Die an der Gemeinschaftspraxis beteiligten Ärzte haben die Einkünfte dann insgesamt als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu versteuern. Zudem unterliegt der Gewinn der Gemeinschaftspraxis der Gewerbesteuer.

Konsequenz

Die Finanzverwaltung greift damit einen Sachverhalt auf, welcher eine Ausweitung der Integrierten Versorgung sehr stark einschränken wird. Vielen Gemeinschaftspraxen wird nicht bewusst gewesen sein, dass sie durch die Integrierte Versorgung nunmehr allein gewerbliche anstelle von freiberuflichen Einkünften erzielen. Es bleibt zu befürchten, dass viele Gemeinschaftspraxen unter Kenntnis der obigen Problematik Abstand von der Vereinbarung von Fallpauschalen nehmen werden.

5. Deutscher Bundestag billigt „Basel II“

Der Deutsche Bundestag hat das „Gesetz zur Umsetzung der neue gefassten Bankenrichtlinie und der neu gefassten Kapitaladäquanzrichtlinie“ verabschiedet. Das Gesetz setzt die überarbeitete Baseler Eigenkapitalvereinbarung vom Juni 2004 auf europäischer Ebene um und wird als eine der bedeutendsten Veränderungen der gesetzlichen Regelungen zur Bankenaufsicht in den vergangenen Jahren bezeichnet. Dennoch steht die überfällige Deregulierung der Institutsaufsicht wohl noch aus. Der Gesetzgeber beschränkte sich vielmehr darauf, die neuen europäischen Vorgaben in deutsches Recht umzusetzen. Hierher gehören auch die Solvabilitätsverordnung (SolV) und die neu gefasste Großkredit- und Millio-nenkreditverordnung (GroMiKV).

Mindestkapitalanforderungen / Offenlegungspflichten

Mit den Neuregelungen sollen die Anforderungen an die Höhe des von den Instituten zu hinterlegenden Eigenkapitals stärker als bislang von den jeweils eingegangenen Risiken abhängig sein. Zur Mindestkapitalausstattung sieht das Gesetz im Wesentlichen vor, dass Kredite und andere Geschäfte von Instituten und Wertpapierhandelsunternehmen nach den jeweiligen Risiken differenziert erfasst und die aufsichtliche Risikomessung stärker an die Risikosteuerungsmethoden der Institute angenähert werden. Die erarbeiteten Methoden erlauben eine differenzierte Beurteilung nach Art der getätigten Geschäfte und führen zu einer individuellen Risikoeinstufung der Kreditnehmer. Dazu sollen Risikomesssysteme entwickelt und entsprechend eingesetzt werden. Hiervon wird der erforderliche Grad der Unterlegung mit Eigenkapital abhängig gemacht. Es sollen ferner Anreize gegeben werden, die Risikomanagementsysteme kontinuierlich weiterzuentwickeln. Erhöhte Offenlegungspflichten der Institute und Wertpapierhandelsunternehmen können für mehr Transparenz und Marktinformationen sorgen.

Qualitative Institutsaufsicht

Schließlich sieht das Gesetz vor, Grundprinzipien für eine qualitative Aufsicht vorzugeben. Im Hinblick auf das Risikomanagementsystem der Institute sind die Prüfungstätigkeiten und -kompetenzen ausgeweitet worden. Hinzu kommt, dass die grenzüberschreitende Zusammenarbeit der Aufsichtsbehörden verbessert wurde.

Alle Maßnahmen bezwecken, den Finanzmarkt insgesamt zu stabilisieren und die reibungslose Versorgung der Wirtschaft - darunter vor allem der mittelständischen Betriebe und Unternehmen - mit Bankkrediten zu attraktiven Konditionen sicherzustellen. Welche Konsequenzen die stärker individuell ausgerichtete, zuverlässigere Risikobemessung und die erwartete Eigenkapitalentlastung vor allem kleinerer Institute tatsächlich haben wird, bleibt abzuwarten.

6. Umsatzsteuerpflicht von Ärzten

Kernproblem

Nach der Rechtsprechung des EuGH sind ärztliche Leistungen nur dann steuerbefreit, wenn sie der medizinischen Betreuung von Personen zur Behandlung von Krankheiten dienen. In Folge des Urteils gab es diverse BMF-Schreiben, Verfügungen von Oberfinanzdirektionen, Urteile des Bundesfinanzhofs und der Finanzgerichte, die sich mit der Abgrenzung von steuerfreien und steuerpflichtigen Umsätzen aus ärztlicher Tätigkeit auseinandersetzen.

Neue Verwaltungsanweisung

Die OFD Karlsruhe gibt in einer aktuellen Verfügung einen sehr detaillierten Überblick über den derzeitigen Stand der Rechtslage. Neben der ausführlichen Auflistung nicht steuerbefreiter ärztlicher Leistungen wird dargelegt, ab welchem Zeitpunkt von einer Steuerpflicht auszugehen ist, beispielsweise können Leistungen eines Schönheitschirurgen, denen kein therapeutisches Ziel zugrunde liegt, aus Vertrauensschutzgründen bis zum 31.12.2002 steuerbefreit behandelt werden.

Konsequenz

Anhand der Verfügung sollten, ggf. unter Zuhilfenahme des steuerlichen Beraters, der ärztliche Leistungskatalog auf seine umsatzsteuerlichen Konsequenzen hin überprüft werden.

7. Zuordnung zum Unternehmensvermögen – Gültigkeit der 10 %-Grenze

Kernproblem

Ein Unternehmer kann aus dem Erwerb eines Gegenstandes nur dann den Vorsteuerabzug geltend machen, wenn er den Gegenstand seinem (umsatzsteuerlichen) Unternehmensvermögen zuordnet. Abweichend von der 6. EG-Richtlinie lässt das deutsche Umsatzsteuergesetz seit dem 1.4.1999 diese Zuordnung nur zu, wenn der Gegenstand zu mindestens 10 % unternehmerisch genutzt wird. Die abweichende deutsche Regelung beruht auf einer Ermächtigung des Rats der EU, die jedoch in folgenden Zeiträumen nicht vorlag:

1.4.1999 – 4.3.2000

1.1.2003 – 17.5.2003

1.7.2004 – 2.12.2004.

Wurden Gegenstände in diesen Zeiträumen von Unternehmen erworben, so versagte die Finanzverwaltung bisher, trotz fehlender Ermächtigung, den Vorsteuerabzug, wenn die unternehmerische Nutzung unter 10 % lag.

Neue Verwaltungsanweisung

Die OFD Koblenz lässt nun, entgegen der bisherigen Verwaltungsauffassung, in den genannten Fällen den Vorsteuerabzug zu, sofern sich die Unternehmer auf die unmittelbare Anwendung des Art. 17 der 6. EG-Richtlinie berufen.

Konsequenz/Strategie

Auf Grund der neuen Verwaltungsauffassung ergeben sich folgende Vorteile:

Der Unternehmer kann in den aufgeführten Zeiträumen den Vorsteuerabzug aus dem Erwerb von Gegenständen, die weniger als 10 % genutzt werden, in Anspruch nehmen; dies war bisher nicht möglich. Wird der Gegenstand zu 100 % dem Unternehmensvermögen zugeordnet, so steht dem Steuerpflichtigen im Zeitpunkt des Erwerbs der volle Vorsteuerabzug zu. Im Gegenzug ist anschließend die private Nutzung zu versteuern. Hierdurch ergibt sich regelmäßig ein Liquiditätsvorteil, da die Erfassung der privaten Nutzung bezüglich der Anschaffungskosten über 5 bzw. 10 Jahre zu erfassen ist.

8. Umsatzsteuerfreiheit von Privatlehrern an Volkshochschulen

Kernproblem

Leistungen der Volkshochschulen sind nach § 4 Nr. 22a UStG steuerbefreit. Privatlehrer, die diese Leistungen im Auftrag der Volkshochschule erbringen, fallen hingegen nicht unter diese Steuerbefreiung, da die Vorschrift allein auf die die Leistung erbringende Institution abstellt. Ggf. kommt für diese Lehrer jedoch die Befreiung nach § 4 Nr. 21 UStG in Betracht, wenn der Unterricht im Rahmen festliegender Lehrprogramme und Lehrpläne erbracht wird. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat nun dem EuGH die Frage vorgelegt, ob die Unterrichtsleistungen von Privatlehrern an Schulen oder Hochschulen auch dann nach Maßgabe der 6. EG-Richtlinie steuerbefreit sind, wenn die Unterrichtsleistungen an die Schulen bzw. Hochschulen erbracht werden.

Neue Verwaltungsanweisung

Die OFD Koblenz gewährt gemäß einer aktuellen Verfügung vom 3.5.2006 in anhängigen Rechtsbehelfsverfahren ein Ruhen des Verfahrens, die Aussetzung der Vollziehung soll nicht gewährt werden.

Konsequenz

Sollte der EuGH der Auffassung des BFH folgen, wären auch die Leistungen von Privatlehrern an Volkshochschulen, die bisher umsatzsteuerpflichtig erbracht wurden, steuerbefreit. Neben den Volkshochschulen dürften auch die Unterrichtsleistungen an den übrigen in § 4 Nr. 22a UStG genannten Institutionen von der Entscheidung betroffen sein (juristischen Personen des öffentlichen Rechts, Verwaltungs- und Wirtschaftsakademien, Einrichtungen, die gemeinnützigen Zwecken oder dem Zweck eines Berufsverbandes dienen). Der betroffene Personenkreis sollte, ggf. unter Einschaltung eines steuerlichen Beraters, unter Hinweis auf den BFH-Beschluss und die Verfügung der OFD Koblenz die entsprechenden Veranlagungen bis zu Entscheidung des EuGH offen halten.

9. Vorsteuerabzug aus Umzugskosten der Arbeitnehmer

Kernproblem

Nach dem Wortlaut des Gesetzes (§ 15 Abs. 1a Nr. 3 UStG) ist der Vorsteuerabzug aus Umzugskosten nicht zulässig. Es ist jedoch umstritten, ob diese Vorschrift nicht gegen die 6. EG-Richtlinie verstößt.

Entscheidung

Nach Ansicht des FG Hamburg liegt ein Verstoß gegen die 6. EG-Richtlinie vor. Hintergrund der Entscheidung ist, dass grundsätzlich der Vorsteuerabzug nur entsprechend den Vorschriften der 6. EG-Richtlinie eingeschränkt werden darf. Weitergehende nationale Beschränkungen sind nur zulässig, wenn diese vor der Einführung der Richtlinie bestanden. Beides trifft für die Umzugskosten nicht zu, so dass ein Vorsteuerabzug grundsätzlich in Betracht kommt. Die Vorsteuer aus Umzugskosten von Arbeitnehmern ist allerdings nur abzugsfähig, wenn die Umzugsleistungen für das Unternehmen des Arbeitgebers erbracht werden. Dies setzt voraus, dass die Umzüge der Arbeitnehmer im unternehmerischen Interesse des Arbeitgebers liegen (z. B. anlässlich der Verlegung von Betriebsstätten).

Neue Verwaltungsanweisung

Mit Schreiben vom 18.7.2006 hat das BMF sich diese Rechtsauffassung zu eigen gemacht und gewährt den Vorsteuerabzug. Die entgegenstehenden Regelungen des § 15 Abs. 1a Nr. 3 UStG als auch R 197a der Umsatzsteuerrichtlinien sind nicht mehr anzuwenden.

Konsequenz

Der Vorsteuerabzug kann in entsprechenden Fällen unter Berufung auf die unmittelbare Anwendung des Art. 17 Abs. 2 der 6. EG-Richtlinie sowie unter Hinweis auf das aktuelle BMF-Schreiben geltend gemacht werden. Es ist darauf zu achten, dass das Unternehmen Auftraggeber der Umzugsleistungen ist. Die

Rechnungen müssen dementsprechend auf das Unternehmen und nicht auf die Arbeitnehmer gestellt werden.

10. Umsatzsteuer bei „Sale-and-Lease-back“

Kernproblem

Die Finanzierung von Investitionen erfolgt häufig durch „Sale-and-Lease-back“. Hierbei ist der Leasingnehmer zunächst Eigentümer des Leasingobjekts, verkauft es an den Leasinggeber und least es dann von diesem wieder zurück. Fällt das Eigentum nach Ablauf der Leasingzeit an den Leasingnehmer zurück, so ist umstritten, ob die zivilrechtliche Übertragung des Eigentums vom Leasingnehmer an den Leasinggeber eine Lieferung im Sinne des UStG darstellt.

Entscheidung

In dem vom BFH zu beurteilenden Fall hatte der Leasingnehmer Kopiergeräte an die Leasinggesellschaft veräußert und am gleichen Tag einen Mietkaufvertrag zum Erwerb der Kopiergeräte über 48 Monate abgeschlossen. Er stellte der Leasinggesellschaft über den Verkauf der Kopiergeräte eine Rechnung mit gesondertem Ausweis der Umsatzsteuer aus. Die Leasinggesellschaft wiederum stellte ihm unter Ausweis der Umsatzsteuer den Nettokaufpreis zuzüglich der Leasinggebühren für die Laufzeit des Vertrags in Rechnung. Der Leasingnehmer machte aus dem Geschäft einen Vorsteuerüberschuss geltend. Nach Ansicht des BFH liegt in diesem Fall keine Lieferung des Leasingnehmers an den Leasinggeber vor. Es handelt sich vielmehr um eine Darlehensgewährung des Leasinggebers an den Leasingnehmer, da die zivilrechtliche Eigentumsübertragung lediglich Sicherungs- und Finanzierungsfunktion hat. Dem Leasingnehmer wurde entsprechend der Vorsteuerabzug aus der Rechnung der Leasinggesellschaft versagt. Die nunmehr zu Unrecht ausgewiesene Umsatzsteuer schuldete der Leasingnehmer hingegen weiter. Er hat jedoch die Möglichkeit die Rechnung zu berichtigen.

Konsequenz

Der BFH weist in dem Urteil ausdrücklich darauf hin, dass bei Sale-and-Lease-back-Verträgen aus umsatzsteuerlicher Sicht eine Darlehensgewährung vorliegen kann, jedoch nicht vorliegen muss. Eine Darlehensgewährung ist anzunehmen, wenn die Gesamtumstände ergeben, dass der zivilrechtlichen Übertragung des Leasingguts vom Leasingnehmer an den Leasinggeber lediglich eine Sicherungs- und Finanzierungsfunktion zukommt, vergleichbar einer Sicherungsübereignung. Im Zweifel sollte der steuerliche Berater zu Rate gezogen werden.

11. Bier vs. Branntwein

Kernproblem

Die Biersteuer beträgt ca. 10 Cent pro Liter, die Branntweinsteuer hingegen ca. 13 Euro pro Liter reinen Alkohols. Für Alkopops wird zusätzlich zur Branntweinsteuer die Alkopopsteuer erhoben. Produkte die der Biersteuer unterliegen sind hiervon nicht betroffen. Auf Grund dieser Unterschiede in der steuerlichen Belastung ist für die Getränkehersteller die Abgrenzung zwischen Bier und Branntwein von erheblicher Bedeutung.

Entscheidung

In dem vom BFH zu beurteilenden Fall hatte ein deutscher Getränkehersteller ein Vorprodukt (malt beer base) aus den Niederlanden bezogen. Unter Zusatz von Limonade wurde hieraus in Deutschland ein alkoholhaltiges Mischgetränk hergestellt. Zur Herstellung des Vorprodukts wurde Bier verwendet. Nach Abschluss des Produktionsverfahrens wies das Vorprodukt jedoch für Bier untypische Eigenschaften auf, z. B. einen wesentlich niedrigeren Bitterwert. Nach Ansicht des BFH ist für die steuerliche Einordnung entscheidend, ob das Produkt geschmacklich und vom Aussehen her Bier entspricht. Ist dies nicht gegeben, so ist es unerheblich, dass es sich bei dem zur Herstellung verwendeten Ausgangsprodukt um Bier handelt. Das Vorprodukt unterliegt daher der Branntweinsteuer.

Konsequenz

Wird Bier zur Herstellung alkoholhaltiger Produkte verwendet, unterliegen diese nur dann der günstigeren Biersteuer, wenn auch das fertige Produkt die für Bier charakteristischen Eigenschaften aufweist.

12. Leistungen eines Konsularservices

Kernproblem

Im Umsatzsteuerrecht wird zwischen Haupt- und Nebenleistungen unterschieden. Nebenleistungen teilen das Schicksal der Hauptleistung. Ist die Hauptleistung steuerpflichtig, so gilt dies auch für die Nebenleistung. Die genaue Abgrenzung von Neben- und Hauptleistung ist insbesondere dann von Bedeutung, wenn sich aus der Qualifikation einer Leistung als Nebenleistung andere umsatzsteuerliche Folgen ergeben als bei der Annahme einer selbständigen Hauptleistung.

Entscheidung

Der BFH hatte den Fall eines Konsularservices zu beurteilen. Dieser beschaffte Einreisedokumente in die „Gemeinschaft Unabhängiger Staaten“ (GUS). Zur Erteilung der Visa war die Vorlage einer Reisebestätigung nötig, die von Referenzunternehmen in den Reiseländern ausgestellt wurden. Hierin gewährten die Referenzunternehmen die Betreuung der Reisenden in den Reiseländern, z. B. bei einer Erkrankung. Der Konsularservice stellte den Kunden die eigenen Leistungen, die Konsulatsgebühren sowie die Entgelte für die Referenzunternehmen in Rechnung. Nur die eigenen Leistungen unterwarf der Konsularservice der Umsatzsteuer. Das Finanzamt sah in den erbrachten Leistungen hingegen eine einheitliche, steuerpflichtige Leistung, da diese letztendlich dem Ziel der Visa-Beschaffung dienten. Der BFH teilt im Ergebnis die Ansicht des Unternehmens. Er weist zunächst auf die EuGH-Rechtsprechung hin, demgemäß i. d. R. jede Dienstleistung als eigene, selbständige Leistung zu betrachten ist, sofern keine künstliche Aufteilung einer wirtschaftlichen einheitlichen Leistung vorliegt. Eine Nebenleistung liege dann vor, wenn die Leistung für den Empfänger keinen eigenen Zweck hat. Nach Ansicht des BFH stellt die Besorgung der Betreuungsleistungen jedoch eine von der Beschaffung der Reisepapiere unabhängige Leistung dar, da diese für die Reisenden eine eigenständige Bedeutung – vergleichbar einem Schutzbrief – hat, unabhängig von der konkreten Inanspruchnahme.

Konsequenz

Der Fall zeigt die in der Praxis bestehenden Probleme auf, Haupt- und Nebenleistungen voneinander abzugrenzen. Im Zweifel sollte der steuerliche Berater zu Rate gezogen werden.

13. Sonderabschreibung nach degressiver AfA zulässig

Einführung

Werden steuerliche Sonderabschreibungen auf ein Wirtschaftsgut vorgenommen, so bestimmt § 7a Abs. 4 EStG, dass daneben für dasselbe Wirtschaftsgut lediglich die lineare AfA zulässig ist. Der Steuerpflichtige soll also nicht zwei steuerliche Vergünstigungen gleichzeitig in Anspruch nehmen. Fraglich war bisher, ob damit Sonderabschreibungen nicht mehr angesetzt werden dürfen, wenn für ein Wirtschaftsgut in früheren Jahren degressive Abschreibungen vorgenommen wurden.

Entscheidung

Der BFH hat nun entschieden, dass sich das Verbot der gleichzeitigen Geltendmachung von Sonderabschreibung und degressiver AfA nur auf denselben Veranlagungszeitraum bezieht. Im entschiedenen Fall hatte die klagende GmbH im Jahr 1998 eine Maschine erworben und degressiv abgeschrieben. Im Jahr 2000 nahm die GmbH eine Sonderabschreibung nach dem Fördergebietsgesetz vor. Nachdem im Rahmen einer Außenprüfung die Sonderabschreibung wegen der gleichzeitigen degressiven AfA nicht anerkannt worden war, legte die GmbH eine berichtigte Bilanz vor, die neben der Sonderabschreibung nunmehr die lineare AfA vorsah. Der BFH hielt die Bilanzberichtigung für zulässig. Er hat die Frage offen gelassen, ob die ursprüngliche Bilanz gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verstieß. Allein der Verstoß gegen steuerrechtliche Vorschriften reiche aus, um eine Bilanzberichtigung zu ermöglichen. Bestehen mehrere Möglichkeiten einer Bilanzberichtigung – hier entweder der Verzicht auf die Sonderabschreibung oder der Wechsel von der degressiven zur linearen AfA – so steht es dem Unternehmer frei, für welche Form der Berichtigung er sich entscheidet.

Konsequenz

Sieht der Gesetzgeber die Möglichkeit von Sonderabschreibungen innerhalb eines bestimmten Zeitraums ab der Anschaffung/Herstellung eines Wirtschaftsgutes vor, so kann es nach der nunmehr gesicherten Rechtsprechung je nach Lage des Einzelfalls für den Steuerpflichtigen günstig sein, zunächst für einige Jahre die degressive AfA und erst danach die Sonderabschreibung vorzunehmen bei gleichzeiti-

gem Wechsel auf die lineare AfA. Für Sonderabschreibungen nach § 7g EStG hat das Urteil allerdings keine Konsequenzen, denn die Vorschrift erlaubte (als Ausnahmeregelung) schon bisher die gleichzeitige Beanspruchung von degressiver AfA und Sonderabschreibung.

14. Teilwertabschreibung nur bei voraussichtlich dauernder Wertminderung

Einführung

Seit dem Jahr 1999 ist eine Teilwertabschreibung auf ein Wirtschaftsgut in der Steuerbilanz nur noch möglich, wenn es sich um eine voraussichtlich dauernde Wertminderung handelt. Insbesondere bei besonders langlebigen Wirtschaftsgütern, z. B. Gebäuden, stellt sich damit die Frage, wie lange der Zeitraum der voraussichtlichen Wertminderung sein und im Streitfall auch nachgewiesen werden muss.

Entscheidung

Der BFH hat nun entschieden, dass bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt, wenn der Teilwert des Wirtschaftsgutes zum Bilanzstichtag mindestens für die halbe Restnutzungsdauer unter dem planmäßigen Buchwert liegt. Die BFH-Richter haben damit die Verwaltungsauffassung bestätigt und gleichzeitig das erstinstanzliche Urteil des FG Münster aufgehoben. Darin hatte das Finanzgericht noch entschieden, dass eine Prognose über einen längeren Zeitraum als fünf Jahre generell nicht möglich sei und deshalb eine Wertminderung über diesen Zeitraum stets als dauernd anzusehen sei.

Konsequenz

Nimmt der Steuerpflichtige in seiner Steuerbilanz eine Teilwertabschreibung vor, so muss er nicht nur die Wertminderung zum Bilanzstichtag belegen, sondern gleichzeitig auch die voraussichtliche Entwicklung von Teilwert und Buchwert in der Zukunft prognostizieren. Handelt es sich um ein Wirtschaftsgut mit langer (Rest-) Nutzungsdauer, so kann sich diese Prognose aufwendig und schwierig gestalten. Es darf zudem bezweifelt werden, ob eine derart enge Auslegung des Begriffs der dauernden Wertminderung mit dem handelsrechtlichen Vorsichtsprinzip zu vereinbaren ist.

15. Bilanzberichtigung bei geänderter oder erstmaliger Rechtsprechung

Einführung

Die nachträgliche Berichtigung einer Bilanz setzt voraus, dass die ursprünglich eingereichte Bilanz den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung oder speziellen steuerlichen Vorschriften nicht entspricht. Fraglich war bisher, ob eine Bilanz auch berichtigt werden kann, wenn sie sich bei rückschauender Betrachtung als unrichtig erweist, etwa weil der BFH seine Rechtsprechung geändert hat oder eine bisher offene Rechtsfrage erstmals entschieden hat.

Entscheidung

Nach einer Entscheidung des BFH ist ein Bilanzansatz im Sinne jener Vorschrift richtig, wenn sie denjenigen Kenntnisstand widerspiegelt, den der Kaufmann im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung bei pflichtgemäßer und gewissenhafter Prüfung haben konnte. Deshalb führt eine Änderung der Rechtsprechung auch nicht zur Unrichtigkeit eines Bilanzansatzes, der der zur Zeit der Bilanzaufstellung vorliegenden höchstrichterlichen Rechtsprechung entspricht. Ist eine Bilanzierungsfrage im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung noch ungeklärt, so soll jede der kaufmännischen Sorgfalt entsprechende Bilanzierung als richtig angesehen werden. Im Streitfall hatte der Eigenbetrieb eines Landkreises nachträglich für das Jahr 1997 die Berücksichtigung einer Rückstellung für künftige Beihilfeleistungen an Pensionäre beantragt. Der BFH lehnte diesen Antrag ab, weil eine entsprechende Rückstellungspflicht erst durch das BFH-Urteil v. 30.1.2002, I R 71/00, BStBl 2003 II S. 279 und damit nach Aufstellung der Bilanz für das Jahr 1997 festgestellt wurde.

Konsequenz

Insbesondere zu aktuellen, noch nicht entschiedenen Fragen der Rückstellungsbildung vertritt die Finanzverwaltung häufig eine restriktive Auffassung, wie die Beispiele der Rückstellungen für Aufbewahrungspflichten von Geschäftsunterlagen oder für Altersteilzeit-Arbeitsverhältnisse in der jüngeren Vergangenheit gezeigt haben. In derartigen Fällen kann Unternehmen nicht geraten werden, zunächst eine Bilanzierung im Sinne der Verwaltungsauffassung vorzunehmen in der Erwartung, bis zum Abschluss ei-

ner Außenprüfung und zur Bestandskraft der entsprechenden Bescheide werde die Frage schon höchst-richterlich entschieden sein. Nach dem Urteil des BFH dürfte in diesen Fällen eine nachträgliche Bilanzberichtigung ausscheiden.

16. Liebhaberei bei einem Baugeräteverleih

Kernproblem

Eine Gewinnerzielungsabsicht ist Voraussetzung für das Vorliegen von Einkünften aus Gewerbebetrieb. Auch eine andere einkommensteuerlich relevante Betätigung oder Vermögensnutzung setzt die Absicht voraus, auf Dauer gesehen nachhaltig Überschüsse zu erzielen. Nicht selten werden anhaltende Verluste von der Finanzverwaltung zum Anlass genommen werden, die steuerliche Berücksichtigung zu überprüfen. Während es im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung durch den Erlass umfangreicher BMF-Schreiben und die Rechtsprechung der letzten Jahre eine gewisse Rechtssicherheit gibt, herrscht insbesondere im Fall der gewerblichen Tätigkeit wegen divergierender Rechtsprechung weiter Rechtsunsicherheit.

Bisherige Rechtslage

Nach ständiger Rechtsprechung ist Gewinnerzielungsabsicht das Streben nach Betriebsvermögensmehrung in Gestalt eines Totalgewinns. An dieser Absicht fehlt es, wenn die Prognose des zu erwirtschaftenden Totalgewinns negativ ist und der Steuerpflichtige die verlustbringende Tätigkeit nur aus im Bereich seiner Lebensführung liegenden persönlichen Gründen und Neigungen ausübt. Das kann nur anhand äußerlicher Merkmale beurteilt werden. Wenn die Tätigkeit nicht typischerweise dazu bestimmt und geeignet ist, private Neigungen zu befriedigen, können die Reaktionen des Steuerpflichtigen auf die längere Verlustperiode von entscheidender Bedeutung sein. So können nach Auffassung des BFH eingeleitete Umstrukturierungsmaßnahmen als geeignetes Beweisanzeichen angesehen werden, wenn nach dem damaligen Erkenntnishorizont aus der Sicht eines vernünftig denkenden Gewerbetreibenden eine hinreichende Wahrscheinlichkeit dafür bestand, dass die Maßnahme innerhalb eines überschaubaren Zeitraums zum Erreichen der Gewinnzone führen würde.

Entscheidung

Seit Gründung vor über 14 Jahren waren im Fall eines Baugeräteverleihs lediglich Verluste erzielt worden. Obwohl es sich hierbei um keinen typischen Liebhabereibetrieb handelte, hat das FG München die Verluste der Streitjahre nicht zum Abzug zugelassen. Dabei hat es das vorliegende Unterlassen geeigneter Umstrukturierungsmaßnahmen im Hinblick auf das nicht marktgerechte Verhalten als entscheidendes Beweisanzeichen für eine fehlende Gewinnerzielungsabsicht gewertet. Allein die Hoffnung auf eine bessere Konjunktur reiche nicht aus.

Konsequenz

Die Urteilsbegründung zeigt auf, welche Maßnahmen hätten ergriffen werden müssen, um den steuerlichen Verlust zu retten, nämlich eine betriebswirtschaftliche Analyse und das Einleiten mittelfristig wirksamer Umstrukturierungsmaßnahmen. Eine geeignete Maßnahme aus Sicht des BFH kann auch das Bemühen um eine Betriebsbeendigung sein, wenn die Aussichtslosigkeit der Eignung des Betriebs zur Erzielung eines Totalgewinns erkannt wird.

17. Lohnsteuerabzug auf verbilligte Warenüberlassung im Konzern

Kernproblem

Gewährt eine Konzerngesellschaft den Arbeitnehmern einer anderen Konzerngesellschaft durch verbilligten Warenbezug einen Preisvorteil, stellt dies Arbeitslohn im Sinne einer „Lohnzahlung durch Dritte“ dar. Strittig war bis 2003, ob und inwieweit eine konzernangehörige Gesellschaft Lohnsteuer einzubehalten hat, wenn ihre Arbeitnehmer auf ihrem Firmengelände verbilligt Waren von einer Schwestergesellschaft erwerben. Ab 2004 ist dies durch eine entsprechende Gesetzesänderung unstrittig der Fall.

Rechtslage

Zum Arbeitslohn gehören auch Vorteile, die für eine Beschäftigung laufend oder einmalig gewährt werden (§ 19 Abs. 1 Nr. 1 und Satz 2 EStG). Auch die Bezeichnung oder in welcher Form die Vorteile gewährt werden, ist unerheblich (§ 2 Abs. 1 Satz 3 LStDV). Zu den Einnahmen gehören auch geldwerte

Vorteile; dazu zählen auch Preisnachlässe, die der Arbeitgeber aufgrund des Dienstverhältnisses einzelnen oder allen Arbeitnehmern auf eigene Waren oder Dienstleistungen einräumt (Personalrabatte, Belegschaftsverkäufe, usw.). Auch Zuwendungen dieser Art durch Dritte können Arbeitslohn sein. Der inländische Arbeitgeber hat dann bei jeder Lohnzahlung die Verpflichtung zur Einbehaltung der Lohnsteuer vom Arbeitslohn (inkl. der Lohnzahlungen durch Dritte) für Rechnung des Arbeitnehmers (§ 38 Abs. 3 EStG). Eine Lohnzahlung durch Dritte ist dann gegeben, wenn ein anderer als der Arbeitgeber den Arbeitslohn zahlt.

Entscheidung

Der BFH hat kürzlich zur Lohnsteuereinbehaltungspflicht bei Gewährung von verbilligtem Wareneinkauf im Konzern entschieden. Eine Konzerntochtergesellschaft ist nach der bis einschließlich 2003 geltenden Gesetzeslage demnach nicht verpflichtet, für den verbilligten Wareneinkauf ihrer Arbeitnehmer Lohnsteuer einzubehalten, wenn diese in einem von einer Schwestergesellschaft in eigener Regie betriebenen Belegschafts-Verkaufsladen einkaufen. Der Arbeitgeber muss den von einem Dritten gewährten Vorteil des verbilligten Wareneinkaufs, der wie wirtschaftlich getragener Arbeitslohn zu sehen ist, bis 2003 nur dann dem Lohnsteuerabzug unterwerfen, wenn die Zahlung des Dritten u. a. im Rahmen des Dienstverhältnisses erfolgt, durch eine Arbeitsleistung für den Arbeitgeber veranlasst wurde und der Arbeitgeber weiß oder erkennen kann, dass derartige Leistungen erbracht werden.

Konsequenz

Erbringt eine konzernangehörige Gesellschaft Leistungen an die Arbeitnehmer einer anderen konzernangehörigen Gesellschaft, so kann daraus nicht eine mittelbare, partielle Arbeitgeberschaft der leistenden Konzerngesellschaft hergeleitet werden. Vielmehr kann nach Auffassung des BFH die Pflicht zur Einbehaltung der Lohnsteuer stets nur diejenige Gesellschaft betreffen, die nach den abgeschlossenen Arbeitsverträgen Arbeitgeberin ist. Bis 2003 unterliegen derartige Drittlöhne dem Lohnsteuerabzug durch den Arbeitgeber nur insoweit, als dieser über deren Höhe in Kenntnis gesetzt wird, z. B. dadurch, dass er in den Vorgang eingeschaltet wird, oder dass seine Arbeitnehmer über derartige Vorteile Angaben machen. Nach der für die Streitjahre geltenden Gesetzeslage hatte der Arbeitgeber aber gar keine Handhabe, derartige Angaben seiner Arbeitnehmer durchzusetzen.

Praxishinweise

Im Urteilsfall des BFH war die Konzerngesellschaft nach den Feststellungen des Gerichtes nicht darüber unterrichtet, welche Einkaufsvorteile ihre Arbeitnehmer jeweils in der Verkaufsstelle der Schwestergesellschaft erzielten, zumal diese eine Mischkalkulation betrieb, also nicht alle Artikel verbilligt anbot. Mit hin hatte die Klägerin nach den vorstehenden Grundsätzen dafür keine Lohnsteuer einzubehalten.

Das Betriebsstättenfinanzamt hätte vom Arbeitgeber auch unter den im Einkommensteuergesetz (§ 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i. V. m. Abs. 3 EStG) genannten weiteren Voraussetzungen Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz nachfordern können, soweit der Arbeitgeber in einer größeren Zahl von Fällen entgegen der steuerlichen Vorschriften (§ 38 EStG) die Lohnsteuer nicht vorschriftsmäßig vom Arbeitslohn einbehalten hat. Die pauschalierte Lohnsteuer darf nur für solche Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erhoben werden, die dem Lohnsteuerabzug unterliegen, wenn der Arbeitgeber keinen Pauschalierungsantrag gestellt hätte. Dies traf auf die im Fall des BFH, Urteil v. 10.5.2006, IX R 82/98, BFH/NV 2006 S. 1569 gewährten Einkaufsvorteile aber nach Auffassung des erkennenden Senats nicht zu.

Das EStG ist mit Wirkung ab 2004 mit Rücksicht auf verschiedene BFH-Urteile geändert worden ist, um auch Rabatte an Arbeitnehmer konzernangehöriger Gesellschaften erfassen zu können. Danach besteht ab 2004 die Pflicht zur Einbehaltung von Lohnsteuer für Drittlöhne, wenn der Arbeitgeber „weiß oder erkennen kann“, dass Drittlöhne erbracht werden. Im Zusammenhang damit sind nunmehr besondere Anzeigepflichten der Arbeitnehmer normiert worden, deren Verletzung - nach einer entsprechenden Anzeige des Arbeitgebers - zur Nachforderung der Lohnsteuer beim Arbeitnehmer, nicht aber beim Arbeitgeber führt; auch haftet der Arbeitgeber in diesem Fall nicht (§ 38 Abs. 4 Sätze 3 und 4, § 42d Abs. 2 EStG in der ab 2004 geltenden Fassung).

18. Schmiergelder sind steuerpflichtig

Kernproblem

Das Steuerrecht kennt insgesamt sieben Einkunftsarten (§ 2 EStG). Arbeitnehmer z. B. werden mit Al-

lem, was sie für Ihre Tätigkeit erhalten, nur in der Einkunftsart „nichtselbständige Arbeit“ (§ 19 EStG) erfasst. Erhält der Arbeitnehmer ohne Wissen und Duldung durch den Arbeitgeber neben dem Gehalt auch Schmier- oder Bestechungsgelder von Dritten, stellt sich die Frage nach der Versteuerung dieser Gelder.

Rechtslage

Zu den „sonstigen Einkünften“ (§ 22 Nr. 3 EStG) gehören insbesondere Leistungen für jedes Tun, Unterlassen oder Dulden, das Gegenstand eines entgeltlichen Vertrages sein kann und das um des Entgelts willen erbracht wird. Hierzu gehört auch das einem Arbeitnehmer von Dritten gezahlte Bestechungsgeld. Weil das einem Arbeitnehmer von Dritten gezahlte Bestechungsgeld ohne Wissen und entgegen den Interessen des Arbeitgebers gezahlt wurde, ist es nicht durch das Dienstverhältnis veranlasst und deshalb kein steuerbarer Arbeitslohn, wohl aber eine Einnahme.

Entscheidung

Das FG München hat kürzlich entschieden, dass ein Angestellter einer Kommune, der Bestechungsgelder dafür erhalten hatte, dass er Schmiergeldzahlungen an ihm unterstellte Mitarbeiter duldete, insoweit weder Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, noch Einkünfte aus Gewerbebetrieb, sondern sonstige Einkünfte (§ 22 Nr. 3 EStG) erzielte. Weil Angestellter und Mitarbeiter dabei auch nicht gemeinschaftlich den Tatbestand der Einkunftserzielung verwirklichten, war jeder für sich alleine Steuererklärungspflichtig.

Praxishinweis

Zu beachten ist, dass Schmiergelder beim Geber vom steuerlichen Abzug ausgeschlossen sind, falls der Empfänger wegen des Schmiergelds rechtskräftig bestraft, das Verfahren eingestellt, rechtskräftig ein Bußgeld verhängt ist oder eine rechtswidrige Tat i. S. der Bestechungstatbestände des StGB vorliegt. Bei hinreichendem Tatverdacht haben Gerichte, Staatsanwaltschaften und Verwaltungsbehörden dies dem zuständigen Finanzamt für Zwecke des Besteuerungsverfahrens und zur Verfolgung von Straftaten und Steuerordnungswidrigkeiten mitzuteilen.

GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer

1. Nun doch keine Rentenversicherungspflicht für GmbH-Geschäftsführer

Nachdem das Bundessozialgericht Ende 2005 entschieden hatte, dass neben denjenigen Geschäftsführern einer GmbH, die bisher als abhängig beschäftigte Arbeitnehmer gesetzlich versichert waren, grundsätzlich auch alle selbständigen GmbH-Geschäftsführer rentenversicherungspflichtig seien, beschloss jetzt der Gesetzgeber eine klarstellende Änderung des § 2 Satz 1 Nr. 9 SGB VI.

Bisherige Rechtslage

Danach waren alle Personen in die Rentenversicherungspflicht einbezogen, „die a) im Zusammenhang mit ihrer selbständigen Tätigkeit regelmäßig keinen versicherungspflichtigen Arbeitnehmer beschäftigen, dessen Arbeitsentgelt aus diesem Beschäftigungsverhältnis regelmäßig 400 EUR im Monat übersteigt, und b) auf daher und im Wesentlichen nur für einen Auftraggeber tätig sind“. In bewusster Abkehr zur jahrelangen Praxis war nach Ansicht des BSG jedoch einzig entscheidend, ob ein im Verhältnis zu „seiner“ GmbH nicht abhängig beschäftigter Geschäftsführer die Voraussetzungen für die Rentenversicherungspflicht in persona erfüllt, insbesondere ob die GmbH sein einziger Auftraggeber ist. Die GmbH sei der allein in Betracht kommende „Auftraggeber“ (i. S. v. § 2 Satz 1 Nr. 9b SGB VI).

Künftige Rechtslage

Die Änderungen in § 2 Satz 1 Nr. 9 SGB VI beseitigen die durch die BSG-Entscheidung entstandene Unsicherheit und schreiben die bisherige Praxis der Rentenversicherungsträger fest. Danach kommt es darauf an, wie viele Auftraggeber die GmbH ihrerseits hat und welche wirtschaftlichen oder rechtlichen Außenbeziehungen sie unterhält oder ob sie versicherungspflichtige Arbeitnehmer beschäftigte. Gleichzeitig bestätigt die Gesetzesänderung die Rentenversicherungspflicht von Gesellschafter-Geschäftsführern, deren GmbH keine Mitarbeiter hat und im Abrechnungszeitraum nur für einen Auftraggeber tätig war. Der Gesetzgeber hat damit dankenswerterweise schnell auf das umstrittene Urteil des BSG vom 24.11.2005 reagiert.

2. Eingabefehler bei Rechtsmittelauftrag per E-Mail: Keine Wiedereinsetzung

Wer seinem Rechtsanwalt einen Rechtsmittelauftrag per E-Mail zuleitet, ist nicht ausreichend entschuldigt, wenn die E-Mail ihr Ziel wegen eines Eingabefehlers nicht erreicht. Mit dieser Begründung lehnte das OLG Nürnberg ein Gesuch auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ab.

Sachverhalt

Nachdem der Beklagte einen Prozess verloren hatte, legte der Prozessbevollmächtigte Berufung ein, allerdings nach Fristablauf. Gleichzeitig wurde Wiedereinsetzung in den vorigen Stand wegen der Versäumung der Berufungsfrist beantragt. Zur Begründung machte der Beklagte geltend, er habe seinem Prozessbevollmächtigten kurz vor Ablauf der Berufungsfrist per E-Mail den Auftrag erteilt, Berufung einzulegen. Diese E-Mail sei auch nicht als unzustellbar zurückgekommen. Die Richtigkeit dieser Behauptung versicherte der Beklagte an Eides Statt und legte einen Ausdruck der fraglichen E-Mail vor. In der Kanzlei seines Prozessbevollmächtigten sei die E-Mail aber nie angekommen, was die zuständige Rechtsanwaltsfachangestellte an Eides Statt versicherte.

Entscheidung

Das OLG lehnte den Antrag auf Wiedereinsetzung ab, da nicht glaubhaft gemacht sei, dass der Beklagte ohne Verschulden verhindert gewesen sei, die Berufungsfrist zu wahren. Nach Ansicht des OLG wäre der Beklagte ausreichend entschuldigt, wenn er seinen Prozessbevollmächtigten tatsächlich rechtzeitig per E-Mail den Auftrag erteilt hätte, Rechtsmittel einzulegen. Dem stehe aber die ebenfalls mittels einer eidesstattlichen Versicherung glaubhaft gemachten Behauptung der Rechtsanwaltsfachangestellten des Prozessbevollmächtigten, zu keinem Zeitpunkt den Eingang einer E-Mail des Beklagten festgestellt zu haben. Wenn der gesamte Sachvortrag des Beklagten und beide eidesstattlichen Versicherungen richtig sein sollten, so das OLG, dann müsste die E-Mail trotz korrekter Adressierung völlig spurlos im Internet verschwunden sein. Das sei jedoch völlig unwahrscheinlich.

Dann jedoch bleibe als Erklärung entweder ein Fehler des Beklagten bei der Bedienung seines Computers oder ein Fehler in der Kanzlei seines Prozessbevollmächtigten. Gegen die Richtigkeit der ersten Annahme spreche die eidesstattliche Versicherung des Beklagten; gegen die der zweiten die eidesstattliche Versicherung der Rechtsanwaltsfachangestellten. Insoweit konnte sich das OLG nicht festlegen, welcher der beiden eidesstattlichen Versicherungen der Vorzug zu geben sei. Die Möglichkeit, dass dem Beklagten bei der Erstellung und Versendung der E-Mail ein Fehler unterlaufen ist, erachteten die Nürnberger Richter nicht als so ungewöhnlich, dass sie ganz außer Betracht bleiben könnte. Wegen Versäumung der Berufungsfrist verwarf es daher das Rechtsmittel des Beklagten als unzulässig.

Praxishinweis

Die Entscheidung zeigt nochmal, dass im Geschäftsverkehr mit E-Mails erhöhte Vorsicht geboten ist, gerade wenn es um Fristsachen geht. Daneben zeigt es aber auch, wie sorgfältig Anträge auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand verfasst werden müssen.

3. Fehlbeträge in der Regel keine vGA

Einführung

Die Finanzverwaltung führt im Rahmen von Betriebsprüfungen – neuerdings auch unterstützt durch EDV-technische Prüfverfahren – häufig Nachkalkulationen von Einnahmen, insbesondere in konsumnahen Branchen, durch. Werden dabei Fehlbeträge festgestellt, so stellt sich die Frage nach deren steuerlicher Behandlung.

Entscheidung

Die Betriebsprüfung hatte bei einer Gaststätte, die in der Rechtsform einer GmbH betrieben wurde, Fehlbeträge festgestellt und diese Einkünfte dem Gesellschafter-Geschäftsführer als verdeckte Gewinnausschüttung zugerechnet. Zur Begründung hatte die Finanzverwaltung ausgeführt, dass Fehlbeträge in beträchtlicher Höhe nicht ohne Wissen des Gesellschafter-Geschäftsführers hätten entstehen können. Es sei daher ausgeschlossen, dass fremde Dritte die Abrechnungen manipuliert hätten. Der BFH sieht dies anders: Selbst wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer die Manipulationen selbst durchgeführt hat, genügt dies nicht, um ihm auch Einkünfte zuzurechnen. Dies wäre nur dann richtig, wenn feststeht, dass

er oder ihm nahe stehende Personen die Gelder an sich genommen haben. Das Finanzamt trägt hierfür die Beweislast. Verbleibt hingegen die Möglichkeit, dass die Gelder zur Entlohnung des Bedienungspersonals verwandt wurden, scheidet die Annahme einer vGA aus.

Konsequenz

Nach den Ausführungen des BFH dürfte bei Fehlbeträgen in der Kalkulation einer GmbH in aller Regel keine doppelte Bestrafung durch Hinzurechnung bei der Gesellschaft und dem Gesellschafter erfolgen. Anders liegt der Fall allerdings, wenn eindeutig feststeht, dass der Gesellschafter oder ihm nahe stehende Personen die Gelder an sich genommen haben.

4. Maßgeblichkeit gilt nicht bei fehlerhafter Handelsbilanz

Einführung

Für Steuerpflichtige, die aufgrund handelsrechtlicher Vorschriften zur Buchführung verpflichtet sind, bestimmt § 5 Abs. 1 EStG die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz. Diese gilt insbesondere für die Inanspruchnahme steuerlicher Wahlrechte. Fraglich war, ob das auch im Falle einer fehlerhaften Handelsbilanz gilt.

Entscheidung

Der BFH hat diese Frage verneint. Nach Auffassung der obersten Finanzrichter ist beispielsweise eine Rückstellung in der Steuerbilanz auch dann zu bilden, wenn sie in der Handelsbilanz zu Unrecht nicht gebildet wurde. Denn die Vorschrift des § 5 Abs. 1 EStG verweise nicht auf den Inhalt der im konkreten Fall aufgestellten Handelsbilanz, sondern nur auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Ein Ansatz in der Handelsbilanz ist deshalb nur dann für die Besteuerung maßgeblich, wenn er diesen Grundsätzen entspricht. Im Streitfall war eine Pensionsrückstellung in der Handelsbilanz mit einem zu niedrigen Wert ausgewiesen worden, weil eine Pensionserhöhung zu Unrecht nicht berücksichtigt worden war. Die BFH-Richter setzten in der Steuerbilanz den zutreffenden, höheren Rückstellungsbetrag an.

Konsequenz

Der BFH-Beschluss stellt klar, dass die Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz nicht im Sinne einer strengen Verknüpfung beider Rechenwerke zu verstehen ist. Stellt sich nach Aufstellung und Feststellung des Jahresabschlusses heraus, dass dieser materiell fehlerhaft ist, so kann dieser Fehler in der Steuerbilanz dennoch berichtigt werden. Dazu ist es nicht erforderlich, dass die Handelsbilanz – etwa aufgrund Nichtigkeit – ebenfalls korrigiert wird.

5. Fehler des Fahrtenbuchs schädlich für das komplette Jahr

Kernproblem

Überlässt der Arbeitgeber einem Arbeitnehmer ein betriebliches Fahrzeug zur Nutzung und ist dabei eine private Nutzung nicht ausgeschlossen, ist für die Überlassung des Fahrzeugs ein geldwerter Vorteil anzusetzen, der sich üblicherweise nach der 1 % Methode ermittelt. Wer eine günstigere Besteuerung im Verhältnis der direkt zuzuordnenden Aufwendungen anstrebt, muss ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch führen. Nicht selten kommt es jedoch durch die Finanzverwaltung zur Beanstandung des Fahrtenbuchs und so stellt sich die Frage, ob sich dies nur auf den jeweiligen Kalendermonat oder das gesamte Kalenderjahr nachteilig auswirkt.

Bisherige Rechtslage

Zur ordnungsgemäßen Führung eines Fahrtenbuchs gibt es eine Fülle von Einzelfallentscheidungen. Die Finanzverwaltung verlangt neben der Unterscheidung von beruflichen/betrieblichen und privaten Fahrten grundsätzlich Datum und Kilometerstand zu Beginn und am Ende jeder einzelnen Auswärtstätigkeit, Reiseziel und bei Umwegen auch die Reiseroute sowie Reisezweck und aufgesuchte Geschäftspartner. Wenn das Fahrtenbuch mehrere ins Gewicht fallende Mängel aufweist, dann ist es nicht ordnungsgemäß. Die Folge ist der Ansatz der 1 % Methode. Die Frage der zeitanteiligen oder ganzjährigen Auswirkung blieb jedoch höchstrichterlich ungeklärt. In der Praxis ist eine kalenderjahrbezogene Sachbezugsermittlung die Regel.

Entscheidung

Das FG Köln hat in seiner Entscheidung mehrere Streitfragen aufgegriffen. Zu Gunsten des Steuerbürgers vertritt der Senat die Auffassung, dass kleinere Mängel nicht zur Verwerfung des Fahrtenbuchs führen (so geschehen bei der fehlenden Aufzeichnung einer Tankfahrt; anders jedoch in einem Kalenderjahr mit fünf fehlenden Tankfahrten und Ungereimtheiten bei einer weiteren Fahrt). Wenn jedoch das Fahrtenbuch verworfen wird, dann gelten die Rechtsfolgen für das gesamte Jahr bzw. bis zu einem Fahrzeugwechsel. Ansonsten würde der Zweck der vereinfachenden 1 % Methode verfehlt. Zudem kann die Behauptung, es würde überhaupt keine Privatfahrt durchgeführt, nur durch ein Fahrtenbuch nachgewiesen werden.

Konsequenz

Die Auffassung des FG ist schlüssig, jedoch ist die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen. Daher sollte bei ähnlichen Sachverhalten das Offenhalten erwogen werden, das Verfahren offenzuhalten oder selbst den Rechtsweg zu beschreiten.

Ihre Steuerkanzlei Urban

Bernd Urban
vereidigter Buchprüfer Steuerberater

Albgastr. 14 E, 76287 Rheinstetten-Forchheim
Tel. 0721/160894-52; Fax 0721/160894-53
www.steuerkanzlei-urban.de
oder
www.steuerberater-urban.com