

Finas GmbH

Steuerberatungsgesellschaft - Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Südliche Auffahrtsallee 75, 80639 München (Nymphenburg)
Telefon: (089) 17 30 05 -50 Telefax: (089) 17 30 05 -56
e-mail: beratung@finas.m.uunet.de
<http://www.finas.com>

Mandanten-Rundschreiben 01/2007

Anhebung des Grunderwerbsteuersatzes • Steuerermäßigung bei Handwerkerleistungen • Jahresabschlusspublizität • Grundstücksbewertung bei Erbfällen • Beilage: Aktuelle Hinweise zur Lohnsteuer und Sozialversicherung

Sehr geehrte Damen und Herren,

zum Jahreswechsel ist eine Vielzahl von steuerlichen Änderungen in Kraft getreten. Auf wichtige Aspekte gehen wir in dem folgenden Rundschreiben ein. Herauszuheben sind die angehobene Grunderwerbsteuer im Land Berlin und Änderungen bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer. Daneben ist die Umstellung der Handelsregister auf eine elektronische Registerführung für Unternehmer von besonderer Bedeutung. Damit geht für publizitätspflichtige Unternehmen, also insbesondere für die GmbH und die GmbH & Co. KG, eine deutliche Verschärfung der Jahresabschlusspublizität einher, da zukünftig die Einhaltung der Publizitätspflichten von Amts wegen und flächendeckend geprüft und ein Verstoß hiergegen dann geahndet werden soll.

Daneben sind wichtige Schreiben der Finanzverwaltung erschienen. So insbesondere zur Steuerermäßigung bei haushaltsnahen Dienstleistungen und Handwerkerleistungen. Die Finanzverwaltung stellt insbesondere zur Abgrenzung der handwerklichen Tätigkeiten und zur Inanspruchnahme durch Eigentümer von Eigentumswohnungen einige Punkte zu Gunsten der Steuerpflichtigen klar.

Hinzuweisen ist auf die Sonderbeilage mit aktuellen Hinweisen zur Lohnsteuer und Sozialversicherung. Eingegangen wird nicht nur auf die zu beachtenden gesetzlichen Änderungen, sondern auch auf Gestaltungsmöglichkeiten zur Einsparung von Lohnsteuer.

Mit freundlichen Grüßen
Finas GmbH

Horst R. Bauer
WP/StB

Dr. Joachim Gabloffsky
WP/StB

Friedrich Trautmann
WP/StB

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Gesetzentwurf zur Schaffung deutscher Immobilien-Aktiengesellschaften mit börsennotierten Anteilen (REITs)
 - 2 Änderung bei Steuerzahlung mit Scheck
 - 3 Ab 2007 uneinheitlich hohe Grunderwerbsteuer
 - 4 Verfassungswidrigkeit der Mindestbesteuerung bis zum Jahr 2003?
 - 5 Aktuelle Aspekte bei der steuerlichen Berücksichtigung von Kindern
 - 6 Aktuelles Schreiben der Finanzverwaltung zur Steuerermäßigung bei haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnissen, Dienstleistungen und Handwerkerleistungen
-

Für Unternehmer und Freiberufler

- 7 Aktuelles zu den Anforderungen an umsatzsteuerliche Rechnungen
 - 8 Anforderungen an eine Teilwertabschreibung bei börsennotierten Wertpapieren des Anlagevermögens
 - 9 Keine Minderung des umsatzsteuerpflichtigen Entgelts bei Ausgabe von Parkchips
 - 10 Lohnsteuer: Überlassung von Kleidung als Arbeitslohn?
 - 11 Lohnsteuer: Überlassung von Parkplätzen an Arbeitnehmer steuerpflichtig?
 - 12 Umstellung der Handelsregister auf elektronische Registerführung
 - 13 1 %-Regelung bei Nutzung eines Firmenwagens auch zur Erzielung anderer Einkünfte
 - 14 Keine Belastung von Miet- und Pachtzinsen bei der Gewerbesteuer bei Vermieter in der EU
 - 15 Erlass von Kirchensteuer bei Veräußerungsgewinnen
-

Für Personengesellschaften

- 16 Verschärfungen bei der Jahresabschlusspublizität
-

Für Arbeitnehmer

- 17 Doppelte Haushaltsführung bleibt auch nach Umzug
 - 18 Kosten für Alarmanlage absetzbar?
 - 19 Teilweiser Abzug von Reisekosten bei gemischt veranlasster Reise?
 - 20 Rückwirkend verschärfte Besteuerung von Entschädigungen verfassungswidrig?
-

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 21 Verlustverrechnung bei "Steuerstundungsmodellen"
 - 22 Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer?
-

Für Hauseigentümer

- 23 Abzugsfähigkeit des Damnums nun gesetzlich geregelt
 - 24 Aktuelles zur Grundstücksbedarfsbewertung in Erbschaft-/Schenkungsteuerfällen
 - 25 Erlass von Grundsteuer für 2006 noch bis zum 31.3.2007 möglich
 - 26 Steuerliche Anerkennung von Mietverträgen zwischen nahen Angehörigen
-

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 27 Gesetzgebung: Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2007
 - 28 Einführung eines elektronischen Handels- und Unternehmensregisters
 - 29 Künftige Auszahlung des Körperschaftsteuer-Guthabens
 - 30 Passivierung von Verbindlichkeiten bei Vereinbarung eines einfachen oder qualifizierten Rangrücktritts
 - 31 Betriebsaufspaltung auch schon bei Vermietung eines Büros im Einfamilienhaus des Gesellschafters
 - 32 Gestaltungsmissbrauch bei Zwischenschaltung einer GmbH
 - 33 Verdeckte Gewinnausschüttung: Fehlbeträge bei der von einer GmbH betriebenen Gaststätte
 - 34 Zulässigkeit kombinierter Beschlüsse in Gesellschafterversammlungen
-

Sonstiges

- 35 Wichtige Änderungen bei der Lohnsteuer

- 36 Wichtige Änderungen bei der Sozialversicherung
 37 Ausgewählte Gestaltungsmöglichkeiten bei der Lohnsteuer

Für alle Steuerpflichtigen

1 **Gesetzentwurf zur Schaffung deutscher Immobilien-Aktiengesellschaften mit börsennotierten Anteilen (REITs)**

Im November wurde der **Gesetzentwurf zur Schaffung deutscher REITs** durch das Bundeskabinett verabschiedet. REITs (*Real Estate Investment Trusts*) sind Immobilienaktiengesellschaften, deren Anteile börsennotiert sind. Es ist geplant, dass das Gesetz rückwirkend zum 1.1.2007 in Kraft tritt. REITs müssen ihren Gewinn zu 90 % an ihre Anleger ausschütten. Dabei ist vorgesehen, dass 75 % der Einkünfte aus Immobilien erzielt werden. Ebenfalls müssen 75 % des Vermögens in Grundbesitz angelegt werden. Kein Anleger darf 10 % oder mehr an einem deutschen REIT direkt halten. Die Firma einer REIT-Aktiengesellschaft muss die allein ihr vorbehaltene Bezeichnung „REIT-Aktiengesellschaft“ oder „REIT-AG“ enthalten.

REITs sind international schon lange bekannt. Dabei hat sich als Standard eingebürgert, dass **REITs selbst steuerfrei** sind und die Anteile/Gewinnausschüttungen auf der Ebene der Gesellschafter besteuert werden (transparente Besteuerung). Dies entspricht dem Konzept etwa auch des Investmentsteuergesetzes, unabhängig davon, ob der Anleger Anteile an einem offenen Fonds hält oder an einer Investmentaktiengesellschaft. Die Steuerbefreiung des REIT selbst wird jedoch nur dann gewährt, wenn diese Gesellschaft bestimmte Anforderungen erfüllt. Dies sind in erster Linie die oben genannten.

Zulässige Vermögensgegenstände des REIT sind:

- unbewegliches Vermögen (Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte),
- Zubehör,
- Finanzmittel, die aus der Nutzung oder Veräußerung des Vermögens stammen bzw. die zur Aufrechterhaltung des Betriebs bereitgehalten werden sowie
- Beteiligungen an Immobilienpersonengesellschaften.

Bestandsmietwohnimmobilien dürfen nicht zum Anlagebestand eines REIT gehören. Das Mindestnennkapital soll 15 Mio. € betragen.

Die **Steuerbefreiung auf der Ebene des REIT** tritt nur dann ein, wenn dieser sich auf seine Haupttätigkeit beschränkt. Setzt sich das Vermögen zum Ende des Wirtschaftsjahres aus weniger als 75 % im Sinne der obigen Aufzählung zusammen, wird durch die Finanzbehörde eine „Strafzahlung“ festgesetzt, die zwischen 1 % und 3 % des Betrags liegt, um den der Anteil des unbeweglichen Vermögens unterhalb der besagten 75 % bleibt. Entsprechendes gilt, wenn weniger als 75 % der Bruttobeträge aus Vermietung und Verpachtung bzw. aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen stammen. Hier beträgt die Strafzahlung zwischen 10 % und 20 % des Differenzbetrags.

Für die **Aktionäre** sind die Ausschüttungen inländischer REITs normale Dividenden und gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen. Allerdings sieht der Gesetzesentwurf vor, dass das Halbeinkünfteverfahren nicht zur Anwendung kommt, sondern der volle Steuersatz erhoben wird, da eine Vorbelastung auf der Ebene des REIT eben nicht erfolgt. Verkäufe von REIT-Anteilen sind private Veräußerungsgeschäfte.

Von den Ausschüttungen wird eine Kapitalertragsteuer von 25 % erhoben. Gemeinnützige Körperschaften werden hiervon vollständig entlastet, andere steuerbefreite Körperschaften und die inländische öffentliche Hand erhalten eine Entlastung von zehn Prozentpunkten.

2 Änderung bei Steuerzahlung mit Scheck

Auf Grund einer Änderung der Abgabenordnung durch das Jahressteuergesetz 2007 gelten **Zahlungen per Scheck** nach dem 31.12.2006 **erst drei Tage nach Eingang des Schecks als geleistet**. Dies bedeutet, dass derjenige, der seine Steuer per Scheck zahlt, nunmehr darauf achten muss, dass der Scheck spätestens drei Tage vor dem Fälligkeitstag dem Finanzamt vorliegt. Ansonsten drohen Säumniszuschläge.

3 Ab 2007 uneinheitlich hohe Grunderwerbsteuer

Beim Erwerb einer Immobilie fällt zwar keine Umsatzsteuer an, dafür aber Grunderwerbsteuer. Der Steuersatz bei der Grunderwerbsteuer, die ausschließlich den Bundesländern zusteht, lag bislang bundeseinheitlich bei 3,5 % des Grundstückswerts. Nach der Föderalismusreform kann nunmehr jedes Bundesland selbst den Steuersatz festlegen. Von diesem Recht hat nun das Land **Berlin** Gebrauch gemacht. Der **Steuersatz der Grunderwerbsteuer** wurde mit Wirkung ab 1.1.2007 **auf 4,5 % angehoben**.

Hinweis:

Die Erhöhung um einen Prozentpunkt wirkt sich beim Immobilienkauf merklich aus. Zukünftig sollte noch stärker darauf geachtet werden, dass Kaufpreisbestandteile, die nicht auf die Immobilie selbst, sondern z.B. auf Inventar, Möbel, Einbauküche oder das miterworbene Heizöl im Öltank entfallen, aus dem Kaufpreis herausgerechnet und im Kaufvertrag separat ausgewiesen werden. Insoweit fällt dann keine Grunderwerbsteuer an.

4 Verfassungswidrigkeit der Mindestbesteuerung bis zum Jahr 2003?

Bis zum Jahr 2003 war der **Ausgleich von Verlusten aus einzelnen Einkunftsarten mit Gewinnen aus anderen Einkunftsarten** bei der Einkommensteuer gesetzlich eingegrenzt. Eine Erläuterung dieser Vorschrift ist kaum möglich, da sie in sich so kompliziert war, dass sie nahezu unverständlich blieb und nicht zu handhaben war. Dies führte zu deutlicher Kritik an dieser Regelung. Nun sieht auch der Bundesfinanzhof in ihr eine Verletzung des Grundsatzes der Normenklarheit, der im Grundgesetz niedergelegt ist, und stuft die Norm daher als **verfassungswidrig** ein. Mit Beschluss vom 6.9.2006 (Aktenzeichen XI R 26/04) hat der Bundesfinanzhof diese Frage zur endgültigen Klärung dem Bundesverfassungsgericht vorgelegt.

Hinweis:

Soweit bei Steuerbescheiden die Verlustverrechnung durch diese Norm eingeschränkt ist, sollte mit Hinweis auf das nun beim Bundesverfassungsgericht anhängige Verfahren (Aktenzeichen 2 BvL 59/06) Einspruch eingelegt werden.

5 Aktuelle Aspekte bei der steuerlichen Berücksichtigung von Kindern

Die Aufwendungen zu Gunsten von Kindern spielen bei der Einkommensteuererklärung eine nicht unerhebliche Rolle. Der Gesetzgeber knüpft eine Vielzahl von Steuertatbeständen an die Kinderberücksichtigung. Nachfolgend wird auf die Berücksichtigung des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende, Schulgeldzahlungen sowie die Abzugsfähigkeit von Kinderbetreuungskosten eingegangen.

a) Kindergeld: Nachträgliche Gewährung bei bestandskräftiger Ablehnung ausgeschlossen

Nach dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 11.1.2005 (Aktenzeichen 2 BvR 167/02) sind bei der Ermittlung der für das Kindergeld bzw. den Kinderfreibetrag maßgeblichen Einkünfte und Bezüge auch Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung mindernd zu berücksichtigen. Dies wurde in der Vergangenheit anders gesehen. So wurden Anträge auf Kindergeld abgelehnt, wenn die Einkünfte und Bezüge ohne Berücksichtigung der Belastung mit Sozialversicherungsbeiträgen über dem jeweiligen Grenzbetrag lagen. Wenn sich durch die neue Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts herausstellt, dass hiernach ein Anspruch auf Kindergeld oder Kinderfreibetrag besteht, ist fraglich, ob Kindergeld auch noch **für frühere Jahre erneut beantragt** werden kann.

Der **Bundesfinanzhof** hat mit Urteil vom 28.6.2006 (Aktenzeichen III R 13/06) hierzu wie folgt entschieden: Hat die Familienkasse die Festsetzung von Kindergeld für das abgelaufene Kalenderjahr wegen Überschreitens des maßgeblichen Grenzbetrags **bestandskräftig** abgelehnt, kann **nachträglich kein Kindergeld** mehr gewährt werden. Dies gilt selbst dann, wenn nach der neuen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts die Grenzbeträge wegen der Minderung der Einkünfte und Bezüge des Kindes um die von ihm gezahlten Arbeitnehmerbeiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung nicht mehr überschritten würden.

Hinweis:

Bestandskräftige Kindergeldbescheide können nicht mehr geändert werden, selbst wenn nach den Grundsätzen des Beschlusses des Bundesverfassungsgerichts ein Anspruch auf Kindergeld bestehen würde. Noch nicht vom Bundesfinanzhof entschieden ist hingegen, ob eine Kindergeldgewährung nachträglich möglich ist, wenn eine Kindergeldablehnung lediglich auf Grund einer Prognoseentscheidung getroffen wurde. Nach Auffassung des Finanzgerichts Düsseldorf (Urteil vom 12.1.2006, Aktenzeichen 14 K 4078/05 Kg, Revision eingelegt) kann in solchen Fällen eine Kindergeldfestsetzung aufgehoben oder geändert werden. Im Hinblick auf das beim Bundesfinanzhof anhängige Verfahren sollten vergleichbare Sachverhalte offen gehalten werden.

b) Kinderbetreuungskosten – Neuregelung ab 2006

Durch das Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung wurde die steuerliche Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten neu geregelt. Diese Neuerungen gelten erstmals für im Jahr 2006 geleistete Aufwendungen, soweit die diesen zu Grunde liegenden Leistungen nach dem 31.12.2005 erbracht worden sind. Dagegen entfällt ab dem Jahr 2006 die Möglichkeit, Kinderbetreuungskosten als außergewöhnliche Belastungen geltend zu machen.

Hinweis:

Wurde eine Leistung noch im Jahr 2005 erbracht und wird die Zahlung 2006 geleistet, besteht eine Förderlücke. Die Möglichkeit des Ansatzes außergewöhnlicher Belastungen wurde ab dem Jahr 2006 aufgehoben; die Anschlussregelungen kommen nicht zur Anwendung, weil der Leistungszeitpunkt entscheidend ist. Dies ist bei der Einkommensteuererklärung für 2006 zu beachten.

Ob eine Abzugsfähigkeit der Kinderbetreuungskosten besteht, muss im jeweiligen Einzelfall in mehreren Stufen geprüft werden:

- **Erwerbstätige Alleinerziehende und zusammenlebende Eltern, bei denen beide Partner erwerbstätig sind**, können für ihre Kinder ab der Geburt bis zum 14. Lebensjahr zwei Drittel aller Kinderbetreuungskosten, maximal 4 000 € pro Jahr und je Kind, wie Werbungskosten oder Betriebsausgaben absetzen. Die Aufwendungen, die wie Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit geltend gemacht werden, sind neben dem Werbungskosten-Pauschbetrag zu berücksichtigen.
- **Ist der Alleinerziehende oder ein Partner krank, behindert oder in Ausbildung und der andere erwerbstätig oder ebenfalls krank, behindert oder in Ausbildung**, bestehen die gleichen Möglichkeiten wie bei beiderseits erwerbstätigen Elternteilen oder einem erwerbstätigen, allein erziehenden Elternteil, allerdings im Rahmen des Sonderausgabenabzugs. Der Abzug beträgt damit ebenfalls zwei Drittel der Kinderbetreuungskosten, maximal 4 000 € pro Jahr und je Kind.
- **Nicht erwerbstätige Alleinerziehende und Elternteile, bei denen nur ein Elternteil erwerbstätig ist** oder keine Erwerbstätigkeit vorliegt, können für ihre drei- bis sechsjährigen Kinder generell zwei Drittel der Kinderbetreuungskosten, maximal aber 4 000 € pro Jahr und Kind, als Sonderausgaben geltend machen.
- Eltern, deren Kinderbetreuungskosten nicht als Werbungskosten, Betriebsausgaben oder Sonderausgaben berücksichtigt werden können, können die im eigenen Haushalt angefallenen Aufwendungen für die betreffenden Kinder unter Umständen über die Steuerermäßigung wegen außergewöhnlicher Belastungen oder haushaltsnaher Dienstleistungen geltend machen.

Hinweis:

Ein **Nachweis der Aufwendungen** durch Vorlage einer Rechnung und durch Zahlung auf ein Konto des Leistungserbringers ist für den Ansatz nunmehr zwingend erforderlich. Durch den verschärften Rechnungsnachweis schließt dieser die Berücksichtigung von Barzahlungen z.B. an „Babysitter“ oder an den Kindergarten aus.

Beispiel:

Der Berufstätige A und die Hausfrau B haben ein fünfjähriges Kind, für das sie monatlich einen Kindergartenbeitrag von 75 € leisten, sowie ein zweijähriges Kind, das zu Hause durch Personal einer Dienstleistungsagentur betreut wird; hierfür werden monatlich 150 € aufgewendet.

Für das fünfjährige Kind kann ein Sonderausgabenabzug in Höhe von zwei Dritteln von 900 €, somit von 600 €, geltend gemacht werden. Die Aufwendungen für das zweijährige Kind sind nur als haushaltsnahe Dienstleistungen begünstigt und führen zu einer Steuerermäßigung von 20 % von 1 800 €, d.h. von 360 €.

Hinweis:

Die wie Werbungskosten oder als Sonderausgaben zu berücksichtigenden Kinderbetreuungskosten sind als Freibetrag auf der Lohnsteuerkarte des Arbeitnehmers eintragungsfähig. Zu beachten ist aber die Antragsgrenze von 600 €. Auch bei der Festsetzung von Einkommensteuer-Vorauszahlungen können Kinderbetreuungskosten als Sonderausgaben nur steuermindernd berücksichtigt werden, wenn sie insgesamt, d.h. zusammen mit anderen Aufwendungen, den Grenzbetrag von 600 € übersteigen.

c) Schulgeldzahlungen

Als Sonderausgaben können **30 % des Entgelts für den Besuch einer staatlich genehmigten oder nach Landesrecht erlaubten Ersatzschule** sowie einer nach Landesrecht anerkannten allgemein bildenden Ergänzungsschule geltend gemacht werden. Nicht berücksichtigt werden die Kosten für die Beherbergung, Betreuung und Verpflegung. Das Schulgeld muss für ein Kind geleistet werden, für das der Steuerpflichtige einen Freibetrag für Kinder oder Kindergeld erhält.

Hinweis:

Ob eine Schule als Ersatzschule oder als Ergänzungsschule zu qualifizieren ist, entscheiden die obersten Kultusbehörden der Länder mit bindender Wirkung für die Finanzämter (Urteil des Bundesfinanzhofs vom 14.12.2004, Aktenzeichen XI R 32/03).

Schulgeld für den **Schulbesuch im Ausland** ist grundsätzlich nicht als Sonderausgabe abziehbar. Aber nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 5.4.2006 (Aktenzeichen XI R 1/04) ist das an eine „Europäische Schule“ gezahlte Schulgeld als Sonderausgabe abziehbar. Es ging um einen Fall, in dem eine Familie nach **Brüssel** zog und die Kinder dort die Europäische Schule besuchten. Damit änderte der Bundesfinanzhof seine bisherige Rechtsprechung, nach der noch nicht einmal Zahlungen an Europäische Schulen in **Deutschland** berücksichtigt wurden.

Wichtig ist außerdem, dass es sich um eine staatlich genehmigte oder erlaubte oder förmlich anerkannte Ersatz- oder Ergänzungsschule handelt. Den Europäischen Schulen fehlt zwar eine solche Genehmigung. Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs erfüllen sie jedoch die Voraussetzungen, unter denen eine deutsche Privatschule zu genehmigen wäre. Sie seien durch den deutschen Gesetzgeber in einer Weise anerkannt, die einer staatlichen Genehmigung gleichkomme.

Hinweis:

Nicht zu entscheiden hatte der Bundesfinanzhof über die Abziehbarkeit von Schulgeld für andere ausländische Schulen in der EU. Bereits in einer früheren Entscheidung wurde der Schulgeldabzug für eine von der ständigen Konferenz der Kultusminister der Länder anerkannte **Deutsche Schule im Ausland** zugelassen (Urteil des Bundesfinanzhofs vom 14.12.2004, Aktenzeichen XI R 32/03). Insbesondere auf Grund des Verbots, Schüler nach den Besitzverhältnissen der Eltern zu sondern, ist der Abzug von Schulgeld für ein College in Großbritannien versagt worden (Urteil des Bundesfinanzhofs vom 14.12.2004, Aktenzeichen XI R 66/03: Schulgeld von 43 230 DM im Jahr 1998 zzgl. Unterbringungskosten). Ob Zahlungen an hochpreisige ausländische Schulen weiterhin vom Abzug ausgeschlossen bleiben dürfen, wird eventuell geklärt im Rahmen eines zurzeit vor dem Europäischen Gerichtshof anhängigen Verfahrens gegen Deutschland (Rechtssache C-318/05).

d) Entlastungsbetrag für Alleinerziehende

Ein Entlastungsbetrag für Alleinerziehende in Höhe von 1 308 € jährlich wird gewährt, wenn zum Haushalt einer „allein stehenden“ Person mindestens ein Kind gehört, für das ein Freibetrag für Kinder oder Kindergeld gewährt wird. Liegen jedoch die Berücksichtigungsvoraussetzungen in einzelnen Monaten nicht vor, wird der Entlastungsbetrag für diese Monate nicht gewährt.

Von einer „allein stehenden“ Person wird gesprochen, wenn

- das Splitting-Verfahren nicht zur Anwendung kommt oder die Person verwitwet ist und
- keine Haushaltsgemeinschaft mit einer anderen volljährigen steuerschädlichen Person gebildet wird.

Mit bestimmten Personen kann eine Haushaltsgemeinschaft gebildet werden, ohne dass der Entlastungsbetrag verloren geht. Die unschädliche Haushaltsgemeinschaft kann mit minderjährigen Kindern unterhalten werden oder mit volljährigen Kindern, derentwegen der Entlastungsbetrag gewährt wird und für die dem allein stehenden Steuerpflichtigen ein Freibetrag für Kinder oder Kindergeld zusteht. Diesen Kindern gleichgestellt sind diejenigen, die den gesetzlichen Grundwehr- oder Zivildienst leisten, sich freiwillig für die Dauer von nicht mehr als drei Jahren zum Wehrdienst verpflichtet haben oder eine Tätigkeit als Entwicklungshelfer ausüben.

Hinweis:

Der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende wird im Regelfall in der Steuerklasse II berücksichtigt. Bei Verwitweten kann bei Anwendung des Splittingtarifs neben der Steuerklasse III ein Freibetrag auf der Lohnsteuerkarte eingetragen werden. Ändern sich die Verhältnisse im Laufe eines Jahres zu Ungunsten der „allein stehenden“ Person, muss eine Änderung der Lohnsteuerklasse oder des Freibetrags erfolgen.

6 Aktuelles Schreiben der Finanzverwaltung zur Steuerermäßigung bei haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnissen, Dienstleistungen und Handwerkerleistungen

Die Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse oder Dienstleistungen und für Handwerkerleistungen bietet eine Möglichkeit, die Steuerlast nicht unerheblich zu senken. Über die Voraussetzungen und die Höhe der Steuerermäßigung haben wir zuletzt im Mandanten-Rundschreiben „Steuerliche Hinweise zum Jahreswechsel 2006/2007“ berichtet. Nicht verkannt werden darf allerdings, dass diese Steuerermäßigung eine Vielzahl an Fragen aufwirft, die oftmals zu Streit mit der Finanzverwaltung führen. Mit Schreiben vom 3.11.2006 (Aktenzeichen IV C 4 – S 2296b – 60/06) hat das Bundesministerium der Finanzen zu Einzelfragen Stellung genommen. Die Kenntnis der Haltung der Finanzverwaltung ist für den Steuerpflichtigen sehr wichtig, um Auseinandersetzungen möglichst von vorneherein zu vermeiden. Wichtige Aspekte dieses Schreibens der Finanzverwaltung stellen wir im Folgenden dar. Hinzuweisen ist allerdings darauf, dass weitere Einzelheiten zu beachten sind.

a) Haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse oder Dienstleistungen

Der Begriff des haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnisses ist gesetzlich nicht definiert. Begrifflich muss es sich um eine Tätigkeit handeln, die einen engen Bezug zum Haushalt hat. Zu den **haushaltsnahen Tätigkeiten** gehören z.B. die Zubereitung von Mahlzeiten im Haushalt, die Reinigung der Wohnung, die Gartenpflege, die Pflege, Versorgung und Betreuung von Kindern, sofern die Aufwendungen nicht als Kinderbetreuungskosten steuerlich gefördert werden und die Pflege und Betreuung von kranken, alten oder pflegebedürftigen Personen. Nicht begünstigt ist dagegen die Erteilung von Unterricht, wie Sprach- oder Musikunterricht und die Vermittlung besonderer Fähigkeiten, insbesondere sportlicher und anderer Freizeitaktivitäten.

Zwischen in einem Haushalt lebenden Ehegatten oder zwischen Eltern und in deren Haushalt lebenden Kindern kann ein haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnis nicht begründet werden. **Haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse mit Angehörigen**, die nicht im Haushalt des Steuerpflichtigen leben (z.B. mit Kindern in einem eigenen Haushalt), können dagegen steuerlich anerkannt werden. Dies setzt allerdings voraus, dass die Verträge zivilrechtlich wirksam zu Stande gekommen sind, inhaltlich dem zwischen Fremden Üblichen entsprechen und tatsächlich auch so durchgeführt werden.

Voraussetzung ist, dass das haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnis oder auch die haushaltsnahe Dienstleistung durch einen Dritten in einem inländischen Haushalt des Steuerpflichtigen ausgeübt bzw. erbracht wird. Nicht begünstigt sind daher Tätigkeiten, die ausschließlich außerhalb des Haushalts des Steuerpflichtigen ausgeübt bzw. erbracht werden, wie z.B. die Betreuung eines Kindes durch eine Tagesmutter außerhalb des Haushalts.

Eine Förderung ist aber auch dann möglich, wenn sich der eigenständige und abgeschlossene Haushalt in einem Heim befindet. In diesem Fall sind die im **Haushalt des Heimbewohners**

erbrachten und individuell abgerechneten Leistungen, wie z.B. die Reinigung der Wohnung oder Pflegeleistungen, begünstigt. Allerdings muss ein eigenständiger Haushalt vorliegen, was voraussetzt, dass die Räumlichkeiten für eine Haushaltsführung geeignet sind (Bad, Küche, Wohn- und Schlafbereich), die Räumlichkeiten abschließbar sind und eine eigene Wirtschaftsführung des Steuerpflichtigen nachgewiesen oder glaubhaft gemacht wird.

b) Förderung von Handwerkerleistungen

Seit 2006 sind auch alle **handwerklichen Tätigkeiten** für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die in einem inländischen Haushalt des Steuerpflichtigen erbracht werden, steuerlich begünstigt, z.B. Arbeiten an Innen- und Außenwänden, am Dach, an der Fassade oder an Garagen, Reparatur oder Austausch von Fenstern und Türen, Streichen/Lackieren von Türen, Fenstern o.Ä., Reparatur oder Austausch von Bodenbelägen, Reparatur, Wartung oder Austausch von Heizungsanlagen, Elektro-, Gas- und Wasserinstallationen, Modernisierung oder Austausch der Einbauküche, Modernisierung des Badezimmers, **Reparatur und Wartung von Gegenständen im Haushalt**, wie Waschmaschine, Geschirrspüler, Herd, Fernseher, Personalcomputer, ferner Gartenarbeiten und Pflasterarbeiten. Unmaßgeblich ist, ob es sich insoweit um Erhaltungs- oder Herstellungsaufwand handelt. Nicht begünstigt sind aber handwerkliche Tätigkeiten im Rahmen einer Neubaumaßnahme. Auch Kontrollmaßnahmen, z.B. die **Gebühr für den Schornsteinfeger**, sind begünstigt.

Auch der **Mieter** einer Wohnung kann die Steuerermäßigung in Anspruch nehmen, wenn die von ihm zu zahlenden Nebenkosten Beträge umfassen, die für begünstigte Tätigkeiten gezahlt wurden. Der entsprechende Anteil des Mieters muss dann aus der Jahresabrechnung der Nebenkosten hervorgehen oder durch eine Bescheinigung des Vermieters oder seines Verwalters nachgewiesen werden.

Besonderheiten gelten bei **Wohnungseigentümergeinschaften** (Eigentumswohnungen), wenn das Beschäftigungsverhältnis zu der Wohnungseigentümergeinschaft besteht, wie z.B. bei der Pflege von Gemeinschaftsräumen. Für den einzelnen Steuerpflichtigen kommt eine Steuerermäßigung in diesen Fällen in Betracht, wenn (1.) in der Jahresabrechnung die im Kalenderjahr unbar gezahlten Beträge nach den begünstigten haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnissen und Dienstleistungen jeweils gesondert aufgeführt sind, (2.) der Anteil der steuerbegünstigten Kosten (Arbeits- und Fahrtkosten) ausgewiesen ist und (3.) der Anteil des jeweiligen Wohnungseigentümers anhand seines individuellen Beteiligungsverhältnisses errechnet wurde. Diese Grundsätze gelten auch dann, wenn die Wohnungseigentümergeinschaft einen Verwalter mit der Beauftragung der Arbeiten beauftragt hat. In diesen Fällen muss der Nachweis durch eine Bescheinigung des Verwalters über den Anteil des jeweiligen Wohnungseigentümers geführt werden.

c) Begünstigte Aufwendungen

Ausgeschlossen ist eine Begünstigung, wenn die Aufwendungen zu den Betriebsausgaben oder Werbungskosten gehören, wie z.B. die Renovierung eines steuerlich anerkannten Arbeitszimmers. Auch kommt eine Steuerermäßigung nur in Betracht, soweit die Aufwendungen nicht vorrangig als Sonderausgaben oder als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden. Für den Teil der Aufwendungen, der durch den Ansatz der zumutbaren Belastung nicht als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt wird, kann aber eine Steuerermäßigung beantragt werden.

Steuerlich geförderte Kinderbetreuungskosten fallen nicht unter die Begünstigung. Dies gilt auch für die Beträge, die sich wegen der Abzugsbeschränkungen steuerlich nicht auswirken.

d) Nachweis

Die Steuerermäßigung ist davon abhängig, dass der Steuerpflichtige die Aufwendungen durch **Vorlage einer Rechnung und die Zahlung auf ein Konto des Erbringers der Leistung** durch einen Beleg des Kreditinstituts nachweist. Letzteres kann im Zweifel durch den Kontoauszug nachgewiesen werden, auf dem die Abbuchung ausgewiesen ist.

Für Unternehmer und Freiberufler

7 **Aktuelles zu den Anforderungen an umsatzsteuerliche Rechnungen**

Die gesetzliche Regelung zu den Mindestanforderungen an umsatzsteuerliche Rechnungen ist durch das Jahressteuergesetz 2007 neu gefasst worden. Dadurch wird nach dem Willen des Gesetzgebers klargestellt, dass der **Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung in der Rechnung** stets anzugeben ist, auch wenn der Tag der Leistung mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung übereinstimmt.

8 **Anforderungen an eine Teilwertabschreibung bei börsennotierten Wertpapieren des Anlagevermögens**

Werden im Betriebsvermögen Wertpapiere gehalten, so sind diese zunächst mit den Anschaffungskosten zu bewerten. Ist der Wert zum Bilanzstichtag unter die Anschaffungskosten gesunken, ist zu prüfen, ob eine außerplanmäßige Abschreibung (steuerlicher Begriff: Teilwertabschreibung) vorzunehmen ist. Insoweit ist jedoch **von Bedeutung, ob die Wertpapiere dem Anlagevermögen oder dem Umlaufvermögen zuzuordnen sind**. Eine Zuordnung zum Anlagevermögen hat dann zu erfolgen, wenn die Wertpapiere voraussichtlich dauerhaft gehalten werden sollen oder dann, wenn über die Beteiligung Einfluss auf die Gesellschaft ausgeübt werden soll. Ist dagegen nur eine kurze Haltedauer beabsichtigt, z.B. bei kurzfristigen Geldanlagen, so sind die Wertpapiere im Umlaufvermögen auszuweisen. Im Zweifel ist insoweit die Bilanzierungsentscheidung des Steuerpflichtigen maßgebend.

Hinsichtlich der Prüfung einer Teilwertabschreibung ist die Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen aber wichtig. Bei **Wertpapieren des Umlaufvermögens** ist eine Teilwertabschreibung bereits dann vorzunehmen, wenn der Wert am Bilanzstichtag unter die Anschaffungskosten gesunken ist und sich bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung keine Erholung abzeichnet. Bei **Wertpapieren des Anlagevermögens** muss dagegen eine dauerhafte Wertminderung vorliegen. Strittig ist nun, wann eine Wertminderung dauerhaft ist. Die Finanzverwaltung vertritt insoweit die Auffassung, dass nur dauerhafte Kursminderungen zu berücksichtigen sind. Das Finanzgericht Köln hat in dem Urteil vom 21.6.2006 (Aktenzeichen 13 K 4033/05) entschieden, dass Kursschwankungen ohne besonderen Anlass (zyklische Schwankungen) innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren gegen die Annahme einer dauerhaften Wertminderung sprechen. Im Urteilsfall ging es um Aktien eines DAX-Unternehmens, die zu 45 € je Stück erworben wurden und deren Wert zum Bilanzstichtag nur noch 23 € betrug. Allerdings ist gegen dieses Urteil beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen I R 58/06 die Revision anhängig, so dass die Streitfrage noch nicht endgültig entschieden ist.

Hinweis:

Diese Problematik verdeutlicht, wie wichtig die Abgrenzung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen ist. Wären im vorliegenden Fall die Aktien im Umlaufvermögen ausgewiesen worden, hätte unstreitig eine Teilwertabschreibung vorgenommen werden können.

9 **Keine Minderung des umsatzsteuerpflichtigen Entgelts bei Ausgabe von Parkchips**

Ein Kaufhaus gab seinen Kunden ab einem bestimmten Mindestumsatz einen kostenlosen Parkchip, der im öffentlichen Nahverkehr und bei bestimmten Parkhäusern eingelöst werden konnte. Fraglich war nun, ob die kostenlose Ausgabe der Parkchips dazu führt, dass sich die umsatzsteuerpflichtige Bemessungsgrundlage und damit die Umsatzsteuerschuld um den Wert der ausgegebenen Parkchips vermindert. Der Bundesfinanzhof verneinte dies, da die Zahlung des Warenpreises durch den Kunden unabhängig von der Annahme und ggf. Nutzung des Parkchips zu erfolgen hatte.

10 Lohnsteuer: Überlassung von Kleidung als Arbeitslohn?

Der Lohnsteuer und der Sozialversicherungspflicht unterliegen auch sonstige Vorteile des Arbeitnehmers, die dieser aus Anlass des Arbeitsverhältnisses erhält. Ein Vorteil für den Arbeitnehmer mit einer entsprechenden Steuerpflicht wird aber dann nicht angenommen, wenn die Zuwendung seitens des Arbeitgebers in ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse erfolgt. Die Abgrenzung ist in der Praxis oftmals schwierig. Jüngst hat sich der Bundesfinanzhof in zwei Urteilen mit der Gestellung von Kleidung beschäftigt und kam dabei zu unterschiedlichen Ergebnissen.

a) Gestellung einheitlicher Alltagskleidung

Mit Urteil vom 22.6.2006 (Aktenzeichen VI R 21/05) wurde entschieden, dass die **Gestellung einheitlicher, während der Arbeitszeit zu tragender bürgerlicher Kleidungsstücke regelmäßig keinen geldwerten Vorteil** für den Arbeitnehmer darstellt. Im Urteilsfall handelte es sich um eine Gesellschaft einer Unternehmensgruppe, die im Bereich des Lebensmitteleinzelhandels tätig ist. Die Arbeitnehmer bekamen einheitliche Kleidung gestellt, die allerdings teilweise weder als Arbeitsschutzkleidung einzustufen, noch durch ein dauerhaft angebrachtes Firmenemblem gekennzeichnet war.

Der Bundesfinanzhof sah in der Gestellung der Kleidung dennoch keinen Arbeitslohn, da es sich um einheitliche, uniformähnliche, auch aus hygienischen Gründen angeschaffte Alltagskleidung handelte, die weder exklusiv noch hochpreisig war und die Gestellung dieser Kleidungsstücke vorrangig im Interesse des Arbeitgebers erfolgte, um ein einheitliches Erscheinungsbild aller Mitarbeiter zu gewährleisten.

b) Überlassung exklusiver Kleidung

Der Bundesfinanzhof hatte über folgenden Streitfall zu entscheiden: Eine Kapitalgesellschaft, die hochwertige Bekleidungsstücke vertrieb, verpflichtete die Mitglieder der Geschäftsleitung per „Kleiderordnung“ dazu, bei bestimmten Repräsentationsanlässen die neueste Kollektion der vertriebenen Bekleidungsstücke zu tragen. Zu diesem Zweck wurden den Arbeitnehmern entsprechende Kleidungsstücke kostenlos überlassen.

Der Bundesfinanzhof entschied mit Urteil vom 11.4.2006 (Aktenzeichen VI R 60/02) dahingehend, dass die **kostenlose oder verbilligte Überlassung von qualitativ und preislich hochwertigen Bekleidungsstücken durch den Arbeitgeber an die Mitglieder seiner Geschäftsleitung steuerpflichtigen Arbeitslohn** darstellt. Insbesondere kann der Entlohnungscharakter der Zuwendung nicht mit einem überwiegend eigenbetrieblichen Interesse widerlegt werden, weil das Tragen der vom Arbeitgeber hergestellten Kleidungsstücke neben Repräsentationszwecken auch der Werbung dienen würde.

11 Lohnsteuer: Überlassung von Parkplätzen an Arbeitnehmer steuerpflichtig?

Oftmals mietet der Arbeitgeber in der Nähe des Beschäftigungsorts Kfz-Stellplätze an, damit diese dann von Mitarbeitern genutzt werden können. In diesem Fall ist zu prüfen, ob insofern für den Arbeitnehmer ein der Lohnsteuer und der Sozialversicherung zu unterwerfender **geldwerter Vorteil** vorliegt. Zu verneinen ist ein geldwerter Vorteil dann, wenn ein eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers gegeben ist. Nach einer **früheren Äußerung der Finanzverwaltung** (Erlass des Finanzministeriums Nordrhein-Westfalen vom 17.12.1980, Aktenzeichen S 2351 – 1 – V B 3) liegt regelmäßig ein eigenbetriebliches Interesse vor, so dass keine Besteuerung erfolgt.

Das **Finanzgericht Köln** hat in dem rechtskräftigen Urteil vom 15.3.2006 (Aktenzeichen 11 K 5680/04) dagegen anders entschieden und wie folgt differenziert:

- **ungenutzte Parkkarte:** Insofern wurde kein Arbeitslohn angenommen, da keine Begünstigung eines Arbeitnehmers vorlag. Wichtig ist aber der Nachweis, dass die Parkkarte ungenutzt blieb, was mit Hilfe eines Parkkartenverzeichnisses erfolgen kann.
- **Parkplatzgestellung für einen Dienstwagen:** Auch insoweit nahm das Finanzgericht keinen Arbeitslohn an, da es ein eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers darin sah, dass der Firmenwagen auf dem (Tiefgaragen-)Stellplatz besser gegen Diebstahl und Witterungseinflüsse geschützt sei.

- **Parkplatzgestaltung für Privatfahrzeug:** Das Finanzgericht bejahte steuerpflichtigen Arbeitslohn, da der Arbeitnehmer ansonsten für die Anmietung des Stellplatzes ein Entgelt entrichten müsste. Ein überwiegendes betriebliches Interesse wurde im Urteilsfall nicht gesehen, vielmehr lag der Vorteil deutlich auf Seiten des Arbeitnehmers. Im Einzelfall kann sich dies aber auch anders darstellen, z.B. bei einem Mitarbeiter, der laufend Botengänge erledigt und daher auf ein Kfz in unmittelbarer Nähe des Arbeitsplatzes angewiesen ist.
- **Parkplatzgestaltung an schwerbehinderte Mitarbeiter:** Insofern sah das Finanzgericht keinen Arbeitslohn, da bereits aus der arbeitsrechtlichen Fürsorgepflicht ein eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers resultiere.

Hinweis:

Allerdings hat das **Finanzministerium Nordrhein-Westfalen** mit Erlass vom 29.8.2006 (Aktenzeichen S 2334 – 61 – V B 3) klargestellt, dass das **Urteil** des Finanzgerichts Köln über den entschiedenen Einzelfall hinaus **nicht angewendet wird**. Im Ergebnis erfolgt also weiterhin keine lohnsteuerliche Erfassung.

12 Umstellung der Handelsregister auf elektronische Registerführung

Beschlossen wurde das Gesetz über elektronische Handelsregister und Genossenschaftsregister sowie das Unternehmensregister (EHUG). Dieses Gesetz bringt eine tiefgehende Novellierung mit sich, wobei Änderungen insbesondere das Bekanntmachungsrecht betreffen und ein Unternehmensregister eingeführt wird. Kernpunkt der Neuregelungen ist die Einführung des **elektronischen Unternehmensregisters**. In diesem sollen alle Unternehmensdaten zentral zusammengestellt und zum Abruf bereitgehalten werden. Eingestellt werden insbesondere alle Eintragungen im Handels-, Genossenschafts- und Partnerschaftsregister und deren Bekanntmachungen. Die **Einsichtnahme in das Unternehmensregister** erfolgt per Internet (unter www.unternehmensregister.de) und ist jedem zu Informationszwecken gestattet. Dies führt dazu, dass alle offenlegungspflichtigen Daten von Unternehmen zusammengefasst auf einer Internetseite für jeden Interessierten zugänglich sind.

Die **Handelsregister** werden ab dem 1.1.2007 komplett auf einen **elektronischen Betrieb** umgestellt. Dies betrifft die Einreichung, Speicherung und den Abruf von Informationen. Änderungen ergeben sich aus Sicht der Unternehmer zunächst bei der **Anmeldung zur Eintragung und der Einreichung von Dokumenten**. Ab dem 1.1.2007 sind Anmeldungen zur Eintragung und Dokumente in elektronischer Form zum Register einzureichen. Informationen zur Technik der elektronischen Übermittlung können unter www.egvp.de abgerufen werden. Allerdings kann durch Rechtsverordnung für eine Übergangsfrist bis Ende 2009 die Papierform noch zugelassen werden. Anmeldungen zur Eintragung sind wie bisher in öffentlich beglaubigter Form einzureichen. Zu diesem Zweck wird das Dokument von dem Notar mit einem einfachen elektronischen Zeugnis versehen und dann anschließend an das elektronische Gerichtspostfach des Amtsgerichts übermittelt. In den Fällen, in denen das Gesetz die Einreichung einer Unterschrift oder einer einfachen Abschrift oder die Einreichung eines unterschriebenen Dokuments verlangt, ist die Einreichung nun in Form einer einfachen elektronischen Aufzeichnung ausreichend. Ein bestimmtes Datenformat ist nicht vorgeschrieben.

Ab dem 1.1.2007 werden auch die **Bekanntmachungen** der Registereintragungen in elektronischer Form erfolgen und sind dann für jedermann im Internet abrufbar. Die bisherige Pflichtpublizität im Bundesanzeiger in Papierform entfällt vollständig. Dagegen bleibt der Zwang zur Bekanntmachung durch mindestens ein anderes Veröffentlichungsblatt (regelmäßig eine Tageszeitung) für eine Übergangszeit bis Ende 2008 erhalten.

13 1 %-Regelung bei Nutzung eines Firmenwagens auch zur Erzielung anderer Einkünfte

Nutzt ein Steuerpflichtiger ein Firmenfahrzeug auch zur Erzielung von Überschusseinkünften, so ist nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 26.4.2006 (Aktenzeichen X R 35/05) diese Nutzung nicht durch die Anwendung der 1 %-Regelung für die Bewertung der Privatnutzung des Firmenwagens abgegolten. Vielmehr ist diese Nutzung des Firmenwagens zur Erzielung anderer Einkünfte zusätzlich mit den tatsächlich entstandenen Selbstkosten als Entnahme steuerlich zu erfassen.

Hinweis:

Zu beachten ist, dass dem Urteil ein recht extremer Fall zu Grunde lag. Ob diese Entscheidung nun generell von der Finanzverwaltung angewendet wird, bleibt abzuwarten. Fraglich bleibt auch nach diesem Urteil, wie es zu beurteilen ist, wenn ein Arbeitnehmer sein Dienstfahrzeug, dessen Privatnutzung nach der 1 %-Regelung steuerlich erfasst wird, auch zur Erzielung anderer Einkünfte verwendet.

14 Keine Belastung von Miet- und Pachtzinsen bei der Gewerbesteuer bei Vermieter in der EU

Entgegen der bisherigen Verwaltungsauffassung zieht die Finanzverwaltung nun die Konsequenz aus einem Urteil des Europäischen Gerichtshofs (Rechtssache Eurowings). Miet- und Pachtzinsen sind unter bestimmten Voraussetzungen mit Gewerbesteuer belastet. Eine solche Hinzurechnung zum Gewinn unterbleibt aber, wenn der Vermieter, Verpächter oder Leasinggeber in einem EU- bzw. EWR-Staat ansässig ist und die Wirtschaftsgüter bei ihm nachweislich zu einem Betriebsvermögen gehören.

Hinweis:

Soweit bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens von einem ausländischen Unternehmer gemietet, gepachtet oder geleast werden, sollte geprüft werden, ob die Voraussetzungen für die geänderte Gesetzesanwendung vorliegen.

15 Erlass von Kirchensteuer bei Veräußerungsgewinnen

Wird ein Anteil an einer Personengesellschaft oder ein Betrieb veräußert oder aufgegeben, sind oftmals betragsmäßig große Veräußerungsgewinne der Besteuerung zu unterwerfen. Bei der Einkommensteuer sind Veräußerungsgewinne unter bestimmten Bedingungen begünstigt. Erheblich ist oftmals aber auch die Belastung mit Kirchensteuer. In diesen Fällen kann in Erwägung gezogen werden, bei der jeweiligen Kirchenverwaltung einen **Antrag auf Erlass eines Teils der Kirchensteuer** zu stellen. Eine Reihe von Kirchenverwaltungen erlässt nach einer Einzelfallprüfung bis zu 50 % der Kirchensteuer.

Für Personengesellschaften

16 Verschärfungen bei der Jahresabschlusspublizität

Das Gesetz über elektronische Handelsregister und Genossenschaftsregister sowie das Unternehmensregister (EHUG) führt zu erheblichen Verschärfungen bei der Jahresabschlusspublizität. Änderungen betreffen alle Jahresabschlüsse und Konzernabschlüsse für nach dem 31.12.2005 beginnende Geschäftsjahre, regelmäßig also für das Geschäftsjahr 2006.

Zunächst ergeben sich insoweit Änderungen, dass zukünftig einheitlich für alle publizitätspflichtigen Unternehmen, also Kapitalgesellschaften und die GmbH & Co. KG unabhängig von der Größe des Unternehmens der Jahresabschluss beim Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers elektronisch einzureichen und **im elektronischen Bundesanzeiger bekannt zu machen** ist. Eine Einreichung beim Handelsregister entfällt zukünftig. Keine Änderungen treten ein hinsichtlich des Umfangs der offen zu legenden Dokumente. Auch bleibt es grundsätzlich für die Offenlegung bei der Maximalfrist von zwölf Monaten.

Von besonderer Bedeutung ist, dass **zukünftig der elektronische Bundesanzeiger die fristgerechte und vollständige Einreichung der Unterlagen prüft**. Auch wird überprüft, ob größenabhängige Erleichterungen hinsichtlich des Umfangs der Offenlegung zu Recht in Anspruch genommen werden. Werden dabei Verstöße gegen die Offenlegungspflicht festgestellt, unterrichtet der elektronische Bundesanzeiger die Verwaltungsbehörde, regelmäßig also das Bundesamt für Justiz. Die Verwaltungsbehörde soll dann ein Ordnungsgeldverfahren

veranlassen, wenn der Offenlegungspflicht nicht oder nicht ordnungsgemäß nachgekommen wird. Das Ordnungsgeld beträgt 2 500 € bis 25 000 €. Im Gegensatz zum bisherigen Ordnungsgeldverfahren bedürfen also zukünftig die Einleitung des Verfahrens und die Verhängung des Ordnungsgeldes keines Antrags mehr. Weiterhin kann zukünftig das Ordnungsgeldverfahren gegen die Kapitalgesellschaft selbst und nicht nur gegen ihre Organmitglieder, die der Offenlegungspflicht nicht oder nicht vollständig nachgekommen sind, durchgeführt werden. Auch treten insoweit Verschärfungen ein, dass bereits mit Androhung des Ordnungsgeldes den Beteiligten die Verfahrenskosten auferlegt werden und der Einspruch keine aufschiebende Wirkung hat. Wird die Offenlegungspflicht nicht binnen sechs Wochen nach Androhung des Ordnungsgeldes erfüllt oder die Unterlassung mittels Einspruchs gerechtfertigt, so ist das Ordnungsgeld festzusetzen und erneut die Festsetzung eines Ordnungsgeldes anzudrohen.

Hinweis:

Die Tatsache, dass zukünftig die Prüfung, ob den Offenlegungspflichten nachgekommen wird, umfassend und von Amts wegen erfolgen wird, führt zu einer deutlichen **Verschärfung gegenüber der derzeitigen Rechtslage**, worauf die betroffenen Unternehmen regelmäßig mit einer Umstellung der bisherigen Offenlegungspraxis reagieren müssen. Zusätzlich wirkt verschärfend, dass zukünftig die Offenlegungsunterlagen von jedem Interessierten im Internet eingesehen werden können. Somit können Kreditinstitute, Leasinggesellschaften, Lieferanten, Abnehmer, Konkurrenten und Arbeitnehmer sofort online einen umfassenden Einblick in die wirtschaftliche Situation des Unternehmens erlangen. Auf diese gesetzlichen Änderungen muss mit individuellen Strategien zur Verhinderung oder zumindest Minimierung einer unerwünschten Informationspreisgabe reagiert werden.

Für Arbeitnehmer

17 Doppelte Haushaltsführung bleibt auch nach Umzug

Eine doppelte Haushaltsführung liegt vor, wenn ein Steuerpflichtiger einen Hausstand (z.B. die Familienwohnung) hat, er aber an einem anderen Ort arbeitet und auch an diesem Beschäftigungsort eine Wohnung unterhält. Aufwendungen eines Arbeitnehmers wegen doppelter Haushaltsführung (z.B. Unterkunftskosten, Familienheimfahrten) sind grundsätzlich nur absetzbar, wenn die doppelte Haushaltsführung **aus beruflichem Anlass begründet** wurde.

Das Finanzgericht Düsseldorf entschied jetzt, dass die Verlegung des Familienwohnsitzes an einen anderen Ort als den Beschäftigungsort die doppelte Haushaltsführung steuerlich bestehen lässt, wenn beachtliche Gründe gegen die Zusammenlegung von Familienhausstand und Wohnung am Beschäftigungsort sprechen (rechtskräftiges Urteil vom 12.1.2006, Aktenzeichen 16 K 589/04 E).

Hinweis:

Der Umzug beendete hier also nicht die berufliche Veranlassung der doppelten Haushaltsführung, obwohl er aus privaten Erwägungen und nicht an den Ort der Beschäftigung des Arbeitnehmers erfolgte. Im Streitfall sprach gegen einen Nachzug der Familie zum Beschäftigungsort, dass sich dort keine geeignete bezahlbare Wohnung in ausreichender Größe finden ließ und die Dauer des Arbeitsverhältnisses unsicher war. Entscheidend blieb, dass die Begründung der Zweitwohnung am Beschäftigungsort beruflich veranlasst war. Allerdings ist davon auszugehen, dass die Finanzämter einen Wohnsitzwechsel weiterhin zum Anlass nehmen, das Bestehen der Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung zu prüfen.

Aufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung sind nicht abziehbar, wenn die doppelte Haushaltsführung nicht beruflich, sondern privat veranlasst war. Mit der Entfernungspauschale zu berücksichtigen sind dann aber die Wege zur Arbeitsstätte auch von der Wohnung, die der Arbeitsstätte nicht am nächsten liegt, wenn sie den Mittelpunkt der Lebensinteressen des Arbeitnehmers bildet und nicht nur gelegentlich aufgesucht wird.

18 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 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 ein Werbungskostenabzug der Sicherheitsaufwendungen bzw. eine Lohnsteuerfreiheit des Arbeitgeberzuschusses in Betracht kommen, wenn die tatsächlichen Grundlagen für die fehlende private Mitveranlassung des Arbeitnehmers bzw. das ganz überwiegende eigenbetriebliche Interesse des Arbeitgebers überzeugend sind.

19 Teilweiser Abzug von Reisekosten bei gemischt veranlasster Reise?

Nach derzeitiger Rechtslage können Kosten der Hin- und Rückreise einer sowohl beruflichen als auch privaten Zwecken dienenden Reise nicht als Werbungskosten abgezogen werden. Begründet wird diese Rechtsprechung vom Bundesfinanzhof damit, dass die Kosten nicht teilbar seien. Nun könnte sich diese Rechtsprechung aber ändern. Der VI. Senat des Bundesfinanzhofs hat mit Beschluss vom 20.7.2006 (Aktenzeichen VI R 94/01) dem großen Senat, der immer dann entscheidet, wenn ein Senat von der früheren Rechtsprechung eines anderen Senats abweichen möchte, diese Frage zur Entscheidung vorgelegt. Der VI. Senat vertritt jedenfalls die Auffassung, dass eine Aufteilung möglich sei.

Hinweis:

In einschlägigen Fällen sollte ein anteiliger Abzug begehrt werden und ggf. gegen einen ablehnenden Bescheid mit Hinweis auf den Vorlagebeschluss des VI. Senats Einspruch eingelegt werden.

20 Rückwirkend verschärfte Besteuerung von Entschädigungen verfassungswidrig?

Entschädigungen, z.B. im Zusammenhang mit der Auflösung eines Arbeitsvertrags, werden bei der Einkommensteuer begünstigt besteuert. Hiermit sollen negative Effekte ausgeglichen werden, die auf Grund des progressiven Einkommensteuertarifs bei Entschädigungen auftreten, die in einem Betrag gezahlt werden, mit denen aber Leistungen mehrerer Jahre abgegolten werden. Im Jahr 1999 wurde die einkommensteuerliche Begünstigung von Entschädigungen drastisch zu Lasten der Steuerpflichtigen geändert. Das entsprechende Gesetz wurde am 31.3.1999 verkündet, sollte aber nach Willen des Gesetzgebers bereits ab dem 1.1.1999 gelten, also auch für Entschädigungen, die zu einem Zeitpunkt vereinbart und gezahlt wurden, zu dem die Rechtsänderung noch nicht endgültig bekannt und erst recht nicht verkündet worden war.

Ob eine solche **rückwirkende Gesetzesanwendung** mit dem Grundgesetz, das rückwirkende Gesetzesänderungen grundsätzlich nicht zulässt, zu vereinbaren ist, ist strittig. Im vorliegenden Fall ist dies deshalb unklar, weil die Einkommensteuer 1999 als Jahressteuer erst am 31.12.1999 entstand. Für die angesprochenen Entschädigungen hat nun der Bundesfinanzhof mit Beschlüssen vom 2.8.2006 (Aktenzeichen XI R 34/02 und XI R 30/03) diese Frage dem Bundesverfassungsgericht zur Prüfung vorgelegt.

Hinweis:

Anzuraten ist, Veranlagungen betreffend Entschädigungen, die vor dem Gesetzesbeschluss des Bundestages am 4.3.1999 bzw. vor der Verkündung des Gesetzes am 31.3.1999 ausgezahlt wurden, mit Hinweis auf die anhängigen Verfahren offen zu halten.

Diese Verfahren haben insgesamt eine sehr große Bedeutung, da das Bundesverfassungsgericht seine bisherige Rechtsprechung zur möglichen Rückwirkung von Steuergesetzänderungen insgesamt überprüfen muss.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

21 Verlustverrechnung bei „Steuerstundungsmodellen“

Die Verlustverrechnung aus sog. Steuerstundungsmodellen ist gesetzlich eingeschränkt. Ein solches Steuerstundungsmodell liegt nach dem Gesetz vor, wenn eine modellhafte Gestaltung (dem Anleger wird ein vorgefertigtes Konzept angeboten) getroffen wird, die auf die Erzielung negativer Einkünfte gerichtet ist und dem Zweck der Verrechnung mit positiven Einkünften dient. Durch das Jahressteuergesetz 2007 sind diese Regelungen nun rückwirkend für das Jahr 2006 **auf sämtliche Einkünfte aus Kapitalvermögen ausgedehnt** worden. Dies trifft z.B. Gestaltungen, bei denen der Anleger in festverzinsliche Wertpapiere investiert und diese Investition hoch fremdfinanziert ist.

22 Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer?

Mit Urteil vom 7.9.2004 hatte der Europäische Gerichtshof in der Rechtssache Manninen (Aktenzeichen C-319/02) entschieden, dass sich ein finnischer Steuerpflichtiger unter Berufung auf die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 und 58 EG-Vertrag die im Ausland gezahlte Körperschaftsteuer einer Gesellschaft, von der er Dividenden erhält, anrechnen lassen kann. Der Einwand des Wohnsitzstaates (hier Finnland), nicht selbst die Körperschaftsteuer erhalten zu haben (die erhielt im Entscheidungsfall Schweden), ließ der Europäische Gerichtshof nicht gelten. Entscheidend war, dass Finnland ein körperschaftsteuerliches Anrechnungsverfahren kennt, das vorsieht, von finnischen Gesellschaften gezahlte Körperschaftsteuer an finnische Dividendenempfänger zu erstatten. Dies könne nicht anders sein, wenn der finnische Steuerpflichtige Dividenden aus dem Ausland erhalte, da andernfalls seine Bereitschaft, im Ausland zu investieren, gemindert werde. Dies sei ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit.

Wegen der wesentlichen Gleichheit der Anrechnungsverfahren in Finnland und früher in Deutschland hatte sich die Frage gestellt, ob dieses Urteil auch für die Steuerjahre gilt, in denen in Deutschland das Anrechnungsverfahren durchgeführt wurde. Daher wurde ein weiteres Verfahren vor dem Europäischen Gerichtshof angestrengt (Rechtssache Meilicke, Aktenzeichen C-292/04), bei dem es um die parallele Fragestellung in Deutschland ging.

Der Generalanwalt am Europäischen Gerichtshof Tizzano hat in seinem Schlussantrag vom 10.11.2005 ebenfalls wie in dem zuvor erwähnten finnischen Fall einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit angenommen, ist allerdings der Auffassung gewesen, dass eine Rückwirkungssperre zur Anwendung komme. Entscheidender Stichtag ist für ihn der 6.6.2000 gewesen, an dem der Europäische Gerichtshof das Urteil in der Rechtssache Verkooijen (Aktenzeichen C-35/98) gefällt habe. Vor diesem Urteil sei die Rechtslage bezüglich einer körperschaftsteuerlichen Anrechnung über die Grenze nicht klar gewesen und der Mitgliedstaat, der eine Anrechnung insoweit versagt, handle nicht unrichtig. Erst für die danach liegenden Zeiträume käme eine Berufung auf die Kapitalverkehrsfreiheit in Betracht. In den vollen Genuss der Anrechnung dürften nur Steuerpflichtige kommen, die bereits seinerzeit wegen Zweifeln an der EG-Rechtskonformität des Anrechnungsverfahrens Einspruch gegen ihre Steuerfestsetzung eingelegt hatten.

Würde der Europäische Gerichtshof im Sinne dieses Schlussantrags entscheiden, so wären die Auswirkungen für deutsche Steuerpflichtige nur gering.

Hinweis:

Gegen diesen Schlussantrag sind in der Öffentlichkeit starke Bedenken erhoben worden, da er quasi dazu führen würde, dass sich ein Mitgliedstaat solange ungestraft EG-rechtswidrig verhalten könnte, bis der Europäische Gerichtshof dies positiv feststellt. Diesen Bedenken ist offensichtlich dadurch Rechnung

getragen worden, dass die mündliche Verhandlung neu eröffnet wurde und nunmehr die Generalanwältin Stix-Hackl einen erneuten Schlussantrag am 5.10.2006 vorgelegt hat. Sie ist der Auffassung, dass aus den genannten Gründen eine Rückwirkungssperre nicht in Betracht komme. Es dürfte mit Spannung zu erwarten sein, welcher Sicht sich der Europäische Gerichtshof im Urteil, das für die nächsten Monate zu erwarten ist, anschließen wird. Nimmt der Europäische Gerichtshof eine solche Rückwirkungssperre nicht an, dürfte es für jeden, der im Zeitraum der Existenz des deutschen Anrechnungsverfahrens ausländische Dividendenerträge erhalten hat, äußerst attraktiv sein zu prüfen, ob sich eine nachträgliche Geltendmachung lohnt.

Für Hauseigentümer

23 Abzugsfähigkeit des Damnums nun gesetzlich geregelt

Durch das Jahressteuergesetz 2007 wird die bisherige Verwaltungspraxis gesetzlich geregelt, wonach Aufwendungen für ein Damnum und ein Disagio in Höhe des vom Darlehensnehmer an das Kreditinstitut gezahlten Betrags insoweit als Werbungskosten abzugsfähig sind, als unter Berücksichtigung der jährlichen Zinszahlung die marktüblichen Beträge nicht überschritten werden. Nach der bisherigen Verwaltungsauffassung kann von der Marktüblichkeit ausgegangen werden, wenn für ein Darlehen mit einem Zinsfestschreibungszeitraum von mindestens fünf Jahren ein Damnum in Höhe von 5 % vereinbart ist. Die gesetzliche Regelung gilt rückwirkend für ein nach dem 31.12.2003 gezahltes Damnum bzw. Disagio bei grundstücksbezogenen Darlehen.

24 Aktuelles zur Grundstücksbedarfsbewertung in Erbschaft-/Schenkungssteuerfällen

a) Gesetzesänderung

In Erbschaft-/Schenkungssteuerfällen wird der Wert von Grundstücken nach einem vergleichsweise pauschalen Verfahren ermittelt: Der Wert unbebauter Grundstücke bestimmt sich nach ihrer Fläche und den um 20 % ermäßigten Bodenrichtwerten. Bei bebauten Grundstücken ist der Wert mit dem 12,5-fachen der Jahresmiete, vermindert um einen Alterswertabschlag in Höhe von 0,5 % je Jahr seit der Bezugsfertigkeit, insgesamt maximal 25 % anzusetzen. Bei Wohngebäuden mit nicht mehr als zwei Wohneinheiten wird darüber hinaus ein Zuschlag von 20 % berücksichtigt. Allerdings darf der so ermittelte Wert des bebauten Grundstücks nicht den Wert unterschreiten, mit dem der Grund und Boden allein als unbebautes Grundstück bewertet würde.

Durch das Jahressteuergesetz 2007 haben sich in zweierlei Hinsicht Veränderungen ergeben:

- Ab dem 1.1.2007 werden bei der Bewertung **unbebauter Grundstücke** die **aktuellen Wertverhältnisse** berücksichtigt. Bislang waren dazu die Bodenrichtwerte auf den 1.1.1996 zu Grunde zu legen. Nunmehr ist der vom Gutachterausschuss zuletzt festgestellte Grundstückswert anzusetzen.
- Bei **bebauten Grundstücken** basierte die Wertermittlung bislang auf der durchschnittlichen Jahresmiete der letzten drei Jahre. Nunmehr kommt es auf die **im Besteuerungszeitpunkt vereinbarte Jahresmiete** an.

b) Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts eines Grundstücks

Der unter Punkt a) bezeichnete pauschale Wertansatz von Grundstücken wird in vielen Fällen deutlich unter dem Verkehrswert liegen. Auf Grund der vergleichsweise groben Ermittlung der Bodenrichtwerte und der zunehmend größeren Wertschwankungen am Grundstücksmarkt treten aber auch vermehrt Fälle auf, in denen dieser pauschale Wertansatz den Verkehrswert übersteigt. In diesen Fällen steht es dem Steuerpflichtigen frei, einen **niedrigeren Verkehrswert nachzuweisen**. An diesen Nachweis werden jedoch **hohe Anforderungen** gestellt, wie jüngst das Urteil des Finanzgerichts München vom 3.5.2006 (Aktenzeichen 4 K 1992/05) zeigte. Generell gelten folgende Regeln für den Nachweis eines niedrigeren Verkehrswerts:

- Die Nachweispflicht für einen niedrigeren Verkehrswert liegt auf Seiten des Steuerpflichtigen; er trägt auch die Kosten des Nachweises.
- Im Streitfall musste letztlich das Finanzgericht von der Richtigkeit des Gutachtens überzeugt werden. Aus diesem Grunde empfiehlt sich eine sorgfältige Auswahl des Gutachters. Sinnvoll ist oftmals die Beauftragung des örtlichen Gutachterausschusses.
- Das vorgelegte Verkehrswertgutachten muss inhaltlich richtig und schlüssig sein und den allgemein anerkannten Grundsätzen der Wertermittlung genügen. Der Gutachter ist verpflichtet, die Gründe für die Wertfestsetzung in nachvollziehbarer Weise darzulegen. Ermittelt der Gutachter den Wert unter Berücksichtigung der allgemein anerkannten Grundsätze der Wertermittlung, steht ihm auf Grund seiner besonderen Sachkunde ein Beurteilungsspielraum zu.

Hinweis:

Häufig entsteht Streit mit dem Finanzamt über die Wertermittlung, vor allem dann, wenn es sich um sehr große, untypisch geschnittene oder in einer besonderen Lage befindliche Grundstücke handelt. In diesem Stadium sollte zunächst sehr sorgfältig geprüft werden, ob ein oftmals teures Sachverständigengutachten eingeholt wird. Die Notwendigkeit der Vorlage eines Sachverständigengutachtens sollte aber spätestens bei Klageerhebung beim Finanzgericht mit diesem geklärt werden.

25 Erlass von Grundsteuer für 2006 noch bis zum 31.3.2007 möglich

Bleiben Erträge aus vermieteten Immobilien aus, weil Wohnungen oder gewerbliche Räume leer stehen, sollte geprüft werden, ob ein Erlass der Grundsteuer möglich ist. Eine Erstattung erfolgt, wenn sich der normale Rohertrag bei bebauten Grundstücken um mehr als 20 % gemindert hat und dies vom Besitzer nicht zu vertreten war.

Der Antrag für 2006 ist **bis zum 31.3.2007** unter Beifügung entsprechender Belege bei der Gemeinde zu stellen. Nachzuweisen ist insbesondere, dass ein Leerstand nicht durch den Steuerpflichtigen verschuldet ist, d.h. der Steuerpflichtige muss seine Vermietungsbemühungen z.B. in Form von Inseraten oder der Einschaltung eines Maklers nachweisen.

26 Steuerliche Anerkennung von Mietverträgen zwischen nahen Angehörigen

Aus verschiedenen, insbesondere steuerlichen Gründen bietet es sich oftmals an, **zwischen nahen Angehörigen einen Mietvertrag abzuschließen**. Mit einem Mietverhältnis kann die Versorgung der vermietenden Partei sichergestellt werden, es kann eine Bevorzugung eines Kindes gegenüber Geschwistern vermieden werden und es können steuerliche Vorteile insbesondere durch Nutzung des Grundfreibetrags und des progressiven Einkommensteuertarifs genutzt werden. Allerdings werden Mietverträge unter nahen Angehörigen nur unter vergleichsweise **strengen Anforderungen** anerkannt. Mit Verfügung vom 29.9.2006 (Aktenzeichen S 2253 A – 46 – St 214) hat sich hierzu die Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main geäußert. Die wichtigsten Grundsätze dieser Verfügung stellen wir im Folgenden dar:

Für die steuerliche Anerkennung von Mietverträgen zwischen nahen Angehörigen ist zunächst Grundvoraussetzung, dass

- der Mietvertrag bürgerlich-rechtlich wirksam geschlossen sein muss und
- das Mietverhältnis ernsthaft vereinbart und die Vereinbarung entsprechend tatsächlich durchgeführt wird.

Darüber hinaus muss der Mietvertrag einem Fremdvergleich standhalten. Entsprechen der Mietvertrag und seine Durchführung dagegen nicht den üblichen Gepflogenheiten unter fremden Dritten, ist ihm die steuerliche Anerkennung zu versagen. Allerdings bedeutet dies nicht, dass jede geringfügige Abweichung vom Üblichen bereits die steuerliche Nichtanerkennung zur Folge hätte. Dies hat der Bundesfinanzhof jüngst in dem Urteil vom 7.6.2006 (Aktenzeichen IX R 4/04) betont. Im Urteilsfall wurde bei dem Abschluss eines Mietvertrags mit einem minderjährigen Enkel erst später ein Ergänzungspfleger eingeschaltet, was zivilrechtlich notwendig ist.

Eine besondere Form für den Mietvertrag wird nicht vorgeschrieben. Aus Beweisgründen ist aber **Schriftform** anzuraten. Zwischen Fremden ist die Schriftform üblich, so dass ein

Abweichen hiervon als Indiz für eine Unüblichkeit zu werten ist. Beim Abschluss von Mietverträgen mit Minderjährigen ist die Bestellung und Mitwirkung eines Ergänzungspflegers zwingend erforderlich.

Damit das Mietverhältnis **ernsthaft vereinbart** ist, muss der Mietvertrag in jedem Fall die Miethöhe und die Mietsache bezeichnen; fehlende Nebenkostenabreden führen nicht zwingend zur steuerlichen Nichtanerkennung. Ausgeschlossen ist nach der Ansicht der Finanzverwaltung die steuerliche Anerkennung des Mietvertrags u.a. dann, wenn:

- die Miete nicht gezahlt wird,
- die Mietzahlungen entgegen den Vereinbarungen im Mietvertrag nicht monatlich, sondern jährlich bzw. in einem Gesamtbetrag für mehrere Jahre erfolgen,
- Wohnräume im Haus der Eltern, die keine abgeschlossene Wohnung bilden, an volljährige unterhaltsberechtignte Kinder vermietet werden oder
- Angehörige wechselseitig vermieten. Dies gilt allerdings nicht, wenn ein Kind den Eltern eine Wohnung vermietet und gleichzeitig unentgeltlich in einem Haus der Eltern wohnt.

Dagegen kann die steuerliche Nichtanerkennung des Mietvertrages nicht allein darauf gestützt werden, dass

- die Miete durch Barzahlung ohne Quittung beglichen wird,
- die Miete durch Verrechnung mit dem Unterhaltsanspruch (z.B. bei Kindern oder dauernd getrennt lebenden oder geschiedenen Ehegatten) beglichen wird,
- die Miete bei Vermietung durch den Unterhaltsverpflichteten (z.B. Eltern) durch dessen Unterhaltsleistungen oder andere Geldschenkungen gezahlt wird.

Hinweis:

Die steuerlichen Vorteile durch ein Mietverhältnis zwischen nahen Angehörigen können beachtlich sein. Nicht verkannt werden dürfen aber die hohen Anforderungen. Aus diesem Grund ist eine steuerliche Beratung ratsam.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

27 Gesetzgebung: Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2007

Durch das am 18.12.2006 verkündete **Jahressteuergesetz 2007** (BGBl. I 2006, 2878) ändert der Gesetzgeber das Körperschaftsteuergesetz in drei bedeutsamen Punkten:

- **verdeckte Einlagen:** Zunächst wird der bislang schon in den Verwaltungsanweisungen enthaltene Grundsatz, wonach verdeckte Einlagen einkommensneutral sind, in das Gesetz aufgenommen. Diesen Grundsatz einschränkend wird dann aber vorgesehen, dass sich das **Einkommen** der Kapitalgesellschaft in den Fällen doch um die verdeckten Einlagen **erhöht**, in denen diese das Einkommen des Gesellschafters (als Betriebsausgaben oder Werbungskosten) gemindert haben; insoweit sollen ausweislich der Gesetzesbegründung Besteuerungslücken geschlossen werden.

Beispiel:

Sachverhalt: Der Anteilseigner A ist alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer der Kapitalgesellschaften GmbH 1 und GmbH 2. Die GmbH 2 überlässt der GmbH 1 ein Grundstück für eine Jahresmiete von 150 000 €. Angemessen ist aber nur eine jährliche Miete von 100 000 €. Bei der GmbH 2 ist der Mietertrag in Höhe von 150 000 € im Steuerbilanzgewinn erfasst. Die Steuerfestsetzungen der GmbH 1 und des Anteilseigners sind nicht mehr änderbar.

Lösung: Die verdeckte Einlage (d.h. die verdeckte Gewinnausschüttung der GmbH 1 an A sowie die Erhöhung der Anschaffungskosten des A für die Beteiligung an der GmbH 2) konnte beim Gesellschafter nicht berücksichtigt werden, so dass nach dem neuen Satz 4 des § 8 Abs. 3 Körperschaftsteuergesetz die verdeckte Einlage bei der Einkommensermittlung der GmbH 2 nicht mehr

abgezogen werden kann; insoweit ergeben sich auch keine nachträglichen Anschaffungskosten für die Beteiligung des A an der GmbH 2 (vgl. neuer Satz 5 des § 8 Abs. 3 Körperschaftsteuergesetz).

- **verdeckte Gewinnausschüttungen:** Die Beteiligungsertragsbefreiung nach § 8b Körperschaftsteuergesetz vermeidet die doppelte steuerliche Belastung von Dividendenausschüttungen zwischen Kapitalgesellschaften und erfasst grundsätzlich auch verdeckte Gewinnausschüttungen. Diese **Steuerfreiheit für Beteiligungserträge** wird nunmehr **davon abhängig** gemacht, dass die verdeckte Gewinnausschüttung bei der leistenden Kapitalgesellschaft das Einkommen nicht gemindert hat. Die Anwendung der Befreiung wird also an die Behandlung auf **Ebene der leistenden Gesellschaft** geknüpft, was insofern problematisch ist, als ein Steuerpflichtiger nicht darauf verwiesen werden sollte, die steuerliche Behandlung von Vorgängen bei anderen Steuerpflichtigen nachweisen zu müssen.

Beispiel:

Die Tochter-GmbH T mietet von der Mutter-GmbH M ein Fabrikationsgrundstück zu einer um 1 Mio. € überhöhten Miete. Die Tochtergesellschaft macht den Mietaufwand steuerlich geltend (Betriebsausgabenabzug). Wird nun das Einkommen der T nicht den Gewinn erhöhend korrigiert,

- sei es schlicht zu Unrecht,
- sei es, dass die Tochtergesellschaft im Ausland ansässig und dem dortigen Recht das Institut der verdeckten Gewinnausschüttung unbekannt ist,

hat die verdeckte Gewinnausschüttung das Einkommen der leistenden T tatsächlich gemindert. Dies hat nach der Neuregelung zur Folge, dass die verdeckte Gewinnausschüttung bei der M nicht als Beteiligungsertrag nach den Regelungen des § 8b Körperschaftsteuergesetz befreit ist. Zum Vergleich: Eine ordentliche Gewinnausschüttung der T an M hätte den entsprechenden Befreiungen unterlegen.

- **Erlass, Aufhebung bzw. Änderung von Steuerbescheiden bei verdeckter Gewinnausschüttung:** Über diese Änderung haben wir bereits in der Beilage zum Jahreswechsel 2006/2007 berichtet. Inhaltlich wird durch die Neuregelung bestimmt, dass in den 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, entsprechend zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern ist. Durch diese Möglichkeit der **korrespondierenden Änderung des Bescheids des Gesellschafters** bei nachträglicher Aufdeckung einer verdeckten Gewinnausschüttung soll eine **systemkonforme Besteuerung verdeckter Gewinnausschüttungen** auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene gewährleistet werden.

28 Einführung eines elektronischen Handels- und Unternehmensregisters

Am 15.11.2006 ist das Gesetz über das elektronische Handelsregister und Genossenschaftsregister sowie das Unternehmensregister (EHUG) verkündet worden (BGBl. I 2006, 2553). Danach wird ab dem 1.1.2007 das **Handelsregister elektronisch** geführt. Zuständig sind weiterhin die Amtsgerichte. Unterlagen sollen künftig ausschließlich elektronisch eingereicht werden; allerdings sind nach dem Recht der Bundesländer Übergangsregelungen gestattet, nach denen bis 2009 alle oder einzelne Dokumente auch in Papierform eingereicht werden können. Informationen zur Technik der elektronischen Übermittlung können unter www.egvp.de abgerufen werden.

Nach den neugefassten Vorschriften des Handelsgesetzbuchs haben insbesondere **Kapitalgesellschaften** künftig ihren **Jahresabschluss durch elektronische Einreichung** beim Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers **offenzulegen** (eine zeitliche Übergangsregelung auf Basis einer Rechtsverordnung des Bundesministeriums der Justiz ist in Planung, steht aber noch aus).

Daneben wird das sog. Unternehmensregister eingeführt (www.unternehmensregister.de). Unter dieser **Internetadresse** sind u.a. folgende Informationen zugänglich:

- Unterlagen der Rechnungslegung (z.B. Jahresabschlüsse),
- Eintragungen im Handelsregister,
- gesellschaftsrechtliche Bekanntmachungen und

– Veröffentlichungen nach dem Wertpapierhandelsgesetz (z.B. Ad-hoc-Mitteilungen).

Der **Abruf** dieser Informationen wird weitestgehend **kostenfrei** sein. Das Unternehmensregister finanziert sich über die Gebühren der Unternehmen (50 € für Unternehmen, die Kapitalmarktdaten veröffentlichen, 10 € für Unternehmen, die lediglich ihren Jahresabschluss offenzulegen haben).

Außerordentliche Praxisrelevanz wird die sich in diesem Kontext einstellende **hundertprozentige Kontrolle der Offenlegungspflichten** – und zwar von Amts wegen, statt wie bislang nur auf Antrag einer Person, die in die offenzulegenden Unterlagen Einsicht nehmen möchte – erlangen, mit der auch eine **Verschärfung der Verfolgung von Offenlegungsverstößen** einhergeht. Während bislang noch geschätzte 80 bis 90 % der publizitätspflichtigen Unternehmen ihrer Offenlegungspflicht nicht nachkommen, werden zukünftig alle entsprechenden Pflichtverletzungen (durch ein neu geschaffenes Bundesamt für Justiz) **von Amts wegen** im Rahmen eines **Ordnungsgeldverfahrens** aufgegriffen werden (Androhung eines Ordnungsgelds bis zu 25 000 €, das durch fristgemäße Nachreichung abgewendet werden kann).

Hinweis:

Die wachsenden Transparenzerfordernisse sollten zum Anlass genommen werden, im konkreten Einzelfall das gesamte Spektrum der **Maßnahmen, die eine Verminderung oder sogar Vermeidung der Publizität bewirken** können, (erneut) zu überprüfen. Sollten derartige Maßnahmen, die von der Aufspaltung in mehrere kleinere Unternehmen bis hin zum Rechtsformwechsel (z.B. in eine Kapitalgesellschaft & Co. mit Aufnahme eines persönlich haftenden Gesellschafters) reichen können, nicht umsetzbar sein, ist es ratsam, zumindest Qualität und Quantität der zwingend zu veröffentlichenden Daten soweit wie gesetzlich möglich einzuschränken. Insoweit bietet sich ein umfangreiches Instrumentarium an, das unter Hinzuziehung des Steuerberaters bzw. des Wirtschaftsprüfers auf seine Tauglichkeit hin zu überprüfen ist.

29 Künftige Auszahlung des Körperschaftsteuer-Guthabens

Das aktuelle Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG), das am 12.12.2006 verkündet worden ist (BGBl. I 2006, 2782), sieht abweichend von den bisherigen Vorschriften vor, dass **Körperschaftsteuer-Guthaben** aus der Zeit vor dem Systemwechsel bei der Körperschaftsteuer letztmalig auf den 31.12.2006 festgestellt und sodann **in zehn gleichen Jahresraten beginnend ab dem Jahr 2008 ausgezahlt werden**. Die Auszahlung erfolgt **unabhängig von etwaigen Gewinnausschüttungen** bei der Kapitalgesellschaft und zieht keine steuerlichen Folgen auf Seiten des Anteilseigners nach sich. Auf Seiten der Kapitalgesellschaft ist die Vereinnahmung des Körperschaftsteuer-Guthabens steuerfrei.

Diese **Neuregelung ist in vielen Fällen sehr vorteilhaft**, da bislang oftmals Gewinnausschüttungen unterblieben, weil diese auf Seiten der Anteilseigner zu einer Steuerbelastung führten, die den Vorteil aus der Mobilisierung von Körperschaftsteuer-Guthaben regelmäßig übertraf. Des Weiteren konnten bei manchen Gesellschaften, wie insbesondere Verlustgesellschaften, oftmals aus handelsrechtlichen Gründen keine Gewinnausschüttungen vorgenommen werden.

Von Bedeutung ist nun, dass der Anspruch auf Auszahlung des Körperschaftsteuer-Guthabens nach dem Gesetz mit Ablauf des 31.12.2006 entsteht. Dies hat zur Folge, dass **in der Handelsbilanz zum 31.12.2006 diese Ansprüche zu aktivieren sind**. Die Aktivierung der Ansprüche führt zu entsprechenden Erträgen in der Handelsbilanz, die steuerfrei sind. Da der Anspruch auf Auszahlung unverzinslich ist, ist der Barwert der zukünftigen Auszahlungen in der Handelsbilanz zum 31.12.2006 zu aktivieren. Der Barwert ist unter Zugrundelegung des marktüblichen Zinssatzes zu berechnen. In den Folgeabschlüssen ist der aktivierte Auszahlungsanspruch dann um vereinnahmte Beträge zu mindern. Aus der wegen Zeitablaufs geringeren Abzinsung ergeben sich Aufzinsungserträge, welche nach herrschender Meinung steuerfrei sind. In Kapitalgesellschaftsgruppen ist von Bedeutung, dass die bisher bestehende Nachversteuerungspflicht der Körperschaftsteuerminderungsbeträge bei Empfang der Dividenden ab dem Geschäftsjahr 2007 entfällt.

30 Passivierung von Verbindlichkeiten bei Vereinbarung eines einfachen oder qualifizierten Rangrücktritts

Das **Bundesministerium der Finanzen** hat mit dem Schreiben vom 8.9.2006 (Aktenzeichen IV B 2 – S 2133 – 10/06, BStBl I 2006, 497) zur Passivierung von Verbindlichkeiten bei **Vereinbarung eines einfachen oder qualifizierten Rangrücktritts** Stellung genommen und damit auf die aktuelle Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs reagiert. Sehr hohe Bedeutung hat dieses Schreiben dann, wenn sich die GmbH in einer Krise befindet.

Zu differenzieren ist zwischen dem

- **qualifizierten Rangrücktritt:** Der Gläubiger erklärt zur **Vermeidung der Berücksichtigung** der Verbindlichkeit in einem **Überschuldungsstatus**, dass er mit seiner Forderung erst nach allen anderen Gläubigern und letztendlich – bis zur **Abwendung der Krise** – auch nicht vor, sondern nur zugleich mit dem Einlagenrückgewähranspruch der Gesellschafter berücksichtigt werden will, was zur Folge hat, dass die Verbindlichkeit zu passivieren ist

und dem

- **einfachen Rangrücktritt:** Der Gläubiger erklärt, dass eine Rückzahlung seiner Forderung erst nach allen anderen Gläubigern und nur dann erfolgen soll, wenn dies aus zukünftigen Gewinnen, aus einem Liquidationsüberschuss oder aus anderem freien Vermögen möglich ist, was ebenfalls zur Folge hat, dass die Verbindlichkeit zu passivieren ist, aber eben auch zum Ansatz einer Schuld im für die Prüfung der Insolvenzantragspflicht wichtigen Überschuldungsstatus führt.

Nach der nun veröffentlichten Ansicht der Finanzverwaltung wird (in Einklang mit der Rechtsprechung) davon ausgegangen, dass bei den in der Praxis relevanteren Fällen des **qualifizierten Rangrücktritts** eine **Gewinnerhöhung** ohne weitere Prüfung **nicht erfolgt**. Für die Fälle des **einfachen Rangrücktritts** bleibt es bei der bisherigen Rechtslage, derzufolge auch eine Begleichung aus anderem freien Vermögen zulässig ist, um einen steuerlichen Gewinn zu vermeiden.

Hinweis:

In der Praxis kommt es auf die genaue Ausformulierung der Rangrücktrittsvereinbarung gerade dann an, wenn sich die Gesellschaft in der Krise befindet und die Insolvenzantragspflicht möglichst schnell beseitigt werden soll. Im Zweifel sollte eine solche Formulierung nur unter Hinzuziehung entsprechender Beratung erfolgen. Auf die sichere Seite begibt sich, wer regelt, dass die Verbindlichkeit

- erst nach Befriedigung aller fremden Gesellschaftsgläubiger,
- bis zur Abwendung der Krise auch nicht vor, sondern nur zugleich mit dem Einlagenrückgewähranspruch der Gesellschafter berücksichtigt werden soll und
- auch aus anderem freien Vermögen bedient werden kann.

31 Betriebsaufspaltung auch schon bei Vermietung eines Büros im Einfamilienhaus des Gesellschafters

Mit seinem Urteil vom 13.7.2006 (Aktenzeichen IV R 25/05, BStBl II 2006, 804) hat sich der **Bundesfinanzhof** mit der Frage befasst, ob auch Büroräume im Einfamilienhaus des Gesellschafters eine **wesentliche Betriebsgrundlage** darstellen und somit eine Betriebsaufspaltung begründen können.

Im Entscheidungssachverhalt hatten ein Gesellschafter-Geschäftsführer und seine Ehefrau zwei Räume ihres **selbst genutzten Einfamilienhauses** als Büros an die GmbH vermietet. Die Ehegatten erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und brachten entsprechende Werbungskosten in Abzug. Das Finanzamt hingegen erfasste die Mieteinnahmen bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb, da es davon ausging, mit der Vermietung sei eine Betriebsaufspaltung begründet worden.

Der **Bundesfinanzhof** wertet den Sachverhalt in Fortentwicklung seiner bisherigen Rechtsprechung dahingehend, dass tatsächlich eine Betriebsaufspaltung zu bejahen ist, und führt erläuternd aus, ein **Grundstück** stelle im Grundsatz keine wesentliche Betriebsgrundlage dar, wenn es wie im vorliegenden Sachverhalt **nicht** für Zwecke des Betriebsunternehmens **besonders hergerichtet** und gestaltet (also wirtschaftlich nur von geringer Bedeutung) sei. Ein

Grundstück **sei** jedoch von **wirtschaftlicher Bedeutung**, wenn sich der **Mittelpunkt der Geschäftsleitung** des Unternehmens in den Büroräumen befinde.

Hinweis:

Mit dieser Entscheidung findet eine Rechtsprechungsentwicklung und -änderung ihre „Vollendung“ – zu Lasten der Steuerpflichtigen. Nunmehr können (und dieser Auffassung hat sich verständlicherweise auch die Finanzverwaltung angeschlossen) alle Gebäude, und damit eben Fabrikationsgebäude ebenso wie Verwaltungs- und Allerweltsgebäude, Auslöser für eine Betriebsaufspaltung sein und damit einen Gewerbebetrieb darstellen.

32 Gestaltungsmisbrauch bei Zwischenschaltung einer GmbH

Mit Urteil vom 30.5.2006 hat das **Finanzgericht Münster** zum **Gestaltungsmisbrauch bei Anteilsveräußerung** durch Zwischenschaltung einer Verwaltungs-GmbH Stellung genommen (Aktenzeichen 11 K 6601/02 E, EFG 2006, 1302, nicht rechtskräftig).

Im Urteilssachverhalt hatten mehrere Gesellschafter, die die Anteile an einer vor der Insolvenz stehenden Verlust-GmbH im Privatvermögen hielten, eine **beteiligungsidentische Verwaltungs-GmbH** gegründet und noch vor Einführung des Halbeinkünfteverfahrens ihre **Anteile mit Verlust** an die Verwaltungs-GmbH **veräußert**, um die Vorteile der damals noch geltenden vollständigen Verlustberücksichtigung nutzen zu können.

Insoweit stellt sich diese Gestaltung zunächst als steuerlich besonders vorteilhaft in Bezug auf den Zeitpunkt des Systemwechsels dar. Aber auch aktuell, also nach dem Systemwechsel zum Halbeinkünfteverfahren, stellt ein solches Vorgehen eine interessante **Gestaltung zur zeitlichen Steuerung** einer Verlustrealisierung dar.

Zu derartigen Gestaltungen führt das Finanzgericht Münster nun zunächst aus, dass es grundsätzlich **nicht zu beanstanden** ist, wenn sich Steuerpflichtige zu einem **möglichst steuergünstigen Zeitpunkt** von ihrer Beteiligung trennen (vorliegend hätte eine spätere Veräußerung unter dem Halbeinkünfteverfahren zu einer nur noch hälftigen Verlustberücksichtigung geführt). Dann stellt das Finanzgericht aber entscheidungserheblich darauf ab, dass die Gesellschafter sich im Urteilsfall ja gar nicht dauerhaft von der Verlust-GmbH trennen wollten, d.h. diese Einkunftsquelle nicht endgültig aus der Hand geben wollten. Da außerdem keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe für die Zwischenschaltung vorgetragen werden konnten, hat das Finanzgericht einen Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten bejaht und die **steuerliche Berücksichtigung des Veräußerungsverlusts versagt**.

Hinweis:

Da die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung durch das Finanzgericht zugelassen wurde, wird mit Spannung zu erwarten sein, wie der Bundesfinanzhof (Aktenzeichen VIII R 33/06) den Sachverhalt würdigt.

33 Verdeckte Gewinnausschüttung: Fehlbeträge bei der von einer GmbH betriebenen Gaststätte

Zur Frage des Vorliegens einer verdeckten Gewinnausschüttung bei **Fehlbeträgen bei der von einer GmbH betriebenen Gaststätte** hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 18.5.2006 (Aktenzeichen III R 25/05, GmbHR 2006, 884) Stellung genommen.

Im Urteilssachverhalt war ein Diplom-Kaufmann (nach Feststellung des Finanzgerichts: treugeberisch) Gesellschafter einer GmbH, die von diesem eine Tennisanlage einschließlich einer Gaststätte gepachtet hatte. Im Rahmen einer **steuerlichen Außenprüfung** stellte die Finanzverwaltung **kalkulatorische Fehlbeträge** in dieser Clubgaststätte fest, die sich auf 20 bis 87 % der Umsätze beliefen. Diese Fehlbeträge wurden dem Gesellschafter als **verdeckte Gewinnausschüttungen** und damit als Einkünfte aus Kapitalvermögen zugerechnet, da er angesichts seiner Ausbildung die Veruntreuung derart hoher Beträge hätte bemerken müssen. Strittig ist demnach, ob schon in diesen Fehlbeträgen eine **verdeckte Gewinnausschüttung** zu sehen ist.

Zu dieser Streitfrage führt der Bundesfinanzhof zunächst aus, dass verdeckte Gewinnausschüttungen dann gegeben sind, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung einen **Vermögensvorteil zuwendet**;

dazu zählen auch Zuwendungen gegenüber nahe stehenden Personen. Daher könnten nachträglich festgestellte Fehlbeträge auch als verdeckte Gewinnausschüttungen das Einkommen einer GmbH erhöhen.

Im Urteilsachverhalt scheidet nach Auffassung des Bundesfinanzhofs eine verdeckte Gewinnausschüttung aber daran, dass nicht festgestellt werden konnte, ob der Gesellschafter oder nahe stehende Personen die Gelder an sich genommen hatten. Da offen geblieben war, ob sich nicht das Bedienungspersonal zu Lasten der GmbH bereichert hatte, könne der **Gesellschafter nicht Empfänger** einer verdeckten Gewinnausschüttung sein.

Kalkulatorische Fehlbeträge können somit nur dann **verdeckte Gewinnausschüttungen** sein, wenn ein Zufluss beim Gesellschafter oder bei nahe stehenden Personen, nicht aber bei Dritten erfolgt ist.

34 Zulässigkeit kombinierter Beschlüsse in Gesellschafterversammlungen

Mit Urteil vom 16.1.2006 (Aktenzeichen II ZR 135/04, DB 2006, 1048) hat sich der Bundesgerichtshof mit der Frage der **kombinierten Beschlussfassung** bei Gesellschafterversammlungen befasst.

Im Entscheidungssachverhalt war in einer (beschlussfähigen!) GmbH-Gesellschafterversammlung, bei der nicht alle Gesellschafter anwesend waren, zunächst beschlossen worden, dem abwesenden Gesellschafter die Möglichkeit zu eröffnen, unmittelbar nach der Versammlung seine **Stimme schriftlich abzugeben**, danach waren Beschlüsse z.B. über die Einziehung von Anteilen gefasst worden. Eine solche „kombinierte Beschlussfassung“ war allerdings durch die **Satzung nicht gedeckt**.

Der Bundesgerichtshof stellt dazu erstmalig explizit fest, dass in dieser Situation eine Gesellschafterversammlung aller abstimmungsberechtigten Gesellschafter nicht stattgefunden hat, sondern die Beschlüsse im Wege einer „kombinierten Beschlussfassung“ erfolgt sind.

Da gerade ein solches Verfahren in der Satzung aber nicht vorgesehen war, führt dies nach Auffassung des Bundesgerichtshofs zur **Nichtigkeit aller Beschlüsse** – und zwar ungeachtet der Tatsache, dass die anwesenden Gesellschafter auch ohne den abwesenden Gesellschafter beschlussfähig gewesen wären!

Möglicher Kritik an dieser rein formellen Argumentation begegnet der Bundesgerichtshof mit dem Hinweis, dass auch schon **Einberufungsmängel zur Nichtigkeit** des in einer Gesellschafterversammlung Beschlossenen führen.

Hinweis:

Dieses Urteil zeigt einmal mehr, dass „gut gemeint“ nicht immer auch „gut gemacht“ bedeutet. Auch scheinbar rein formelle Satzungsaspekte sollten bei Gesellschafterversammlungen gebührende Beachtung finden, selbst wenn sich alle anwesenden Gesellschafter einig sind; ggf. sollte die Satzung angepasst werden.

Sonstiges

35 Wichtige Änderungen bei der Lohnsteuer

a) Entfernungspauschale

Ab 2007 werden die Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte oder Betrieb der Privatsphäre zugeordnet. Die steuerlich relevante Tätigkeit beginnt vielmehr erst am Arbeitsplatz oder im Betrieb (sog. **Werkstorprinzip**). **Fernpendler** können allerdings unabhängig vom Verkehrsmittel **ab dem 21. Kilometer** der Entfernung die Entfernungspauschale – wie bisher – in Höhe von 0,30 € für jeden weiteren vollen Entfernungskilometer wie Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehen. Unverändert bleibt

die Beschränkung auf den Höchstbetrag von 4 500 €, soweit nicht der eigene oder ein zur Nutzung überlassener Pkw benutzt wird.

Hinzuweisen ist darauf, dass sich durch die Beschränkung bei der Entfernungspauschale ab 2007 keine Folgeauswirkungen auf die Höhe des zu versteuernden **geldwerten Vorteils** ergeben, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen **Firmenwagen** zur privaten Nutzung und für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung stellt. Allerdings ist eine Pauschalversteuerung des geldwerten Vorteils für die private Pkw-Nutzung mit 15 % nur für den Betrag zulässig, den der Arbeitnehmer „wie“ Werbungskosten geltend machen könnte. Damit kann eine Pauschalierung erst ab dem 21. Kilometer erfolgen. Bei einer beruflich veranlassten **doppelten Haushaltsführung** können Aufwendungen für Familienheimfahrten einmal pro Woche weiterhin mit 0,30 € je Entfernungskilometer ab dem ersten Kilometer abgesetzt werden.

Unfallkosten können ab 2007 nicht mehr zusätzlich berücksichtigt werden.

Übersteigen die Aufwendungen für die **Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel** die anzusetzende Entfernungspauschale, können diese Kosten nicht mehr zusätzlich angesetzt werden, so dass auch bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel erst ab dem 21. Entfernungskilometer (nur) die Entfernungspauschale abgezogen werden kann.

Menschen mit einem bestimmten Grad der **Behinderung** können an Stelle der Entfernungspauschale ihre tatsächlichen Aufwendungen oder die pauschalen Kilometersätze für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (und für Familienheimfahrten) auch für die ersten 20 Kilometer ansetzen.

Hinweis:

Die **Verfassungsmäßigkeit** der Einschränkung der Entfernungspauschale wird verschiedentlich bezweifelt. Derzeit sind diesbezüglich mehrere Verfahren bei Finanzgerichten anhängig. Deshalb kann zu überlegen sein, die Entfernungspauschale auch für das Jahr 2007 wie bisher geltend zu machen und ablehnende Steuerbescheide verfahrensrechtlich offen zu halten.

b) Häusliches Arbeitszimmer

aa) Abzugsverbot

Grundsätzlich sind Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer steuerlich nicht abzugsfähig. Ein Abzug bis höchstens 1 250 € war in den Jahren 1996 bis 2006 zulässig, wenn die berufliche Nutzung des Arbeitszimmers mehr als 50 % der gesamten beruflichen und betrieblichen Tätigkeit des Arbeitnehmers ausmachte oder der Arbeitgeber den für die berufliche Tätigkeit erforderlichen Arbeitsplatz nicht zur Verfügung gestellt hatte.

Im Rahmen des Steueränderungsgesetzes 2007 ist diese begrenzte Abzugsmöglichkeit gestrichen worden (Abzugsverbot). **Ab 2007** ist ein **Abzug nur noch möglich**, wenn das häusliche Arbeitszimmer ausnahmsweise den **Mittelpunkt der gesamten beruflichen und betrieblichen Betätigung** des Steuerpflichtigen bildet. Eine betragsmäßige Beschränkung des Abzugs existiert dann allerdings nicht.

bb) Abzugsfähige Kosten

Das gesetzliche Abzugsverbot für ein häusliches Arbeitszimmer betrifft nicht die Aufwendungen für die beruflich genutzten Einrichtungsgegenstände im Arbeitszimmer, wie Schreibtisch, Bücherregale, Klavier, Computer usw., bei denen es sich um Arbeitsmittel handelt. Die **Kosten der Arbeitsmittel** sind ohne Beschränkung auch dann als Werbungskosten abzugsfähig, wenn das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der Berufstätigkeit darstellt. Bei Wirtschaftsgütern, die einer mehrjährigen Nutzung unterliegen, können die Kosten allerdings nur im Wege der Abschreibung verteilt über die Nutzungsdauer geltend gemacht werden.

Nicht als Arbeitsmittel anerkannt werden regelmäßig Teppiche oder eine Couch. Generell kann die Abzugsfähigkeit aber nur im Einzelfall beurteilt werden.

cc) Kein Abzugsverbot bei „außerhäuslichem“ Arbeitszimmer

Das **Abzugsverbot** gilt nur für ein häusliches, **nicht** dagegen für ein **außerhäusliches Arbeitszimmer**. Daher können auch ab 2007 Kosten für ein außerhäusliches Arbeitszimmer

steuerlich geltend gemacht werden, selbst wenn der Raum nicht den Mittelpunkt der Berufstätigkeit darstellt.

Hinweis:

Ob ein Arbeitszimmer in die häusliche Sphäre des Steuerpflichtigen eingebunden ist, kann nur auf Grund einer Gesamtwürdigung der **Umstände des Einzelfalls** entschieden werden.

Gehört das Arbeitszimmer unmittelbar und ohne besondere räumliche Trennung zu der Wohnung oder dem Wohnhaus des Steuerpflichtigen, ist es regelmäßig auch in dessen häusliche Sphäre eingebunden. Die häusliche Sphäre kann sich aber auch auf weitere Räumlichkeiten außerhalb der Wohnung erstrecken. Die Abgrenzung mag im Einzelfall schwierig sein. Als **außerhäusliches Arbeitszimmer** angesehen wurden vom Bundesfinanzhof z.B.

- ein nicht zur Wohnung gehörender zusätzlich angemieteter **Kellerraum** in einem Mehrfamilienhaus (Urteil vom 26.2.2003, Aktenzeichen VI R 160/99);
- eine **Mansardenwohnung** im Dachgeschoss eines Mehrfamilienhauses, die nicht in unmittelbarer räumlicher Nähe zur Wohnung des Steuerpflichtigen im Erdgeschoss liegt (Urteil vom 18.8.2005, Aktenzeichen VI R 39/04).

Nicht als außerhäusliches Arbeitszimmer angesehen wurden vom Bundesfinanzhof dagegen z.B.

- ein Arbeitszimmer, das sich in einem **Anbau** zum Wohnhaus des Steuerpflichtigen befindet und nur über einen separaten Eingang vom straßenabgewandten Garten aus betreten werden kann (Urteil vom 13.11.2002, Aktenzeichen VI R 164/00);
- ein **Keller** in einem Mehrfamilienhaus, der zur Wohnung gehört (Urteile vom 19.9.2002, Aktenzeichen VI R 70/01 und vom 26.2.2003, Aktenzeichen VI R 130/01);
- ein Arbeitszimmer, das im **Dachgeschoss** eines Einfamilienhauses liegt (Urteil vom 26.2.2003, Aktenzeichen IV R 156/01).

dd) Abgrenzung zu Betriebsräumen

Das Abzugsverbot gilt ferner nicht, wenn es sich nicht um ein häusliches Arbeitszimmer, sondern um einen Betriebs- oder Lagerraum oder eine Werkstatt handelt, selbst wenn sich diese im selben Haus wie die Wohnung befindet.

Anerkannt als Betriebsraum wurden vom Bundesfinanzhof z.B.

- das „**Dienstzimmer**“ eines Försters, das auch von Kollegen genutzt werden darf (Urteil vom 16.9.2004, Aktenzeichen VI R 25/02);
- ein im **Keller** eines Einfamilienhauses gelegenes **Lager** für pharmazeutische Produkte und Werbematerialien (Urteil vom 19.3.2003, Aktenzeichen VI R 40/01);
- das häusliche Arbeitszimmer bei dem Direktionsreferenten einer Versicherung (Außendienstmitarbeiter), da ein Büroraum, der einem nicht unwesentlichen Publikumsverkehr unterliegt (z.B. Gespräche und Beratungen mit Mitarbeitern bzw. Kunden), seiner Funktion nach regelmäßig kein häusliches Arbeitszimmer ist (Urteil vom 14.1.2004, Aktenzeichen VI R 55/03);
- die **ärztliche Notfallpraxis** im selbst genutzten Wohnhaus, wenn sie nach außen erkennbar dem Publikumsverkehr gewidmet ist. Die Bestimmung für den Publikumsverkehr setzt voraus, dass die Notfallpraxis über einen Eingangsbereich verfügt, der sich erkennbar von den privat genutzten Räumlichkeiten absetzt und keine unmittelbare räumliche Verbindung zu diesen aufweist (Urteil vom 20.11.2003, Aktenzeichen IV R 3/02).

Nicht als Betriebs- oder Lagerraum angesehen wurden dagegen vom Bundesfinanzhof z.B.

- ein Raum, der zusätzlich zum häuslichen Arbeitszimmer als Archiv genutzt wird, wenn **Archivraum** und Arbeitszimmer eine funktionale Einheit bilden (Beschluss vom 15.3.2005, Aktenzeichen VI B 89/04);
- das **Büro eines Handelsvertreters** (Urteil vom 31.3.2004, Aktenzeichen X R 1/03);
- als Büro genutzte **Räume im Souterrain eines Einfamilienhauses**, die von der Wohnung aus über eine Treppe und Diele ohne weiteres erreichbar sind. Unerheblich sind auch die

Größe des Büros und die Ausstattung mit mehreren Schreib- und Computertischen (Urteil vom 15.12.2004, Aktenzeichen XI R 14/03).

c) Pauschalierung der Einkommensteuer bei bestimmten Sachzuwendungen

Erfolgen aus betrieblichem Anlass **Zuwendungen oder Geschenke an Arbeitnehmer, Handelsvertreter, Kunden, Geschäftspartner oder deren Arbeitnehmer**, so handelt es sich auf Seiten des Empfängers regelmäßig um einen geldwerten Vorteil, der der Besteuerung zu unterwerfen ist. Zum einen ist der Wert des Vorteils für den Empfänger oft schwer zu ermitteln und zum anderen liegt es regelmäßig nicht im Interesse des Zuwendenden, wenn z.B. bei einem Geschäftspartner oder dessen Arbeitnehmer aus der Zuwendung eine Steuerlast resultiert. Gerade wenn solche Zuwendungen Gegenstand der Prüfung bei einer Betriebsprüfung sind, drohen oftmals Kontrollmitteilungen der Finanzverwaltung an die Finanzämter der Zuwendungsempfänger.

Um diese Probleme zu lösen, wurde nun mit dem Jahressteuergesetz 2007 mit Wirkung ab 2007 die Möglichkeit geschaffen, die **Einkommensteuer** auf solche Sachzuwendungen von Seiten des Zuwendenden **in pauschaler Weise zu berechnen** und abzuführen, so dass damit die **Besteuerung auf Seiten des Begünstigten abgegolten ist**. Den Begünstigten trifft also keine steuerliche Pflicht mehr. Dieser ist von dem Zuwendenden lediglich über die Tatsache, dass die Steuer übernommen wurde, zu unterrichten.

Eine **Pauschalierung** ist **ausschließlich bei Sachzuwendungen** möglich, nicht also bei Geldgeschenken. Dabei kann es sich um Zuwendungen handeln, die zusätzlich zur ohnehin geschuldeten Leistung gewährt werden oder aber um solche Zuwendungen, die steuerlich als Geschenk eingestuft werden. Beispiele sind **größere Sachgeschenke, Incentives, Einladungen zu sportlichen oder kulturellen Veranstaltungen**.

Hinweis:

Unberührt bleiben von der gesetzlichen Neuregelung die von der Finanzverwaltung gewährten Vereinfachungsregelungen hinsichtlich der Abgrenzung zwischen abzugsfähigen Bewirtungsaufwendungen und Geschenken bei gewährten Vorteilen anlässlich des Besuchs von sportlichen, kulturellen oder musikalischen Veranstaltungen. Ebenfalls keine Steuerpflicht besteht für Streuerbeartikel und geringwertige Warenproben.

Die sozialversicherungsrechtliche Behandlung ist noch nicht abschließend geklärt. Hier läuft derzeit noch eine gemeinsame Eingabe der Wirtschaftsverbände an das Bundesarbeitsministerium mit dem Ziel der Klarstellung, dass die Pauschalierung zur Sozialversicherungsfreiheit führt. Die Reaktion des Bundesarbeitsministeriums steht noch aus.

Der Steuerpflichtige hat ein **Wahlrecht**, ob er von der Pauschalierung Gebrauch macht oder aber eine Besteuerung bei dem Begünstigten erfolgt. Allerdings kann das Wahlrecht zur Pauschalierung im Wirtschaftsjahr für alle Sachzuwendungen nur einheitlich ausgeübt werden. Die **Ausübung des Wahlrechts** erfolgt durch die Anmeldung der Pauschalsteuer, die in die normale Lohnsteueranmeldung einzubeziehen ist.

Bemessungsgrundlage der Pauschalsteuer sind grundsätzlich die tatsächlichen Aufwendungen des Steuerpflichtigen einschließlich der Umsatzsteuer. Bei Zuwendungen an Arbeitnehmer ist der Vorteil nach dem üblichen Marktpreis zu bemessen. Der **Pauschalsteuersatz beträgt 30 %**. Allerdings wird die Pauschalierung begrenzt auf Aufwendungen je Zuwendung bzw. je Empfänger und Wirtschaftsjahr in Höhe von 10 000 €.

36 Wichtige Änderungen bei der Sozialversicherung

a) Beitragssätze

In Folge von Gesetzesänderungen sind wichtige **Beitragssätze** bei der Sozialversicherung geändert worden. Im Überblick stellen sich diese wie folgt dar:

	2006	2007
allgemeine Rentenversicherung	19,5 %	19,9 %
knappschaftliche Rentenversicherung	25,9 %	26,4 %
Arbeitslosenversicherung	6,5 %	4,2 %

Pflegeversicherung	1,7 %	1,7 %
Beitragszuschlag zur Pflegeversicherung für Kinderlose	0,25 %	0,25 %
Zusätzlicher Krankenversicherungsbeitrag	0,9 %	0,9 %

Zu den maßgeblichen **Sachbezugswerten** und den **Beitragsbemessungsgrenzen** vgl. Mandanten-Rundschreiben „Steuerliche Hinweise zum Jahreswechsel 2006/2007“.

b) Berechnung der Sozialversicherung in der Gleitzone

Bei Arbeitsentgelten zwischen 400,01 € und 800 € (sog. Gleitzone) werden die Sozialversicherungsbeiträge ermäßigt. Der **Gleitzonefaktor** wurde angepasst, so dass sich **ab 1.1.2007 andere Sozialversicherungsbeiträge** ergeben. Die vereinfachte Formel für die Berechnung der Sozialversicherungsbeiträge lautet ab 2007: Beitragspflichtiges Arbeitsentgelt = $1,2327 \times \text{tatsächliches Arbeitsentgelt} - 186,16$.

c) Fälligkeit der Sozialversicherungsbeiträge

Die nach dem Arbeitsentgelt zu bemessenden Beiträge werden

- in voraussichtlicher Höhe der Beitragsschuld spätestens am **drittletzten Bankarbeitstag** des Monats, in dem die Beschäftigung, mit der das Arbeitsentgelt erzielt wird, ausgeübt worden ist oder als ausgeübt gilt, fällig;
- ein verbleibender Restbeitrag wird zum drittletzten Bankarbeitstag des Folgemonats fällig.

Aus **Vereinfachungsgründen** gibt es zudem die Möglichkeit, anstelle der voraussichtlichen Höhe der Beitragsschuld den Gesamtsozialversicherungsbeitrag in Höhe des Vormonatssolls zu zahlen, wenn durch Mitarbeiterwechsel oder variable Entgeltbestandteile, wie z.B. Vergütungen für Mehrarbeit oder Zuschläge und Zulagen, regelmäßig Änderungen der Beitragsabrechnung erforderlich werden.

Die Fälligkeitstermine für 2007 sind:

Monat	Jan.	Feb.	März	April	Mai	Juni
Fälligkeitstag	29.	26.	28.	26.	29.	27.
Monat	Juli	Aug.	Sept.	Okt.	Nov.	Dez.
Fälligkeitstag	27.	29.	26.	26. ¹⁾ 29.	28.	21.

¹⁾ Fälligkeit der Beiträge bereits am 26.10.2007, wenn mit Kassen abgerechnet wird, die ihre Einzugsstelle in Bundesländern haben, in denen am 31. Oktober 2007 Feiertag ist.

37 Ausgewählte Gestaltungsmöglichkeiten bei der Lohnsteuer

Im Folgenden werden ausgewählte Gestaltungsmöglichkeiten zur Verringerung von Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträgen aufgezeigt.

Hinweis:

Der tatsächliche Vorteil kann nur bei **Betrachtung des Einzelfalls** ermittelt werden. Weiterhin ist zu beachten, dass die einzelnen Gestaltungen teilweise **strengen formalen Anforderungen** genügen müssen, die in Lohnsteueraußenprüfungen regelmäßig überprüft werden. Insoweit ist entsprechende Vorsicht angebracht; ggf. wären Gestaltungen durch eine Lohnsteueranrufungsauskunft abzusichern.

a) Zuschüsse zur Kinderbetreuung

Steuerfrei sind **zusätzliche Arbeitgeberleistungen** zur Unterbringung, einschließlich Unterkunft und Verpflegung, sowie zur **Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern des Arbeitnehmers** in Kindergärten oder vergleichbaren Einrichtungen. Unerheblich ist, ob die Unterbringung und Betreuung in betrieblichen oder außerbetrieblichen Kindergärten erfolgt. Vergleichbare Einrichtungen sind z.B. Schulkindergärten, Kindertagesstätten, Kinderkrippen, Tagesmütter, Wochenmütter und Ganztagspflegestellen. Die Einrichtung muss gleichzeitig zur

Unterbringung und Betreuung von Kindern geeignet sein. Dies bedeutet, dass die alleinige Betreuung im Haushalt, z.B. durch Kinderpflegerinnen, Hausgehilfinnen oder Familienangehörige, nicht genügt.

Von besonderer Bedeutung ist, dass der Arbeitnehmer die **Leistung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn** erhalten muss. Nicht ausreichend ist, wenn ein Teil des geschuldeten Arbeitslohns in den Zuschuss zur Kinderbetreuung umgewandelt wird. Der Höhe nach ist die Steuerfreiheit von Leistungen zur Kinderbetreuung nicht begrenzt.

Die sich für den Arbeitnehmer und für den Arbeitgeber ergebende Ersparnis ist von verschiedenen Faktoren abhängig. Dass sich eine durchaus **beachtliche Ersparnis** ergeben kann, wenn eine anstehende Gehaltserhöhung nicht als zusätzliches Barentgelt, sondern als Zuschuss des Arbeitgebers zu einem Kindergartenbeitrag behandelt wird, verdeutlicht das folgende Beispiel (jeweils Angaben pro Monat):

	zusätzlicher KiTa-Beitrag	normale Lohnerhöhung	Differenz
	€	€	€
monatlicher Arbeitslohn	1 900,00	2 000,00	
zusätzliche Leistung des Arbeitgebers für KiTa-Beitrag	100,00	–	
Lohnsteuer (Steuerklasse I/IV, 1 Kinder-Freibetrag)	231,33	257,75	– 26,42
SolZ	5,85	7,16	– 1,31
KiSt (9 %)	9,57	11,71	– 2,14
Krankenversicherung (14,5 %)	137,75	145,00	– 7,25
Pflegeversicherung	16,15	17,00	– 0,85
Rentenversicherung	189,05	199,00	– 9,95
Arbeitslosenversicherung	39,90	42,00	– 2,10
Nettoverdienst	1 270,40	1 320,38	– 49,98
Zahlung KiTa-Beitrag	–	100,00	
Verdienst nach KiTa-Beitrag	1 270,40	1 220,38	50,02
Belastung Arbeitgeber	2 382,85	2 403,00	– 20,15

b) Sachzuwendungen

Lohnsteuer- und sozialversicherungsfreie Zuwendungen können auch in Form von **Sachzuwendungen** erfolgen, soweit diese den Wert von **44 € je Monat** und Arbeitnehmer nicht übersteigen. Sachzuwendungen können z.B. **Tankgutscheine oder Gutscheine für den Besuch in einem Fitnesscenter** sein.

Allerdings ist sorgfältig **zwischen Barlohn und Sachlohn** abzugrenzen. Folgende Fälle sind zu unterscheiden:

- Erhält ein Arbeitnehmer vom Arbeitgeber einen Warengutschein, auf dem sich ein Dritter verpflichtet, einen Euro-Betrag beim Kauf seiner Ware auf den Kaufpreis anzurechnen, kommt diesem Gutschein im allgemeinen Geschäftsverkehr die Funktion eines Zahlungsmittels zu. Demzufolge ist dieser Gutschein eine Einnahme in Geld und stellt keinen Sachbezug dar. Die 44 €-Freigrenze ist nicht anzuwenden. Vielmehr ist der Warengutschein als Arbeitslohn zu erfassen.
- Gibt der Arbeitgeber einen Warengutschein aus, der zum Bezug einer bestimmten, der Art und Menge nach konkret bezeichneten Ware oder Dienstleistung bei einem Dritten berechtigt, handelt es sich um einen Sachbezug, auf den die 44 €-Freigrenze anzuwenden ist. Beispiel: „Gutschein über den Bezug von 35 Litern Superbenzin bei der Tankstelle XY“.

- Ist jedoch auf dem Warengutschein neben der bezeichneten Ware oder Dienstleistung ein anzurechnender Betrag oder Höchstbetrag angegeben (z.B. 40 Liter Superbenzin, höchstens im Wert von 44 €), ist kein Sachbezug, sondern Barlohn anzunehmen. Die Freigrenze ist nicht anwendbar.
- Barlohn und kein Sachbezug wird ferner zugewendet, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer den Bezug von Kraftstoff (Benzin, Super, Diesel) mittels Tankkarte ermöglicht und der die 44 €-Freigrenze übersteigende Betrag vom Arbeitnehmer zugezahlt werden muss.

c) Fahrtkostenzuschüsse

Werden dem Arbeitnehmer Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vom Arbeitgeber ersetzt, unterliegt der Vorteil grundsätzlich der Lohnsteuer und ist sozialversicherungspflichtig. Möglich ist aber eine **Pauschalierung der Lohnsteuer** mit dem vergleichsweise günstigen Satz von 15%. In diesem Fall besteht keine Sozialversicherungspflicht.

Eine Pauschalierung ist aber zum einen nur dann möglich, wenn die Zuschüsse zusätzlich zum ohnehin schon geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden. Zum anderen setzt die Pauschalierung voraus, dass die Fahrtkostenzuschüsse den Betrag nicht übersteigen, den der Arbeitnehmer wie Werbungskosten geltend machen kann. Regelmäßig ist eine Pauschalierung also nur in Höhe der sonst gewährten Entfernungspauschale möglich. Insoweit wirkt sich nachteilig aus, dass die Entfernungspauschale ab 2007 erst ab dem 21. Entfernungskilometer gewährt wird.

Hinweis:

Erfolgt eine Pauschalierung, entfällt allerdings beim Arbeitnehmer der Werbungskostenabzug. Aus diesem Grunde muss **im Einzelfall geprüft werden**, ob die Pauschalierung Vorteile mit sich bringt.