

# 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](mailto:beratung@finas.m.uunet.de)  
<http://www.finas.com>

## Mandanten-Rundschreiben 02/2007

### **Bundesverfassungsgericht: Erbschaftsteuergesetz verfassungswidrig • Referentenentwurf zur Unternehmensteuerreform 2008 • Rechtsprechung zur Firmenwagenbesteuerung • Geplante Abgeltungssteuer bei Kapitaleinkünften**

Sehr geehrte Damen und Herren,

im Interesse stehen derzeit insbesondere der Beschluss des Bundesverfassungsgerichts zur Erbschaftsteuer und die Unternehmensteuerreform 2008. Das Bundesverfassungsgericht hat das derzeitige Erbschaftsteuerrecht für verfassungswidrig erklärt. Der Gesetzgeber muss bis zum 31.12.2008 eine Neuregelung treffen. Bis dahin kann das jetzige Recht noch angewandt werden. Dies bedeutet, dass für bereits erfolgte Übertragungen die Steuerbescheide nicht mehr geändert werden, also Rechtssicherheit eintritt. Bislang wurden diese Bescheide im Hinblick auf die ausstehende Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts nur vorläufig erlassen. Dadurch, dass in der Übergangszeit weiterhin das derzeit geltende Recht Anwendung findet, können bestehende Vorteile noch in Anspruch genommen werden, bis der Gesetzgeber eine Neuregelung getroffen hat. Insoweit besteht bei anstehenden Übertragungen dringender Handlungsbedarf. Insbesondere kann derzeit noch eine Vielzahl von Gestaltungen genutzt werden.

Die Unternehmensteuerreform 2008 wird nun konkret. Vorgelegt wurde ein Referentenentwurf. Nach den derzeitigen Plänen soll das Gesetz im Sommer dieses Jahres endgültig beschlossen werden. Die Auswirkungen für die Unternehmen sind weitreichend. In vielen Fällen ist eine Beachtung der aktuell geplanten Änderungen bereits zum jetzigen Zeitpunkt dringend anzuraten. Betroffen von dieser Reform sind aber nicht nur Unternehmen, sondern auch Kapitalanleger, da deren Besteuerung durch die Einführung einer Abgeltungssteuer grundlegend umgestaltet werden soll.

Mit freundlichen Grüßen  
Finas GmbH

Horst R. Bauer  
WP/StB

Dr. Joachim Gabloffsky  
WP/StB

Friedrich Trautmann  
WP/StB

---

**Für alle Steuerpflichtigen**

---

- 1 Bundesverfassungsgericht: Erbschaftsteuergesetz verfassungswidrig
- 2 Referentenentwurf zur Unternehmensteuerreform 2008
- 3 Reform des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts
- 4 Entwurf eines Zweiten Mittelstandsentlastungsgesetzes
- 5 Keine Änderung einer bestandskräftigen Ablehnung des Kindergeldes
- 6 Aufwendungen für Augenoperationen mittels Laser als außergewöhnliche Belastung

---

**Für Unternehmer und Freiberufler**

---

- 7 Formelle Anforderungen an geschäftliche E-Mail-Korrespondenz
- 8 Ansparrücklage: Anforderung bei Einnahmen-Überschussrechnung
- 9 Erneute Bildung einer Ansparrücklage für dasselbe Wirtschaftsgut
- 10 Testamentsvollstrecker kann umsatzsteuerpflichtig sein
- 11 Begünstigte Besteuerung bei Vergütungen für eine mehrjährige Tätigkeit
- 12 Firmenwagenbesteuerung: Annahme eines Nutzungsvorteils trotz formalen Nutzungsverbots
- 13 Führung eines Kassenbuches bei Einnahmen-Überschussrechnung nicht immer zwingend
- 14 Kfz-Steuer: Wesentliche Merkmale für die Einstufung als Lkw

---

**Für Personengesellschaften**

---

- 15 Infektion von freiberuflichen oder vermögensverwaltenden Einkünften durch eine gewerbliche Beteiligung?
- 16 Versteuerung der von einem Gesellschafter veruntreuten Einnahmen
- 17 Gesellschafterwechsel bei grundbesitzender Personengesellschaft kann grunderwerbsteuerfrei sein

---

**Für Arbeitnehmer**

---

- 18 Einschränkung der Pendlerpauschale verfassungswidrig?
- 19 Keine steuerfreie Erstattung von Aufwendungen, die nicht auch als Werbungskosten abziehbar wären
- 20 Zur steuerlichen Erfassung von zurückgezahltem Arbeitslohn
- 21 Firmenwagen: 1 %-Regelung kann nicht durch die Zahlung eines Nutzungsentgelts durch den Arbeitnehmer vermieden werden
- 22 Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bei Firmenwagen
- 23 Rückwirkend verschärfte Besteuerung von Entschädigungen verfassungswidrig?

---

**Für Bezieher von Kapitaleinkünften**

---

- 24 Geplante Abgeltungs- und Veräußerungsgewinnbesteuerung
- 25 Besteuerung von Argentinienanleihen
- 26 Bundesfinanzhof zur Besteuerung von Finanzinnovationen

---

**Für Hauseigentümer**

---

- 27 Einkünfte aus Erbbauzinsen gehören zu den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung
- 28 Reuegeld bei Rücktritt vom privaten Grundstückskauf nicht steuerbar

---

**Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer**

---

- 29 Referentenentwurf zur Unternehmensteuerreform 2008
- 30 Formelle Anforderungen an geschäftliche E-Mail-Korrespondenz
- 31 Aktivierung der Auszahlungsansprüche nach SStEG aus Körperschaftsteuer-Guthaben
- 32 Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an einem GmbH-Anteil bei Anteilsveräußerung
- 33 Umsatzsteuerpflicht einer Vor-GmbH (GmbH in Gründung)
- 34 Steuerpflichtige Zuschreibung bei vorheriger steuermindernder Teilwertabschreibung
- 35 Umsatzabhängige Vergütung an Gesellschafter-Geschäftsführer als verdeckte Gewinnausschüttung

---

## Für alle Steuerpflichtigen

---

### 1 Bundesverfassungsgericht: Erbschaftsteuergesetz verfassungswidrig

Lange und mit Spannung wurde auf den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts zur Verfassungsmäßigkeit des derzeitigen Erbschaftsteuergesetzes gewartet. Am 31.1.2007 wurde nun der Beschluss vom 7.11.2006 (Aktenzeichen 1 BvL 10/02) verkündet und dies mit einer sehr ausführlichen Begründung. Der Bundesfinanzhof hatte dem Bundesverfassungsgericht die Frage vorgelegt, ob die Anwendung des einheitlichen Steuertarifs des Erbschaftsteuergesetzes auf alle Erwerbsvorgänge wegen gleichheitswidriger Ausgestaltung der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage bei den unterschiedlichen Vermögensarten verfassungswidrig ist. Hintergrund ist die ganz **unterschiedliche Wertermittlung der einzelnen Vermögensgegenstände**, welche insbesondere beim Grundvermögen und auch beim Betriebsvermögen dazu führt, dass der Besteuerung nur ein deutlich unter dem Verkehrswert liegender Wert zu Grunde gelegt wird, wohingegen beim Kapitalvermögen (Geldbestände, Aktien und Anleihen usw.) die Bewertung mit dem Verkehrswert erfolgt.

Der Erste Senat des **Bundesverfassungsgerichts** hat die im Erbschaftsteuergesetz angeordnete Erhebung der **Erbschaftsteuer** mit einheitlichen Steuersätzen auf den Wert des Erwerbs **mit dem Grundgesetz als unvereinbar erklärt**, weil sie an Werte anknüpft, deren Ermittlung bei wesentlichen Gruppen von Vermögensgegenständen (Betriebsvermögen, Grundvermögen, Anteilen an Kapitalgesellschaften und land- und forstwirtschaftlichen Betrieben) den Anforderungen des Gleichheitssatzes nicht genügt. Der **Gesetzgeber** ist danach verpflichtet, **spätestens bis zum 31.12.2008 eine Neuregelung zu treffen**. Bis zu der Neuregelung ist das bisherige Recht aber weiter anwendbar.

Weiter stellt das Bundesverfassungsgericht heraus, dass die Bewertung des Vermögens bei der Ermittlung der erbschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage einheitlich am gemeinen Wert auszurichten ist. Der gemeine Wert kann im Wesentlichen mit dem Verkehrswert gleichgesetzt werden. Die Bewertungsmethoden müssen gewährleisten, dass alle Vermögensgegenstände in einem Annäherungswert an den gemeinen Wert erfasst werden. Allerdings betont das Bundesverfassungsgericht auch, dass der Gesetzgeber auf den so ermittelten Wert der Bereicherung aufbauen darf und Lenkungsziele, etwa in Form **steuerlicher Verschonungsregelungen**, verfolgen kann. So sind z.B. Begünstigungen für Grundvermögen oder Betriebsvermögen zulässig.

#### Hinweis:

Die **Auswirkungen** des lang erwarteten Beschlusses des Bundesverfassungsgerichtes dürften **sehr weitreichend** sein. Zunächst steht fest, dass der **derzeitige Rechtsstand noch für eine Übergangszeit** genutzt werden kann, so dass in einschlägigen Fällen eine Analyse der steuerlichen Belastungssituation dringend anzuraten und sorgfältig zu überprüfen ist, ob das derzeitige, teilweise noch sehr günstige Recht für Übertragungen genutzt werden soll. Bei diesen Überlegungen ist allerdings darauf zu achten, dass nicht nur steuerliche, sondern eben auch außersteuerliche Aspekte zu beachten sind. Dies gilt insbesondere für erbrechtliche und familiäre Aspekte, aber auch für die finanzielle Sicherung der das Vermögen abgebenden Personen.

Welche **Änderungen** sich gegenüber dem derzeit noch geltenden Recht auf Grund dieses Beschlusses des Bundesverfassungsgerichts ergeben werden, ist derzeit noch **schwer abzusehen**. Von der Tendenz her dürfte aber deutlich geworden sein, dass die aktuell regelmäßig noch sehr deutliche Unterbewertung von **größerem Immobilienvermögen** wohl zukünftig beseitigt werden wird. Des Weiteren ist im unternehmerischen Bereich ein Abbau rechtsformbedingter Belastungsunterschiede bei der Bewertung zu erwarten mit der Konsequenz, dass **Personengesellschaften** in Zukunft vergleichsweise ungünstiger bewertet werden. Im Einzelfall ist eine Planung – ggf. unter Berücksichtigung verschiedener Szenarien – unumgänglich. Hinsichtlich der zukünftigen Begünstigungen bei der Übertragung von Betriebsvermögen herrscht derzeit Ungewissheit.

### 2 Referentenentwurf zur Unternehmensteuerreform 2008

Mit Datum vom 5.2.2007 wurde der Referentenentwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 veröffentlicht. Die Bundesregierung plant, das Gesetzgebungsverfahren bis Anfang Juli dieses Jahres zu beenden, so dass die wesentlichen Regelungen **am 1.1.2008 in Kraft treten**

können. Das Gesetz wird tiefgreifende Änderungen mit sich bringen, auf die sich Unternehmer und auch Kapitalanleger bereits jetzt einstellen sollten.

Im Grundsatz umfasst dieses Reformprojekt zwei Teilbereiche, die allerdings teilweise in engem Zusammenhang miteinander stehen: zum einen eine Umgestaltung der Unternehmensbesteuerung und zum anderen eine Reform der Besteuerung von privaten Kapitaleinkünften. Die Besteuerung privater Kapitaleinkünfte soll grundlegend durch die Einführung einer **Abgeltungssteuer ab dem 1.1.2009** geändert werden.

#### a) Entlastung von Kapitalgesellschaften

Mit der geplanten Reform der Unternehmensbesteuerung sollen verschiedene Ziele erreicht werden. Zunächst ist es Ziel der Bundesregierung, einen Beitrag zur weiteren Verbesserung der Rahmenbedingungen für ein Wachstum der Wirtschaft und die Schaffung neuer Arbeitsplätze zu leisten. Per Saldo soll die Unternehmensteuerreform zu einer Entlastung in Höhe von 5 Mrd. € pro Jahr führen. Im Einzelnen ist eine **deutliche Tarifentlastung der Kapitalgesellschaften** vorgesehen. Die Gesamtbelastung der Kapitalgesellschaften, also insbesondere der GmbH und der AG, liegt derzeit bei knapp unter 40 % und soll auf unter 30 % sinken. Zu diesem Zweck sind eine Absenkung des Körperschaftsteuersatzes von derzeit 25 % auf dann 15 % und eine Absenkung der Gewerbesteuermesszahl von 5 % auf 3,5 % vorgesehen, allerdings unter gleichzeitiger Abschaffung des Betriebsausgabenabzugs der Gewerbesteuer. Wirksam werden soll diese Entlastung ab dem Veranlagungsjahr 2008.

Gleichzeitig soll mit dieser deutlichen Steuersatzsenkung auch der Anreiz verringert werden, steuerliche Bemessungsgrundlagen in das Ausland zu verlagern, wo teilweise deutlich niedrigere Steuersatzniveaus herrschen. Insoweit verspricht sich der deutsche Gesetzgeber eine Steigerung der Steuereinnahmen.

Werden **Gewinne der Kapitalgesellschaft ausgeschüttet**, so wird nach derzeitigem Recht die Gewinnausschüttung beim Anteilseigner hälftig von der Besteuerung freigestellt (Halbeinkünfteverfahren), um die Vorbelastung auf Seiten der Kapitalgesellschaft durch die Körperschaftsteuer hinreichend zu berücksichtigen. Die steuerpflichtige Hälfte unterliegt sodann beim Gesellschafter der individuellen Einkommensteuer. Zukünftig sollen Dividenden und andere Kapitaleinkünfte im Privatbereich mit einem 25 %-igen Abgeltungssteuersatz belegt werden. Das Halbeinkünfteverfahren wird für Einkünfte im Privatvermögen abgeschafft und im betrieblichen Bereich auf ein Teileinkünfteverfahren (mit 60 % Steuerpflicht statt bisher 50 %) reduziert.

#### b) Entlastung von Personenunternehmen

Von den bisher beschriebenen Veränderungen sind Personenunternehmen, also insbesondere Einzelunternehmen, die KG, die OHG und die **GmbH & Co. KG** im Wesentlichen nicht betroffen. Um auch ertragstarken Personengesellschaften eine Entlastung zu gewähren, sollen nicht entnommene Gewinne einer ähnlich niedrigen Steuerbelastung unterliegen wie Kapitalgesellschaften. Vorgesehen ist ein **herabgesetzter Thesaurierungssteuersatz** für Personenunternehmen, der bei gewerblichen Einkünften, Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft und auch bei freiberuflichen Einkünften anwendbar sein soll. Dieser soll allerdings nur bei bilanzierenden Personenunternehmen Anwendung finden, nicht dagegen bei einer Gewinnermittlung mittels Einnahmen-Überschussrechnung. Vorgesehen ist insoweit, dass der einzelne Gesellschafter für seinen Gewinnanteil, soweit dieser den Saldo zwischen Entnahmen und Einlagen im Wirtschaftsjahr übersteigt, ganz oder auch nur teilweise selbst entscheiden kann, ob der normale Steuertarif angewendet werden soll oder aber der herabgesetzte Sondertarif, der im Ergebnis zu einer Gesamtbelastung mit Gewerbesteuer und Einkommensteuer in Höhe von knapp unter 30 % führen soll.

Der Teil des Gewinns, der dem ermäßigten Thesaurierungssteuersatz unterliegt, wird für spätere Jahre festgehalten. Übersteigt später der Saldo aus Entnahmen und Einlagen den Gewinnanteil, so wird davon ausgegangen, dass früher nicht entnommene Gewinne nunmehr jetzt entnommen werden mit der Folge einer Nachbelastung mit Abgeltungssteuer vergleichbar der Dividendenbesteuerung bei Kapitalgesellschaften.

### c) Erweiterte Möglichkeiten der Ansparabschreibung

Damit auch kleine Unternehmen von der Steuerreform profitieren, werden die so genannte **Ansparabschreibung** modifiziert und erweiterte Abschreibungsmöglichkeiten geschaffen. Ziel dieser Änderungen ist eine verbesserte steuerliche Begünstigung der Investitionstätigkeit kleiner und mittlerer Betriebe.

Zunächst wird die derzeit bestehende Existenzgründerrücklage für nicht sensible Sektoren aufgegeben. Bei der Ansparabschreibung wird das System umgestellt von einer buchmäßig zu erfassenden Rücklage hin zu einem außerbilanziell gewinnmindernd zu berücksichtigenden Abzugsbetrag. Dieser kann in Höhe von bis zu 40 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten von geplanten Investitionen für abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens gewinnmindernd geltend gemacht werden. Die Summe der im Wirtschaftsjahr des Abzugs und den zwei vorangegangenen Wirtschaftsjahren abgezogenen Beträge darf 200 000 € nicht übersteigen. Durch diesen Abzugsbetrag können auch Verluste entstehen oder sich erhöhen. Voraussetzung für die Inanspruchnahme einer Ansparabschreibung ist insbesondere, dass der Steuerpflichtige beabsichtigt, das begünstigte Wirtschaftsgut in den folgenden Jahren anzuschaffen oder herzustellen (Investitionszeitraum). Das begünstigte Wirtschaftsgut muss gegenüber dem Finanzamt hinreichend bezeichnet und die voraussichtlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten müssen angegeben werden.

Wird das Wirtschaftsgut, für das ein Abzugsbetrag in Anspruch genommen wurde, planmäßig angeschafft oder hergestellt, können die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten um bis zu 40 % gewinnmindernd herabgesetzt werden. Der insoweit geminderte Betrag ist dann die AfA-Bemessungsgrundlage. Gleichzeitig ist der für das angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgut in einem früheren Wirtschaftsjahr geltend gemachte Investitionsabzugsbetrag gewinnerhöhend hinzuzurechnen. Stimmen die ursprünglich geschätzten mit den tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten überein, ergeben sich im Jahr der Anschaffung bzw. Herstellung bei Inanspruchnahme des maximalen Abzugsbetrags keine Gewinnauswirkungen. Insoweit profitieren die betroffenen Unternehmen von einer Steuerstundung, die dadurch erreicht wird, dass Gewinnminderungen auf Grund von Investitionen auf frühere Wirtschaftsjahre vorverlagert werden.

Daneben ist vorgesehen, dass im Jahr der Anschaffung bzw. Herstellung und in den vier folgenden Wirtschaftsjahren unabhängig von einem Investitionsabzugsbetrag neben der linearen Abschreibung Sonderabschreibungen von insgesamt 20 % geltend gemacht werden können. Im Ergebnis führt dies dazu, dass sich über den Investitionsabzug im Abzugsjahr eine Gewinnminderung in Höhe von 40 % der Anschaffungs- und Herstellungskosten und zusätzlich im Jahre der Anschaffung bzw. Herstellung von 20 % ergeben kann. Daneben kann noch die lineare Abschreibung genutzt werden.

Diese Neuregelung soll nach dem jetzigen Entwurf in Kraft treten für Wirtschaftsjahre, die nach dem Tag der Verkündung des Gesetzes (voraussichtlich im Sommer dieses Jahres) enden. Bei einem mit dem Kalenderjahr übereinstimmenden Wirtschaftsjahr soll die Neuregelung also bereits für das Jahr 2007 gelten.

### d) Gegenfinanzierungsmaßnahmen

Diesen deutlich entlastenden Gesetzesänderungen stehen aber auch eine Reihe **belastender Änderungen** („Gegenfinanzierungsmaßnahmen“) gegenüber, weil der Gesetzgeber das Entlastungsvolumen insgesamt auf ca. 5 Mrd. € pro Jahr begrenzen will.

Zunächst soll grundsätzlich für alle Unternehmen eine so genannte **Zinsschranke** eingeführt werden. Nach dem Willen des Gesetzgebers ist diese gegen eine „übermäßige“ Fremdfinanzierung der Unternehmen gerichtet und soll verhindern, dass mittels einer hohen Fremdfinanzierung Gewinne in das Ausland verlagert werden.

Die Zinsschranke orientiert sich am Saldo aus Zinsaufwand und Zinserträgen. Ist der Saldo größer als 1 Mio. € (was bei einem Zinssatz von 5 % einem Fremdkapital von 20 Mio. € entspricht), kann zukünftig nur noch ein Teil des die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwands sofort gewinnmindernd geltend gemacht werden. Der Rest kann zeitlich unbefristet vorgetragen werden. Da die Zinsschranke die Bekämpfung von steuerminimierenden Gestaltungen zum Ziel hat, sollen Unternehmen, die ohne steuerliche Gestaltungen eine hohe Außenfinanzierung aufweisen, nicht belastet werden. Um der Zinsschranke zu entgehen, ist deshalb eine so

genannte Escape-Klausel vorgesehen. Kann ein verbundenes Unternehmen nachweisen, dass die Finanzierungsstruktur für den Konzern typisch ist, wird die Zinsschranke nicht angewendet. Im Ergebnis sorgen die Escape-Klausel und die hohe Freigrenze vor allem bei mittelständischen Unternehmen dafür, dass sie von vornherein nicht von der Zinsschranke betroffen sind oder ihr durch Umgestaltungen (z.B. Organschaft) entgehen können.

Im Ergebnis werden viele mittelständische Unternehmen auf Grund der Freigrenze von 1 Mio. € letztlich von der geplanten Zinsschranke nicht betroffen sein.

Die derzeitige hälftige Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen bei der Gewerbesteuer, also von Zinsen für langfristige Darlehen, soll ersetzt werden durch eine **generelle Hinzurechnung von 25 % der gezahlten Schuldzinsen**. Auch **Mieten, Pachten, Leasingraten** und Lizenzgebühren sollen teilweise bei der Berechnung der Gewerbesteuer hinzugerechnet werden. Hierbei soll allerdings nur der so genannte Finanzierungsanteil hinzugerechnet werden. Dieser beträgt nach dem Referentenentwurf bei mobilen Wirtschaftsgütern pauschal 25 % und bei immobilien Wirtschaftsgütern 75 %. Von der Summe aus gezahlten Zinsen und den jeweiligen Finanzierungsanteilen der Mieten, Pachten, Leasingraten und Lizenzen wird ein Freibetrag von 100 000 € abgezogen und erst der sich so ergebende Betrag wird dann zu einem Viertel der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer hinzugerechnet.

Daneben sind folgende weitere Gegenfinanzierungsmaßnahmen geplant:

- **Abschaffung der degressiven Abschreibung** bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens bei einer Anschaffung oder Herstellung ab dem 1.1.2008, so dass diese Wirtschaftsgüter dann nur noch linear über die Nutzungsdauer abgeschrieben werden können.
- Verhinderung bisheriger Gestaltungen bei der **Wertpapierleihe**. Diese Maßnahme soll bereits für das Veranlagungsjahr 2007 greifen.
- Neuregelung der **Besteuerung grenzüberschreitender Geschäfte** zwischen nahe stehenden Personen bzw. Unternehmensteilen, um Verlagerungen von steuerlichen Bemessungsgrundlagen in das Ausland zu vermeiden.
- Die **Sofortabschreibung von geringwertigen Wirtschaftsgütern** (Anschaffungskosten bis 410 €) soll grundsätzlich abgeschafft und nur noch ausnahmsweise bei kleineren Unternehmen zugelassen werden.

**Hinweis:**

Die geplanten Änderungen sind äußerst weitreichend. Überwiegend sollen sie in 2008 bzw. teilweise 2009 (Abgeltungssteuer) in Kraft treten. Dennoch sind eine genaue **Beobachtung des Gesetzgebungsverfahrens** und eine ausreichende **Beachtung bei wichtigen betrieblichen Entscheidungen** dringend anzuraten. Insbesondere Fragen der Wahl und Ausgestaltung der Unternehmensrechtsform und Finanzierungsentscheidungen werden grundsätzlich zu überprüfen sein.

### 3 Reform des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts

Vorgelegt wurde der Entwurf eines Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements. Neben Maßnahmen zur **Vereinfachung und Vereinheitlichung des Spenden- und Gemeinnützigkeitsrechts** sowie zum Bürokratieabbau sieht der Gesetzentwurf insbesondere folgende Maßnahmen vor:

- **Anhebung der Höchstbeträge für den Spendenabzug** von derzeit 5 % bzw. 10 % des Gesamtbetrags der Einkünfte auf 20 %;
- **Anhebung des Übungsleiterfreibetrags** von 1 848 € auf 2 100 € sowie Einführung eines Steuerabzugs von 300 € jährlich für bestimmte freiwillige, unentgeltliche ehrenamtliche Tätigkeiten im gemeinnützigen Bereich;
- Anhebung des Höchstbetrags für die Ausstattung von Stiftungen von 307 000 € auf 750 000 €;
- Anhebung der **Besteuerungsgrenze für wirtschaftliche Betätigungen gemeinnütziger Körperschaften** und der Zweckbetriebsgrenze bei sportlichen Veranstaltungen von 30 678 € auf 35 000 € und

- Absenkung der **Haftungssätze bei unrichtigen Spendenbescheinigungen** von 40 % auf 30 %.
- Die geplanten Neuregelungen sollen im Wesentlichen bereits für 2007 in Kraft treten.

#### 4 Entwurf eines Zweiten Mittelstandsentlastungsgesetzes

Das Bundeskabinett hat am 24.1.2007 den Entwurf des „Zweiten Gesetzes zum Abbau bürokratischer Hemmnisse insbesondere in der mittelständischen Wirtschaft“ beschlossen. Herauszustellen sind folgende geplante Änderungen:

- Anfragen an das Gewereregister werden praxisgerechter ausgestaltet, wodurch bislang erforderliche Auskunftsanträge ganz entfallen oder durch automatisierte Verfahrensabläufe vereinfacht werden.
- In der Dienstleistungskonjunkturstatistik werden verstärkt bereits vorhandene Verwaltungsdaten genutzt, so dass für kleinere Dienstleistungsunternehmen die vierteljährliche Befragung entbehrlich wird.
- Die steuerlichen Buchführungsgrenzen werden angehoben und zwar die Gewinngrenze von bislang 30 000 € auf dann 50 000 €.
- Für Arbeitgeberbescheinigungen bei Entgeltersatzleistungen soll eine elektronische Datenübertragung eingeführt werden. Zusätzlich soll die bisher übliche Entgeltbescheinigung des Arbeitgebers für die Vorausberechnung der Rente durch eine automatisch erzeugte Sozialversicherungsmeldung ersetzt werden.
- Existenzgründer werden in den ersten drei Jahren von statistischen Meldepflichten befreit.
- Eingeführt werden soll ein Auskunftsrecht der Industrie- und Handelskammer gegenüber der Finanzbehörde zur Ermittlung der IHK-Beitragshöhe.

#### 5 Keine Änderung einer bestandskräftigen Ablehnung des Kindergeldes

Nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 11.1.2005 (Aktenzeichen 2 BvR 167/02) sind bei der Überprüfung der schädlichen Einkommensgrenze des Kindes bei der Frage der Gewährung von Kindergeld Sozialversicherungsbeiträge mindernd zu berücksichtigen. Dies führt dazu, dass der Kreis der Kindergeldberechtigten deutlich angestiegen ist. Strittig ist vielfach, ob ablehnende Kindergeldbescheide auf Grund der nun geänderten Rechtsprechung noch zu Gunsten der Kindergeldberechtigten geändert werden können.

Im vom Bundesfinanzhof mit Urteil vom 28.11.2006 (Aktenzeichen III R 6/06) entschiedenen Fall hob die Familienkasse im September 2002 die Kindergeldfestsetzung rückwirkend zum 1.1.2002 auf, weil nach ihrer **Prognose** die Einkünfte der Tochter (ohne Abzug der Sozialversicherungsbeiträge) im Streitjahr 2002 voraussichtlich den Jahresgrenzbetrag in Höhe von damals 7 188 € überschreiten würden. Der Bescheid wurde nicht angefochten. Ein erneuter Antrag des Kindergeldempfängers auf Korrektur des Kindergeldbescheides wegen der zwischenzeitlich geänderten Sichtweise bei der Berechnung der Einkunftsgrenze des Kindes wurde abgelehnt.

Der Bundesfinanzhof bestätigte im Anschluss an das Urteil vom 28.6.2006 (Aktenzeichen III R 13/06; siehe hierzu Mandanten-Rundschreiben 1/2007), dass eine **Änderung nicht mehr möglich** sei. Zwar existiert eine gesetzliche Korrektornorm, diese soll aber nur dann greifen, wenn nachträglich bekannt wird, dass sich die Einkünfte entgegen der Prognose im laufenden Kalenderjahr erhöht oder vermindert haben, nicht aber, wenn sich ein von der Prognose abweichender Betrag ergibt, weil sich nach Erlass des Kindergeldbescheides die Rechtsauffassung zur Auslegung der gesetzlichen Regelungen zur Berechnung der schädlichen Entgeltgrenze geändert hat.

##### Hinweis:

Dies bedeutet, dass Prognoseentscheidungen im Rahmen der Ermittlung der schädlichen Einkommensgrenze bereits im laufenden Kalenderjahr mit Rechtsbehelfen bzw. mit Rechtsmitteln angegriffen werden müssen, wenn die Rechtsauffassung der Familienkasse unzutreffend ist.

## 6 Aufwendungen für Augenoperationen mittels Laser als außergewöhnliche Belastung

Nach einer Verfügung der Oberfinanzdirektion Hannover vom 22.9.2006 (Aktenzeichen S 2284 – 246 – StO 235) sind Kosten, die der Steuerpflichtige für eine Augenoperation mittels Laser selbst trägt, auch ohne Vorlage eines amtsärztlichen Attests als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

---

## Für Unternehmer und Freiberufler

---

## 7 Formelle Anforderungen an geschäftliche E-Mail-Korrespondenz

In Geschäftsbriefen müssen bei im Handelsregister eingetragenen **Kaufleuten** folgende Angaben gemacht werden:

- Firma, einschließlich Zusatz für die Rechtsform (z.B. „e.K.“ oder „GmbH & Co. KG“),
- Ort der Handelsniederlassung bzw. bei einer OHG oder KG der Sitz der Gesellschaft,
- das Registergericht und die Nummer, unter der die Firma in das Handelsregister eingetragen ist.

Bei einer **GmbH** gelten folgende gesetzliche Regelungen zu den notwendigen Angaben auf Geschäftsbriefen:

- Rechtsform und Sitz der Gesellschaft,
- Registergericht des Sitzes der Gesellschaft und die Nummer, unter der die Gesellschaft in das Handelsregister eingetragen ist (z.B. „Amtsgericht A-Stadt HRB 999“),
- alle Geschäftsführer,
- sofern die Gesellschaft einen Aufsichtsrat gebildet und dieser einen Vorsitzenden hat, der Vorsitzende des Aufsichtsrates mit dem Familiennamen und mindestens einem ausgeschriebenen Vornamen.
- Werden Angaben über das Kapital der GmbH gemacht, so müssen in jedem Fall das Stammkapital sowie, wenn nicht alle in Geld zu leistenden Einlagen eingezahlt sind, der Gesamtbetrag der ausstehenden Einlagen angegeben werden.

Bei einer **GmbH & Co. KG** sind die Pflichtangaben für eine KG und für eine GmbH einzuhalten.

Dies gilt für den gesamten externen Geschäftsverkehr. Ausnahmen ergeben sich lediglich für im Rahmen einer bestehenden Geschäftsverbindung ausgetauschte Formulare. Diese Anforderungen waren nach bisheriger Ansicht des Fachschrifttums auch bei **geschäftlichen E-Mails** zu erfüllen. Klargestellt wurde dies nun durch eine Gesetzesänderung, die ab dem 1.1.2007 gilt.

### Hinweis:

Bei Verstößen **drohen Zwangsgelder in Höhe von bis zu 5 000 € und Abmahnungen** wegen unlauteren Wettbewerbs. Daher ist dringend zu empfehlen, dass in geschäftlichen E-Mails automatisch die erforderlichen Angaben eingefügt werden.

Des Weiteren ist darauf hinzuweisen, dass ab dem 1.3.2007 bei kommerzieller Kommunikation per E-Mail das neue **Telemediengesetz** zu beachten ist. Danach gilt, dass in den Kopf- und Betreffzeilen weder der Absender noch der kommerzielle Charakter der Nachricht verheimlicht werden darf. Wer gegen diese Regeln verstößt, riskiert eine Geldbuße von bis zu 50 000 €.

## 8 Ansparabschreibung: Anforderung bei Einnahmen-Überschussrechnung

Unter bestimmten Bedingungen kann bereits vor Anschaffung von Anlagegütern eine den Gewinn mindernde Rücklage gebildet werden, die dann später gegen die vorgenommene Abschreibung auf das Anlagegut wieder aufzulösen ist (Ansparabschreibung). Die Bildung einer solchen Ansparabschreibung **erfordert bestimmte Aufzeichnungen**, an die die



Finanzverwaltung hohe Anforderungen stellt. Teilweise sind die Anforderungen der Finanzverwaltung aber zu hoch, wie der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 13.12.2005 (Aktenzeichen XI R 52/04) festgestellt hat.

Im Urteilsfall ging es um eine Gemeinschaftspraxis von Ärzten, die ihren Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung ermittelte. Das Finanzamt hatte die Bildung einer Ansparabschreibung versagt, weil Art und Umfang der geplanten Investitionen sowie der voraussichtliche Zeitpunkt der einzelnen Investitionen nicht aus der Buchführung ersichtlich seien. Der Bundesfinanzhof hat diese strengen formalen Anforderungen aber abgelehnt und entschieden, dass es ausreichend sei, wenn die notwendigen Angaben zur Funktion des Wirtschaftsguts und zu den voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten – und im Falle eines Gesamtpostens die entsprechenden Aufschlüsselungen – in einer zeitnah erstellten Aufzeichnung festgehalten werden, die in den steuerlichen Unterlagen des Steuerpflichtigen aufbewahrt wird und auf Verlangen jederzeit zur Verfügung gestellt werden kann.

## 9 Erneute Bildung einer Ansparrücklage für dasselbe Wirtschaftsgut

Oftmals kann eine geplante Investition zunächst nicht realisiert werden, die Realisation wird aber möglicherweise später nachgeholt. Wurde nun für die Anschaffung eines Wirtschaftsgutes in der Vergangenheit eine Ansparrücklage gebildet, ohne dass innerhalb der zweijährigen Frist die geplante Investition realisiert wurde, so ist die gebildete Rücklage gewinnerhöhend aufzulösen. Nach Auffassung des Bundesfinanzhofes (Urteil vom 6.9.2006, Aktenzeichen XI R 28/05) kann für dieselbe Investition **nur unter eingeschränkten Bedingungen erneut eine Ansparrücklage gebildet werden**. Eine erneute Rücklagenbildung komme nur dann in Betracht, wenn nachvollziehbare Gründe dafür angeführt werden können, weshalb die Investition nicht durchgeführt worden ist, die Investitionsabsicht aber weiter besteht.

Allerdings hat der Bundesfinanzhof auch festgestellt, dass entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung der voraussichtliche **Investitionszeitpunkt nicht zwingend in der Buchhaltung** festgehalten sein muss.

### Hinweis:

Der Bundesfinanzhof schränkt mit dieser Entscheidung die bisherige Handhabung der (Berater-)Praxis zur Ergebnisglättung mittels einer Ansparrücklage erneut erheblich ein. Insoweit ist auch die Entscheidung vom 21.9.2005 (Aktenzeichen X R 32/03) zu nennen, nach der eine freiwillige Teilauflösung einer zuvor gebildeten Rücklage nicht möglich sein soll, da dies nach Auffassung des Gerichts dokumentiere, dass die Investitionsabsicht nicht mehr besteht.

## 10 Testamentsvollstrecker kann umsatzsteuerpflichtig sein

Jedem Erblasser steht es frei, in seinem Testament für seinen Nachlass Testamentsvollstreckung anzuordnen. Dies gilt sowohl für ein Einzelunternehmen, für das eine Abwicklungsvollstreckung oder auch eine Verwaltungsvollstreckung im Sinne einer Dauertestamentsvollstreckung angeordnet werden kann, als auch für die Testamentsvollstreckung an Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften. Bei der Anordnung der Testamentsvollstreckung kommt es darauf an, einen geeigneten Testamentsvollstrecker zu finden, der neben steuerlichen und rechtlichen Kenntnissen über betriebswirtschaftliche Erfahrung verfügt. Mit der Einsetzung eines Testamentsvollstreckers kann insbesondere sichergestellt werden, dass der Wille des Erblassers über einen bestimmten Zeitraum umgesetzt wird.

Erbringt ein Testamentsvollstrecker über einen längeren Zeitraum eine Vielzahl von Handlungen, so wird dieser nach dem Urteil des Bundesfinanzhofes vom 7.9.2006 (Aktenzeichen V R 6/05) als **Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne** tätig, so dass seine Leistungen der Umsatzsteuer zu unterwerfen sind. Dies soll auch dann gelten, wenn es sich nur um eine „Auseinandersetzungsvollstreckung“ handelt und der Testamentsvollstrecker Miterbe ist und damit die Tätigkeit aus privatem Anlass übernommen wird.

### Hinweis:

Es muss **im Einzelfall beurteilt werden**, ob eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit im Sinne des Umsatzsteuergesetzes vorliegt. Entscheidende Merkmale sind die Dauer und die Intensität des Tätigwerdens, die Zahl der ausgeführten Umsätze, die Beteiligung am Markt und die Planmäßigkeit.

## 11 Begünstigte Besteuerung bei Vergütungen für eine mehrjährige Tätigkeit

In dem vom Bundesfinanzhof mit Urteil vom 14.12.2006 (Aktenzeichen IV R 57/05) entschiedenen Streitfall erzielte ein Arzt in 2001 Einnahmen aus laufenden Kassenabrechnungen in Höhe von 149 278 DM und daneben eine Nachzahlung der Kassenärztlichen Vereinigung für die Jahre 1993 bis 1998 in Höhe von 228 258 DM. Der Nachzahlung ging eine rechtliche Auseinandersetzung mit der Kassenärztlichen Vereinigung voraus.

Strittig war nun, ob diese Einkünfte bei der Einkommensteuer einem **ermäßigten Steuersatz** unterliegen, was voraussetzt, dass es sich um außerordentliche Einkünfte handelt. Nach ständiger Rechtsprechung sind **Einkünfte aus selbständiger Arbeit nur dann den außerordentlichen Einkünften zuzuordnen**, wenn

- der Steuerpflichtige sich während mehrerer Jahre ausschließlich einer bestimmten Sache gewidmet und die Vergütung dafür in einem einzigen Veranlagungszeitraum erhalten hat,
- eine sich über mehrere Jahre erstreckende Sondertätigkeit, die von der übrigen Tätigkeit des Steuerpflichtigen ausreichend abgrenzbar ist und nicht zum regelmäßigen Gewinnbetrieb gehört, in einem einzigen Veranlagungszeitraum entlohnt wird oder
- eine einmalige Sonderzahlung für langjährige Dienste auf Grund einer arbeitnehmerähnlichen Stellung geleistet wird.

Obwohl diese Voraussetzungen im Streitfall nicht gegeben sind, ist nach Ansicht des Gerichts die Steuerermäßigung gleichwohl zu gewähren. Diese soll bewirken, dass die steuerliche Belastung bei Einkünften, die dem Steuerpflichtigen für eine mehrjährige Tätigkeit zufließen, möglichst nicht höher ist, als wenn ihm in jedem der betreffenden Jahre ein Anteil zugeflossen wäre. Gerade deshalb setzt die Annahme außerordentlicher Einkünfte voraus, dass die Vergütung für mehrjährige Tätigkeiten eine entsprechende Progressionswirkung typischerweise erwarten lässt. Dies ist jedenfalls dann der Fall, wenn eine **Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit auf Grund einer vorausgegangenen rechtlichen Auseinandersetzung** zusammengeballt in einem Jahr zufließt.

## 12 Firmenwagenbesteuerung: Annahme eines Nutzungsvorteils trotz formalen Nutzungsverbots

Der Bundesfinanzhof bestätigt mit Urteil vom 7.11.2006 (Aktenzeichen VI R 19/05) seine Rechtsprechung zur Firmenwagenbesteuerung bei Vorliegen eines Nutzungsverbots: Zwar betont er, dass die Besteuerung eines Nutzungsvorteils (regelmäßig nach der 1%-Regelung) nicht in Betracht kommt, wenn eine Privatnutzung ausscheidet. Jedoch spricht auf Grund der Lebenserfahrung der Beweis des ersten Anscheins für eine auch private Nutzung des Firmenfahrzeugs. Das Verbot des Arbeitgebers, das Firmenfahrzeug privat zu nutzen, kann aber ausreichen, den Anscheinsbeweis zu erschüttern, sofern es nicht nur zum Schein ausgesprochen wurde.

### Hinweis:

Ob eine Privatnutzung auszuschließen ist, ist im Rahmen einer umfassenden Beweiswürdigung festzustellen. Den Steuerpflichtigen ist zu empfehlen, hierfür ausreichende Beweisvorsorge zu treffen. Der Bundesfinanzhof hat offen gelassen, ob trotz eines Nutzungsverbots der Anscheinsbeweis regelmäßig nur dann erschüttert werden kann, wenn das Verbot überwacht worden ist, wie die Vorinstanz offensichtlich annimmt.

## 13 Führung eines Kassenbuches bei Einnahmen-Überschussrechnung nicht immer zwingend

Wird der Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt, wie bei Freiberuflern und bei kleineren Gewerbetreibenden, so brauchen die Bareinnahmen und Barausgaben nicht zwingend in einem extra geführten Kassenbuch eingetragen zu werden. Dies hat der Bundesfinanzhof in dem Beschluss vom 16.2.2006 (Aktenzeichen X B 57/05) festgestellt. Eine solche Verpflichtung ergibt sich nicht aus dem Gesetz. Vielmehr ist es ausreichend, wenn Steuerpflichtige sämtliche Ausgangsrechnungen chronologisch nach dem Tag des Geldeingangs ablegen und in handschriftliche Listen eintragen, auch wenn nur auf den Rechnungen, nicht aber in den

angefertigten Listen zwischen Geldeingang auf dem Bankkonto oder Barzahlung unterschieden wurde.

**Hinweis:**

Das Finanzamt ist also grundsätzlich nicht berechtigt, wegen des Fehlens eines Kassenbuchs bei der Einnahmen-Überschussrechnung Gewinnzuschätzungen vorzunehmen oder Vorsteuern zu kürzen. Soweit aber die übrigen Aufzeichnungen bereits Unregelmäßigkeiten aufweisen, kann das Fehlen eines Kassenbuchs ein Indiz für Unregelmäßigkeiten sein.

**14 Kfz-Steuer: Wesentliche Merkmale für die Einstufung als Lkw**

Die Kraftfahrzeugsteuer bemisst sich bei Pkw nach Hubraum sowie Schadstoff- und Kohlendioxidemissionen, bei anderen Fahrzeugen bis 3,5 t nach dem verkehrsrechtlich zulässigen Gesamtgewicht. Gesetzliche Bestimmungen der Begriffe „Personenkraftwagen“ und „andere Fahrzeuge“ existieren nicht; die Abgrenzung ist vielmehr anhand von Bauart, Ausstattung zur Personenbeförderung (Anzahl der Sitze und Sicherheitsgurte) und sonstiger Einrichtung des Fahrzeugs, insbesondere zur Beförderung von Gütern (Ladefläche und Zuladung), vorzunehmen.

**Hinweis:**

Der Bundesfinanzhof betont im Urteil vom 28.11.2006 (Aktenzeichen VII R 11/06), dass eine Trennwand zwischen Fahrerraum und Ladefläche kein wesentliches und unverzichtbares Merkmal eines Lkw sei. Vielmehr ist bei fehlender Laderaumabtrennung eine **Würdigung sämtlicher technischer Merkmale erforderlich**.

---

## Für Personengesellschaften

---

**15 Infektion von freiberuflichen oder vermögensverwaltenden Einkünften durch eine gewerbliche Beteiligung?**

Übt eine Personengesellschaft eine freiberufliche oder vermögensverwaltende Tätigkeit aus, unterliegt diese nicht der Gewerbesteuer. Wird aber neben dieser Tätigkeit auch – wenn auch nur in geringem Umfang – eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt, so gelten kraft einer gesetzlichen Regelung alle Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb und unterliegen der Gewerbesteuer (so genannte Infektions- oder Abfärberegung). Auch wenn bei gewerblichen Einkünften eine Einkommensteuerermäßigung gewährt wird, so führt die **Gewerbesteuerpflicht** in den meisten Fällen insgesamt zu einer höheren Steuerbelastung. Hinsichtlich des Anwendungsbereichs der Abfärberegung bestehen aber noch Zweifelsfragen, die jüngst teilweise geklärt wurden.

**a) Gewerbliche Einkünfte im Sonderbereich eines Gesellschafters**

Mit Urteil vom 28.6.2006 (Aktenzeichen XI R 31/05) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass **gewerbliche Einkünfte im Sonderbereich eines Gesellschafters** einer freiberuflich tätigen Personengesellschaft nicht zu einer Abfärbung auf die Einkünfte der Gesellschaft selbst führen; diese sind vielmehr nach wie vor als freiberufliche Einkünfte einzustufen. Im Urteilsfall betrieben die Personen A und B auf gemeinsame Rechnung und unter gemeinsamem Namen eine Zahnarztpraxis (GbR). Die Praxisräume befanden sich in einem Gebäude, das im Alleineigentum von A stand. In diesem Gebäude befand sich auch eine Dentallabor GmbH, an der die Person A zu 52 % beteiligt war. Die GmbH hatte die Räume von der Praxis-GbR angemietet. Die Einkünfte aus der Vermietung der Räume an die GmbH wurden vom Finanzgericht als gewerbliche Einkünfte eingestuft.

Ob diese Einstufung richtig war, konnte der Bundesfinanzhof aus verfahrensrechtlichen Gründen nicht überprüfen. Jedenfalls hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass diese Einkünfte der Person A nicht dazu führen, dass sämtliche Einkünfte der Zahnarztpraxis als gewerbliche gelten. Insoweit erfolgt keine Infektion durch die gewerblichen Einkünfte des Gesellschafters.

### **b) Beteiligung einer vermögensverwaltenden Gesellschaft an einer gewerblichen Gesellschaft**

Der Bundesfinanzhof hatte eine Abfärbung auch für den Fall abgelehnt, dass eine **vermögensverwaltend tätige Personengesellschaft** mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung **an einer anderen gewerblich tätigen Personengesellschaft beteiligt** ist (Bundesfinanzhof vom 6.10.2004, Aktenzeichen IX R 53/01). Die Finanzverwaltung hatte diese Rechtsprechung bereits mit einem Nichtanwendungserlass vom 18.5.2005 (Aktenzeichen IV B 2 – S 2241 – 34/05) belegt. Mit dem **Jahressteuergesetz 2007** ist insoweit rückwirkend eine Gesetzesänderung erfolgt, welche die Ansicht der Finanzverwaltung festschreibt. Dies bedeutet, dass in der dargestellten Konstellation die Einkünfte der vermögensverwaltenden Personengesellschaft der Gewerbesteuer unterliegen.

### **16 Versteuerung der von einem Gesellschafter veruntreuten Einnahmen**

Im Jahr 2006 hatte sich der Bundesfinanzhof mit der Frage zu beschäftigen, ob von einem Gesellschafter einer Personengesellschaft veruntreute Gelder – dieser hatte Einnahmen der Gesellschaft auf sein privates Konto umgeleitet – von diesem Gesellschafter allein oder aber von allen Gesellschaftern entsprechend ihrer Beteiligungsquote an der Gesellschaft zu versteuern sind.

In der Literatur und der früheren Rechtsprechung wird diese Frage unterschiedlich beurteilt. Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 22.6.2006 (Aktenzeichen IV R 56/04) nun aber entschieden, dass diese Einnahmen abweichend von der vereinbarten Gewinnverteilungsabrede ausschließlich von dem Gesellschafter zu versteuern sind, der die Einnahmen als Sonderbetriebseinnahmen auch bezogen hat. Damit folgt der Bundesfinanzhof dem Grundsatz, dass niemand etwas versteuern soll, was er nicht erhalten hat.

### **17 Gesellschafterwechsel bei grundbesitzender Personengesellschaft kann grunderwerbsteuerfrei sein**

Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 12.10.2006 (Aktenzeichen II R 79/05) sind steuerbare Änderungen im Gesellschafterbestand einer grundbesitzenden Personengesellschaft insoweit steuerfrei, als sie auf einer schenkweisen Anteilsübertragung beruhen. Einschlägig ist eine Steuerbefreiungsvorschrift, nach der u.a. Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinne des Erbschaftsteuergesetzes von der Besteuerung ausgenommen sind. Der Anwendbarkeit dieser Vorschrift steht nach Ansicht des Bundesfinanzhofs nicht entgegen, dass das Grunderwerbsteuergesetz den Übergang der Grundstücke der Kommanditgesellschaft auf eine neue Personengesellschaft fingiert.

---

## **Für Arbeitnehmer**

---

### **18 Einschränkung der Pendlerpauschale verfassungswidrig?**

Wie wir bereits mehrfach berichtet haben, sind derzeit Verfahren anhängig, bei denen die Verfassungsmäßigkeit der Pendlerpauschale auf Grund der steuerlichen Nichtberücksichtigung der ersten 20 Entfernungskilometer geprüft wird. Das Niedersächsische Finanzgericht hält die von Bundestag und Bundesrat beschlossene Kürzung der Pendlerpauschale für verfassungswidrig (Beschluss vom 27.2.2007, Aktenzeichen 8 K 549/06). Die Frage wurde vom Finanzgericht nun dem Bundesverfassungsgericht zur Prüfung vorgelegt.

Im Streitfall erzielten die Kläger (Ehegatten) Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit. Für ihre Aufwendungen für Fahrten zur Arbeitsstätte – vom gemeinsamen Wohnort 41 km (Ehemann) bzw. 54 km (Ehefrau) entfernt – beantragten sie jeweils die Eintragung eines Freibetrages auf der Lohnsteuerkarte für das Jahr 2007 unter Berücksichtigung der

vollständigen Entfernung. Das beklagte Finanzamt gewährte den Freibetrag in Anwendung der Neuregelung der Entfernungspauschale jedoch erst ab dem 21. Entfernungskilometer.

Nach Auffassung des Niedersächsischen Finanzgerichts ist die ab dem 1.1.2007 geltende Gesetzesregelung verfassungswidrig, da sie gegen den allgemeinen Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 Grundgesetz verstoße. Dieser werde – so das Finanzgericht – im Steuerrecht konkretisiert durch das Prinzip der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit. Hieraus folge, dass nur das dem Steuerpflichtigen zur Verfügung stehende Nettoeinkommen besteuert werden dürfe (subjektives und objektives Nettoprinzip). Gegen dieses Prinzip verstoße die Neuregelung, indem sie zwangsläufige Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Fahrt zum Arbeitsplatz zum Teil nicht zum Steuerabzug zulasse. Insbesondere bei Steuerpflichtigen der unteren Einkommensklassen führe die Einschränkung der Pendlerpauschale zu einer verfassungswidrigen Besteuerung des Existenzminimums.

## 19 Keine steuerfreie Erstattung von Aufwendungen, die nicht auch als Werbungskosten abziehbar wären

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 29.11.2006 (Aktenzeichen VI R 3/04) seine **bisherige Rechtsprechung bestätigt**, nach der nur die Erstattung solcher Aufwendungen von der Steuer befreit ist, die als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar sind. Danach ist also für die Frage der Steuerfreiheit der Erstattungen zunächst zu prüfen, ob die Aufwendungen überhaupt alle Voraussetzungen für den **Werbungskosten- oder Betriebsausgabenabzug dem Grunde nach** erfüllen.

Im Urteilssachverhalt bewohnte die Außendienstmitarbeiterin einer Versicherungsanstalt eine Zweizimmerwohnung. Diese Wohnung bestimmte der Arbeitgeber zum dienstlichen Wohnsitz und gewährte dafür eine pauschale monatliche Aufwandsentschädigung nach dem Bundesbesoldungsgesetz, die offensichtlich hinter der Höhe der Mietkosten zurückblieb. Diese **Aufwandsentschädigung** wurde nach § 3 Nr. 12 Satz 2 Einkommensteuergesetz als **steuerfrei** behandelt. Die Lohnsteuer-Außenprüfung sah – im Gegensatz zum Hessischen Finanzgericht – darin steuerpflichtige **Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit**, da die Steuerpflichtige in ihrer Wohnung über keinen abgeschlossenen Raum als Arbeitszimmer verfügte.

Dazu stellt der Bundesfinanzhof in Fortführung seiner Rechtsprechung grundsätzlich fest, dass die **Mietentschädigung als steuerpflichtiger Arbeitslohn** anzusehen ist, da es sich um einen mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis eingeräumten **geldwerten Vorteil** handelt, der durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst ist. Nach § 3 Nr. 12 Satz 2 Einkommensteuergesetz sind Bezüge, die als Aufwandsentschädigung aus öffentlichen Kassen gezahlt werden, steuerfrei, soweit nicht festgestellt wird, dass sie für Verdienstausschlag oder Zeitverlust gewährt werden oder den Aufwand, der dem Empfänger erwächst, offenbar übersteigen. Diese Vorschrift hat der Bundesfinanzhof schon in der Vergangenheit dahin gehend ausgelegt, dass die Erstattung nur solcher Aufwendungen von der Steuer befreit ist, die als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar sind.

Vorliegend kommt § 3 Nr. 12 Satz 2 Einkommensteuergesetz nicht zur Anwendung, weil die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für ein **häusliches Arbeitszimmer** als Werbungskosten (neben den bekannten Einschränkungen) voraussetzt, dass das **Arbeitszimmer so gut wie ausschließlich beruflich genutzt** wird. Das ist nach ständiger Rechtsprechung nicht der Fall, wenn, wie im vorliegenden Fall, zwischen dem privaten Wohnbereich und dem Arbeitszimmer keine klare Abgrenzung gegeben ist. Steht bereits nach diesem ersten Prüfungsschritt fest, dass ein **Werbungskostenabzug dem Grunde nach ausgeschlossen** ist, bedarf es nicht mehr der Klärung der Frage, ob und in welcher Höhe dem Steuerpflichtigen Aufwendungen entstanden sind.

### Hinweis:

Die Grundsätze der Entscheidung bleiben nicht auf Fragen des häuslichen Arbeitszimmers beschränkt, die nach den Neuregelungen durch das im Windschatten der Fußball-Weltmeisterschaft beschlossene Steueränderungsgesetz 2007 ohnehin an Bedeutung verlieren werden. Denn ab dem 1.1.2007 setzt der Steuerabzug voraus, dass das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bildet. Die Entscheidung strahlt vielmehr auch auf anderen Werbungkostenersatz, z.B. auf die Erstattung von Kosten für die Neuanschaffung bürgerlicher Bekleidung bei umzugsbedingtem Klimawechsel, die Erstattung von Kosten bei Gepäckverlust anlässlich einer Dienstreise und ähnliche Sachverhalte.

## 20 Zur steuerlichen Erfassung von zurückgezahlem Arbeitslohn

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 7.11.2006 (Aktenzeichen VI R 2/05) seine **bisherige Rechtsprechung bestätigt**, wonach die **Rückzahlung** ursprünglich als **laufender Arbeitslohn** bezogener Beträge nicht schon in dem Kalenderjahr als abgefließen gilt, in dem der laufende Arbeitslohn selbst gemäß § 11 Abs. 1 Satz 3 (jetzt Satz 4) Einkommensteuergesetz als bezogen gilt. Die Rückzahlung ist vielmehr erst in dem **Kalenderjahr des tatsächlichen Abflusses** einkünftermindernd zu berücksichtigen; dieses Ergebnis wird ganz überwiegend so auch im Fachschrifttum vertreten.

Im **Urteilssachverhalt** hatte ein Arbeitnehmer in 1998 Arbeitslohn bezogen und der Besteuerung unterworfen, den er im Folgejahr (in 1999) teilweise zurückzahlen musste. Da er in 1999 aber nur noch sonstige Einkünfte unterhalb der steuerlichen Freibeträge erzielte, lief der steuerliche Abzug in diesem Folgejahr ins Leere, so dass der Steuerpflichtige im wirtschaftlichen Ergebnis belastet blieb.

Dazu stellt der Bundesfinanzhof fest, dass Einnahmen und Ausgaben bei den Überschusseinkünften nach dem kalenderjahrbezogenen **Zu- und Abflussprinzip** zu erfassen sind; eine gesetzliche Ausnahmeregelung (der Steuerpflichtige hatte sich auf die Maßgeblichkeit des Lohnzahlungszeitraums berufen) ist nach Auffassung des Bundesfinanzhofs für den vorliegenden Fall nicht vorgesehen.

Darüber hinaus **verneint** der Bundesfinanzhof für den Streitfall auch das Vorliegen der Voraussetzungen für die **sachliche Unbilligkeit**. Denn er habe schon wiederholt entschieden, dass es hinzunehmen ist, wenn es durch das in § 11 Einkommensteuergesetz normierte Zu- und Abflussprinzip in einem Veranlagungszeitraum zu Ergebnissen kommt, die als Folge der Einkommensteuerprogression oder fehlender tatsächlicher Ausgleichsmöglichkeiten zu steuerlichen Be- oder Entlastungen führen; dies laufe den Wertungen des Gesetzgebers nicht zuwider.

## 21 Firmenwagen: 1 %-Regelung kann nicht durch die Zahlung eines Nutzungsentgelts durch den Arbeitnehmer vermieden werden

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 7.11.2006 (Aktenzeichen VI R 95/04) zur steuerlichen Behandlung der **Privatnutzung von Firmenfahrzeugen** bei Vereinbarung von Nutzungsentgelten Stellung genommen.

Grundsätzlich führt die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung eines Firmenfahrzeugs (Dienstwagens) durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer für dessen Privatnutzung zu einer **Bereicherung des Arbeitnehmers** und damit zum **Lohnzufluss**, wenn die Nutzung des Firmenfahrzeugs nicht ausnahmsweise durch ein Sonderrechtsverhältnis begründet wird.

Die **Bewertung dieses Lohnzuflusses** kann auf zwei Wegen erfolgen, entweder nach der so genannten **1 %-Regelung** oder nach der so genannten **Fahrtenbuchmethode**. Diese beiden vom Gesetz vorgegebenen Alternativen zur Ermittlung des geldwerten Vorteils aus der privaten Nutzung eines Firmenfahrzeugs regeln nach Auffassung des Bundesfinanzhofs **einheitlich und abschließend**, welche Aufwendungen von dem gefundenen Wertansatz erfasst und in welchem Umfang die dem Steuerpflichtigen hieraus zufließenden Sachbezüge abgegolten werden.

Vor diesem Hintergrund hat nun der Bundesfinanzhof mit seinem vorgenannten Urteil über einen **Sachverhalt** entschieden, in dem Arbeitgeber und Arbeitnehmer die Zahlung einer an Durchschnittssätzen orientierten Nutzungsvergütung (**Kilometerpauschale**) für Privatfahrten mit dem Firmenfahrzeug und Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vereinbart hatten. Dazu stellt der Bundesfinanzhof fest, dass die zwingend vorgeschriebene Anwendung der **1 %-Regelung nicht** durch Zahlung eines Nutzungsentgelts **vermieden werden kann**, selbst wenn die Höhe dieses Nutzungsentgelts als angemessen angesehen werden kann. Derartige vereinbarungsgemäß gezahlte Nutzungsentgelte sind lediglich von den pauschal ermittelten Werten (also dem errechneten Lohnzufluss) in Abzug zu bringen, da es insoweit an einer Bereicherung des Arbeitnehmers fehlt; insoweit wirken sich die Nutzungsentgelte zumindest steuermindernd aus.

## 22 Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bei Firmenwagen

Nutzt der Arbeitnehmer einen Firmenwagen auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, so ist hierfür pro Monat ein geldwerter Vorteil in Höhe von 0,03 % des Bruttolistenpreises für jeden Entfernungskilometer der Lohnsteuer zu unterwerfen. Dabei ist die kürzeste Straßenentfernung zu Grunde zu legen. Dies gilt ab dem ersten Entfernungskilometer, ist also nicht geändert durch die ab 2007 geltende Kappung der Entfernungspauschale für Fahrten bis zu 20 Kilometern (siehe hierzu Beilage „Aktuelle Hinweise zur Lohnsteuer und Sozialversicherung 2007“, zum Mandanten-Rundschreiben 1/2007).

Diesem geldwerten Vorteil stehen beim Arbeitnehmer Werbungskosten gegenüber. Insofern gilt aber die Entfernungspauschale, d.h. steuerlich geltend gemacht werden können nur Aufwendungen ab dem 21. Entfernungskilometer. Bei dieser Berechnung kann allerdings abweichend von der kürzesten Straßenentfernung auch eine andere Straßenverbindung zu Grunde gelegt werden, wenn diese offensichtlich verkehrsgünstiger ist und vom Arbeitnehmer regelmäßig benutzt wird (so die Verfügung der Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main vom 27.6.2006, Aktenzeichen S 2351 A – 14 – St 211).

## 23 Rückwirkend verschärfte Besteuerung von Entschädigungen verfassungswidrig?

Entschädigungen im Zusammenhang mit der Auflösung eines Arbeitsvertrages 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 allerdings drastisch zu Lasten der Steuerpflichtigen geändert. Das entsprechende Gesetz wurde am 31.3.1999 verkündet, sollte aber nach dem Willen des Gesetzgebers bereits ab dem 1.1.1999 gelten, also auch für Entschädigungen, die zu einem Zeitpunkt 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 grundsätzlich rückwirkende belastende Gesetzesänderungen nicht zulässt, zu vereinbaren ist, ist strittig. Im vorliegenden Fall ist dies deshalb unklar, weil die Einkommensteuer als Jahressteuer erst mit Ablauf des Veranlagungszeitraums (= 31.12.1999) entsteht und insoweit an einer unzulässigen echten Rückwirkung gezweifelt werden kann. 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 Entscheidung 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, um von einer positiven Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts profitieren zu können.

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

---

## 24 Geplante Abgeltungs- und Veräußerungsgewinnbesteuerung

Nach vielen Jahren der Diskussion hat das Bundesfinanzministerium nunmehr im Rahmen des **Referentenentwurfs eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008** auch Regelungen zur Einführung einer Abgeltungssteuer auf Kapitalerträge vorgelegt. Im gleichen Zuge sollen allerdings auch Veräußerungsgewinne bei Wertpapieren und Termingeschäften unabhängig von der Haltedauer erfasst werden.

Die Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne sollen einem **pauschalen Steuersatz von 25 %** unterliegen. Ein **Abzug der tatsächlichen Werbungskosten ist nicht mehr möglich**. Stattdessen ist ein pauschaler Betrag von 801,00 € abzuziehen (Sparer-Pauschbetrag). Mit dem 25%-igen Steuerabzug ist die Einkommensteuer auf Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne von Wertpapieren etc. abgegolten; diese werden also nicht mehr in die Veranlagung einbezogen. Auf Antrag wird jedoch ein Veranlagungsverfahren durchgeführt, damit insbesondere diejenigen, die insgesamt einen niedrigeren Steuersatz als 25 % haben, durch die Neuregelung nicht benachteiligt werden. Dieses Verfahren gilt auch dann, wenn Kapitalerträge bezogen werden, die keinem Steuerabzug unterliegen haben (insbesondere ausländische Kapitalerträge).

Die Abgeltungssteuer tritt in gewisser Weise an die Stelle des bisherigen Halbeinkünfteverfahrens. Das **Halbeinkünfteverfahren**, das dafür sorgte, dass namentlich Erträge aus Aktien nur zur Hälfte erfasst wurden, wird **für den Privatbereich abgeschafft**. Nur für Kapitalerträge im Betriebsvermögen bleibt es in veränderter Form bestehen, indem 60 % der Einnahmen aus Dividenden und Veräußerungserträgen von Anteilen erfasst werden. Die Abgeltungssteuer gilt nicht für Erträge aus stillen Beteiligungen und für festverzinsliche Zinseinnahmen, wenn Schuldner und Gläubiger der Kapitalerträge nahe stehende Personen sind, der Gläubiger der Kapitalerträge zu mehr als 1 % an dem Unternehmen des Schuldners beteiligt ist oder eine „back to back“-Finanzierung vorliegt.

**Verluste aus Veräußerungsgeschäften** können zukünftig grundsätzlich nur mit positiven Kapitaleinkünften und mit Veräußerungsgewinnen verrechnet werden, nicht dagegen mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten. Die **Abtretung von Versicherungsansprüchen** unterliegt künftig der Einkommensteuer; der Erwerber kann bei der Auszahlung der Versicherungssumme das absetzen, was er für ihren Erwerb aufgewandt hat. **Stillhalterprämien aus Optionen** werden bei den Kapitaleinkünften erfasst, dabei können Prämien aus Glattstellungsgeschäften abgezogen werden, nicht aber Verluste aus Ausübungsvorgängen.

Die bisherigen Regelungen über so genannte Finanzinnovationen entfallen. Stattdessen werden, wie schon zu Anfang gesagt, **Veräußerungsgewinne** aus Anteilen (insbesondere Aktien und bestimmte Genussscheine), aus Termingeschäften, stillen Beteiligungen, aber auch aus sämtlichen Kapitalforderungen anderer Art, **ohne Rücksicht auf die Haltedauer der Einkommensteuer unterworfen werden**. Auch so genannte Zertifikate, die zurzeit noch zu einkommensteuerfreien Erträgen führen, werden dann erfasst werden.

Im Bereich des Investmentsteuergesetzes entfällt die Möglichkeit, Veräußerungsgewinne aus Wertpapieren und Termingeschäften im Privatvermögen einkommensteuerfrei zu beziehen. Dies ist zukünftig nur noch möglich bei einer Thesaurierung solcher Erträge, wobei dann jedoch eine steuerliche Erfassung bei Verkauf oder Rückgabe des Anteilsscheins erfolgt.

Grundsätzlich **gelten die neuen Regelungen** für Erträge bzw. Umsätze des Kapitalvermögens, die **nach dem 31.12.2008** angeschafft werden. Ein bis dahin erworbenes Zertifikat zum Beispiel bleibt mithin bezüglich seiner Erträge einkommensteuerfrei und unterliegt nur dann der Spekulationsbesteuerung, wenn es nicht länger als ein Jahr gehalten wird. Insoweit soll nach dem derzeitigen Stand des Gesetzgebungsverfahrens also ein „Bestandsschutz“ eintreten.

Besondere Probleme wirft die Erhebung der **Kirchensteuer** auf. Diese wird zusätzlich zum Kapitalertragsteuerabzug erhoben. Die die Kapitaleinkünfte auszahlende Stelle, meist also die Bank, kann Kirchensteuer aber nur dann einbehalten und an das Finanzamt abführen, wenn der Kirchenangehörige der auszahlenden Stelle seine Zugehörigkeit zur Religionsgemeinschaft mitteilt.

Eine Vielzahl von Fragen bleibt zurzeit noch offen. Insbesondere etwa die Frage, ob ein Emissionsdisagio bis zu den bisher geltenden Staffelsätzen auch weiterhin nicht als Einkünfte aus Kapitalvermögen versteuert wird. Sicherlich erfasst werden so genannte umlaufbedingte Disagien, die sich während der Laufzeit von Wertpapieren bilden, weil die Verzinsung nicht mehr maßgerecht ist.



## 25 Besteuerung von Argentinienanleihen

Argentinische Staatsanleihen waren im Jahr 2001 nach Einstellung der Bedienung durch den Schuldner in den so genannten Flat-Handel einbezogen worden. Dies bedeutet, dass bei einer Veräußerung keine Stückzinsen mehr ausgeworfen wurden, sondern ein Einheitskurs zum Ansatz kam. Da die Anleihen auf Grund der Zahlungseinstellung nur unter erheblichen Verlusten veräußert werden konnten, war die Frage aufgekommen, ob diese einkommensteuerlich abziehbar sind. Hierzu war auf die steuerliche Norm zu den Finanzinnovationen verwiesen worden, wonach beim so genannten Flat-Handel die Marktrendite zur Anwendung kommt.

Dies hat der Bundesfinanzhof nunmehr mit Urteil vom 13.12.2006 (Aktenzeichen VIII R 62/04) verneint. Er ist der Auffassung, dass die genannte Vorschrift nur dann anzuwenden ist, wenn eine Anleihe von vornherein flat notiert ist. Zur Begründung verweist er im Kern darauf, dass die Voraussetzungen, unter denen so genannte Finanzinnovationen anzunehmen sind, bei den dort genannten Instrumenten von Anfang an vorliegen müssten. Dies sei hier nicht der Fall, vielmehr sei die Flat-Notierung erst vom Zeitpunkt der Zahlungseinstellung Argentiniens an erfolgt.

## 26 Bundesfinanzhof zur Besteuerung von Finanzinnovationen

Der VIII. Senat des Bundesfinanzhofs hat mit einer Reihe jüngst veröffentlichter Urteile neue Grundsätze zur Besteuerung von Finanzinnovationen aufgestellt:

- Überschüsse aus der Einlösung von **Indexzertifikaten** bei Endfälligkeit stellen steuerbare Kapitalerträge dar (Urteil vom 13.12.2006, Aktenzeichen VIII R 79/03). Dies gilt immer dann, wenn der Emittent eine Kapitalrückzahlungsgarantie gibt.
- Werden **Reverse-Floater** vor Endfälligkeit verkauft, so sind die Kursgewinne nicht zu besteuern (Urteil vom 20.11.2006, Aktenzeichen VIII R 97/02). Ausschlaggebend ist für den Bundesfinanzhof hier, dass die Kursgewinne eindeutig nicht auf die Ertragsebene entfallen, sondern solche aus der Wertentwicklung des Kapitalinstruments sind.
- Der Ansatz der Markrendite setzt voraus, dass eine Emissionsrendite nicht nachgewiesen wird (Urteil vom 20.11.2006, Aktenzeichen VIII R 43/05). **Wertveränderungen in der ausländischen Währung** gehören dem nicht steuerbaren Bereich an und sind daher steuerlich nicht zu erfassen.

Die Entscheidungen machen endgültig deutlich, dass der Bundesfinanzhof in Bezug auf die so genannten Finanzinnovationen im Sinne des Einkommensteuergesetzes einem bestimmten Konzept folgt. Auch für die dort genannten Vermögenszuwächse versucht er eine Differenzierung zwischen denjenigen, die einer Ertragsebene und denjenigen, die einer Vermögensebene zugehören. Während Erstere steuerbar seien, seien Zuwächse aus der letzteren Sphäre nicht zu erfassen. Diese Sichtweise beruht auf der herkömmlichen grundsätzlichen Einordnung der Kapitaleinkünfte als solche, bei denen Vorgänge in der Vermögenssphäre grundsätzlich unbeachtet bleiben.

### Hinweis:

Allerdings realisiert der Bundesfinanzhof nicht, dass dieser Grundsatz in der steuerlichen Norm zu den Finanzinnovationen eine Durchbrechung erfahren hat, da es in vielen Fällen zu einer Vermengung von Ertrags- und Vermögensebene kommt. Es dürfte daher in vielen Fällen zukünftig schwierig werden, eine eindeutige Abgrenzung in dem Bereich vorzunehmen. Die gesetzliche Vorschrift zu den Finanzinnovationen verliert daher ihren Gesetzeszweck als Vorschrift, die einer eindeutigen Abgrenzung dienen sollte.

---

## Für Hauseigentümer

---

### 27 Einkünfte aus Erbbauzinsen gehören zu den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung

In dem vom Bundesfinanzhof mit Urteil vom 20.9.2006 (Aktenzeichen IX R 17/04) entschiedenen Verfahren waren die Kläger unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts der Auffassung, dass es sich bei den vereinnahmten Erbbauzinsen auf Grund der Ähnlichkeit des Erbbauzinses mit einem Kaufpreis nicht um Einkünfte handeln könne, sondern eine bloße Vermögensumschichtung vorliege.

Der Bundesfinanzhof ist dem jedoch nicht gefolgt. Das Erbbaurecht begründe für den Berechtigten ein vererbliches und veräußerliches dingliches Recht, auf oder unter der Oberfläche des Grundstücks ein Bauwerk zu haben (§ 1 Erbbauverordnung). Grund und Boden einschließlich der zu errichtenden Gebäude fielen nach Ablauf der vereinbarten Dauer des Erbbaurechts an den Eigentümer des Bodens zurück (Heimfall). Nach dieser Regelung ist nach Auffassung des Bundesfinanzhofes der Erbbauzins ein Entgelt für die Einräumung eines zeitlich begrenzten dinglichen Nutzungsrechts am Grund und Boden. Denn der Grundeigentümer überlasse wirtschaftlich das Grundstück einem anderen gegen Entgelt auf Zeit zur Nutzung, nämlich zum Errichten eines Bauwerks.

#### Hinweis:

Wird Erbbauzins für mehr als fünf Jahre im Voraus geleistet, können die Einnahmen gleichmäßig auf den Zeitraum verteilt werden, für den die Vorauszahlung geleistet wird.

### 28 Reuegeld bei Rücktritt vom privaten Grundstückskauf nicht steuerbar

Im Streitfall schlossen zwei Privatpersonen als Miteigentümer eines Grundstücks einen Kaufvertrag, der für den Käufer unter bestimmten Bedingungen – hier der fehlende Ausweis als Gewerbegebiet – bis zu einem bestimmten Zeitpunkt ein Rücktrittsrecht unter Zahlung eines Schadensausgleichs vorsah. Tatsächlich kam es auch zu dem Rücktritt und es wurde ein – wenn auch nach Verhandlungen – gegenüber dem Kaufvertrag vermindertes „Reuegeld“ an die Verkäufer gezahlt. Das Finanzamt vertrat nun die Auffassung, dass diese Einnahme, welche sich im Urteilssachverhalt immerhin auf 237 467 DM belief, der Einkommensteuer zu unterwerfen war.

Der Bundesfinanzhof entschied mit Urteil vom 24.8.2006 (Aktenzeichen IX R 32/04) aber zu Gunsten des Steuerpflichtigen, dass insoweit keine der Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte vorliegen, da die Zahlung ursächlich mit dem nicht der Einkommensteuer unterliegenden Grundstücksverkauf zusammenhing.

---

## Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

---

### 29 Referentenentwurf zur Unternehmensteuerreform 2008

Mit Datum vom 5.2.2007 wurde der Referentenentwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 veröffentlicht. Die Bundesregierung plant, dieses Gesetzgebungsverfahren bis Anfang Juli dieses Jahres umzusetzen, so dass die wesentlichen Regelungen dann am 1.1.2008 in Kraft treten können. Die Umsetzung des Referentenentwurfs wird tiefgreifende Änderungen mit sich bringen, auf die sich Unternehmer und auch Kapitalanleger bereits jetzt einstellen müssen.

**Hinweis:**

Die geplanten Änderungen sind äußerst weitreichend. Überwiegend sollen diese in 2008 bzw. teilweise erst in 2009 (Abgeltungssteuer) in Kraft treten. Dennoch sind eine genaue **Beobachtung des Gesetzgebungsverfahrens** und eine ausreichende **Beachtung bei wichtigen betrieblichen Entscheidungen** dringend anzuraten. Insbesondere Fragen der Wahl und Ausgestaltung der Unternehmensrechtsform und Finanzierungsentscheidungen, vor allem im Bereich der Gesellschafterdarlehen, aber auch bei der Leasingfinanzierung, werden grundsätzlich zu überprüfen sein.

**a) Geplante Tarifabsenkung und Änderung im Ausschüttungsfall**

Mit der geplanten Reform der Unternehmensbesteuerung sollen verschiedene Ziele erreicht werden. Zunächst ist es Ziel der Bundesregierung, einen Beitrag zur weiteren Verbesserung der Rahmenbedingungen für ein Wachstum der Wirtschaft und die Schaffung neuer Arbeitsplätze zu leisten. Per Saldo soll die Unternehmensteuerreform zu einer Entlastung in Höhe von 5 Mrd. € pro Jahr führen. Insbesondere ist eine deutliche Tarifentlastung der Kapitalgesellschaften vorgesehen. Die Gesamtbelastung durch Gewerbesteuer, Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag der Kapitalgesellschaften liegt derzeit bei knapp unter 40 % und soll auf unter 30 % sinken. Zu diesem Zweck ist eine Absenkung des **Körperschaftsteuersatzes** von derzeit 25 % auf dann **15 %** und eine Absenkung der Gewerbesteuermesszahl von 5 % auf 3,5 %, allerdings unter gleichzeitiger Abschaffung des Betriebsausgabenabzugs der Gewerbesteuer, vorgesehen. Wirksam werden soll diese Entlastung ab dem Veranlagungsjahr 2008. Insgesamt wird die Bedeutung der Gewerbesteuer deutlich ansteigen.

Werden **Gewinne** der Kapitalgesellschaft **ausgeschüttet**, so wird nach derzeitigem Recht die Gewinnausschüttung auf Seiten des Anteilseigners hälftig von der Besteuerung freigestellt (Halbeinkünfteverfahren), um die Vorbelastung auf Seiten der Kapitalgesellschaft durch die Körperschaftsteuer hinreichend zu berücksichtigen und unterliegt sodann beim Gesellschafter der individuellen Einkommensteuer. Zukünftig sollen Gewinnausschüttungen wie andere Kapitaleinkünfte im Privatbereich mit einem **25 %-igen Abgeltungssteuersatz** belegt werden. Das **Halbeinkünfteverfahren** wird für Einkünfte im Privatvermögen **abgeschafft** und im betrieblichen Bereich auf ein Teileinkünfteverfahren (mit 60 % statt bisher 50 % Steuerfreistellung) umgestellt.

**b) Geplante Zinsschranke**

Diesen deutlich entlastenden geplanten Gesetzesänderungen steht aber auch eine Reihe belastender Änderungen („Gegenfinanzierungsmaßnahmen“) gegenüber, weil der Gesetzgeber das Entlastungsvolumen insgesamt auf ca. 5 Mrd. € pro Jahr begrenzen will.

Zunächst soll grundsätzlich für alle Unternehmen eine so genannte Zinsschranke eingeführt werden. Nach dem Willen des Gesetzgebers ist diese gegen eine „übermäßige“ Fremdfinanzierung der Unternehmen gerichtet und soll verhindern, dass mittels einer hohen Fremdfinanzierung Gewinne in das Ausland verlagert werden.

Die Zinsschranke orientiert sich am Saldo aus Zinsaufwand und Zinserträgen. Ist der Saldo größer als 1 Mio. € (was bei einem Zinssatz von 5 % einem Fremdkapital von 20 Mio. € entspricht), kann zukünftig nur noch ein Teil des über den Zinserträgen liegenden Zinsaufwands sofort gewinnmindernd geltend gemacht werden. Zunächst ist also herauszustellen, dass nur die Unternehmen von der zukünftigen Abzugsbeschränkung betroffen sein werden, bei denen die Zinsaufwendungen die Zinserträge um mehr als 1 Mio. € übersteigen. Ist dies der Fall, so kann der übersteigende Betrag nur in Höhe von 30 % des Gewinns vor Steuern steuerlich berücksichtigt werden. Ein insoweit nicht berücksichtigungsfähiger Zinsaufwand kann zeitlich unbefristet vorgetragen werden. Nicht belastet werden sollen zum einen Unternehmen, die wirtschaftlich nicht mit anderen Unternehmen verflochten sind und zum anderen Unternehmen, die ohne steuerliche Gestaltungen eine hohe Außenfinanzierung aufweisen. Um der Zinsschranke zu entgehen, ist deshalb eine so genannte Escape-Klausel vorgesehen. Kann ein verbundenes Unternehmen nachweisen, dass die Finanzierungsstruktur für den Konzern typisch ist, wird die Zinsschranke nicht angewendet.

**Hinweis:**

Im Ergebnis werden viele mittelständische Unternehmen auf Grund der Freigrenze von 1 Mio. € und der Escape-Klausel letztlich von der geplanten Zinsschranke nicht betroffen sein.

### c) Vorgesehene Hinzurechnung von Zinsen, Mieten und Pachten

Die derzeitige hälftige Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen bei der Gewerbesteuer, also von Zinsen für langfristige Darlehen, soll ersetzt werden durch eine generelle Hinzurechnung von 25 % aller gezahlten Schuldzinsen. Auch Mieten, Pachten, Leasingraten und Lizenzgebühren sollen teilweise bei der Berechnung der Gewerbesteuer hinzugerechnet werden. Hierbei soll nur der so genannte Finanzierungsanteil berücksichtigt werden. Dieser wird nach dem Referentenentwurf bei mobilen Wirtschaftsgütern pauschal mit 25 % und bei immobilien Wirtschaftsgütern mit 75 % angenommen. Von der Summe aus gezahlten Zinsen und den jeweiligen Finanzierungsanteilen der Mieten, Pachten, Leasingraten und Lizenzen wird ein Freibetrag von 100 000 € abgezogen.

### d) Weitere Gegenfinanzierungsmaßnahmen

Daneben sind folgende weitere Gegenfinanzierungsmaßnahmen geplant:

- **Abschaffung der degressiven Abschreibung** bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens bei einer Anschaffung oder Herstellung ab dem 1.1.2008, so dass diese Wirtschaftsgüter dann nur noch linear über die Nutzungsdauer abgeschrieben werden können.
- Verhinderung bisheriger Gestaltungen bei der **Wertpapierleihe**. Diese Maßnahme soll bereits für das Veranlagungsjahr 2007 greifen.

## 30 Formelle Anforderungen an geschäftliche E-Mail-Korrespondenz

Bei einer GmbH gelten folgende gesetzliche Regelungen zu den notwendigen Angaben auf Geschäftsbriefen:

- Rechtsform und Sitz der Gesellschaft,
- Registergericht des Sitzes der Gesellschaft und die Nummer, unter der die Gesellschaft in das Handelsregister eingetragen ist (z.B. „Amtsgericht A-Stadt HRB 999“),
- alle Geschäftsführer,
- sofern die Gesellschaft einen Aufsichtsrat gebildet und dieser einen Vorsitzenden hat, der Vorsitzende des Aufsichtsrats mit dem Familiennamen und mindestens einem ausgeschriebenen Vornamen.
- Werden Angaben über das Kapital der GmbH gemacht, so müssen in jedem Fall das Stammkapital sowie, wenn nicht alle in Geld zu leistenden Einlagen eingezahlt sind, der Gesamtbetrag der ausstehenden Einlagen angegeben werden.

Dies gilt für den gesamten externen Geschäftsverkehr. Ausnahmen ergeben sich lediglich für im Rahmen einer bestehenden Geschäftsverbindung ausgetauschte Formulare. Diese Anforderungen waren nach bisheriger Ansicht des Fachschrifttums **auch bei geschäftlichen E-Mails zu erfüllen**. Klargestellt wurde dies nun durch eine Gesetzesänderung, die ab dem 1.1.2007 gilt.

#### Hinweis:

Bei Verstößen **drohen Zwangsgelder in Höhe von bis zu 5 000 € und Abmahnungen** wegen unlauteren Wettbewerbs. Daher ist dringend zu empfehlen, dass in geschäftlichen E-Mails automatisch die erforderlichen Angaben eingefügt werden.

## 31 Aktivierung der Auszahlungsansprüche nach SEStEG aus Körperschaftsteuer-Guthaben

Durch eine gesetzliche Änderung wurde das bisherige System der ausschüttungsabhängigen und betragsmäßig begrenzten Realisierung von Körperschaftsteuer-Guthaben nunmehr ersetzt durch eine ratielle Auszahlung des vorhandenen Körperschaftsteuer-Guthabens über einen Zehnjahreszeitraum. Dies bedeutet, dass die Ausschüttungspolitik der Kapitalgesellschaft nicht mehr durch Überlegungen hinsichtlich eines vorhandenen Körperschaftsteuer-Guthabens berührt wird. Hierüber haben wir bereits in der GmbH-Beilage zum Mandanten-Rundschreiben 1/2007 berichtet.

Der Hauptfachausschuss des Instituts der deutschen Wirtschaftsprüfer (IDW) hat sich in seiner 205. Sitzung am 28./29.11.2006 mit der Aktivierung der Auszahlungsansprüche aus Körperschaftsteuer-Guthaben nach der gesetzlichen Neuregelung beschäftigt. Nach Auffassung des IDW ist der Auszahlungsanspruch mit Ablauf des **31.12.2006 in voller Höhe zu aktivieren**, was in der Handelsbilanz zu einem entsprechenden Ertrag führt. Auf Grund der Unverzinslichkeit des Anspruchs erfolgt die Bewertung zum Barwert des gesamten Erstattungsanspruchs. Für die **Diskontierung** ist ein fristadäquater risikofreier Zinssatz zu verwenden. Als Orientierungshilfe kann z.B. die **Verzinsung von Bundesanleihen** herangezogen werden. Somit dürfte ein Zinssatz von 4 % angemessen sein.

**Hinweis:**

Nach der gesetzlichen Neuregelung spielt es keine Rolle, ob überhaupt ein Ausschüttungsvolumen vorhanden ist. Selbst Gesellschaften, die nach bisherigem Recht handelsrechtlich, z.B. wegen Verlustvorträgen und fehlenden Rücklagen oder auch aus Liquiditätsgründen, nicht ausschütten konnten, kommen nun in den Genuss der rätierlichen Auszahlung des Körperschaftsteuer-Guthabens. Die so genannte **Konzernklausel** spielt keine Rolle mehr. Das bedeutet, dass ein Körperschaftsteuer-Guthaben nach neuem Recht ausschüttungsunabhängig auch dann zur Auszahlung kommt und auf Anteilseignerebene keine steuerlichen Folgen nach sich zieht, wenn Anteilseigner der GmbH wiederum eine Kapitalgesellschaft ist. Erträge, die sich aus der **Auszahlung des Körperschaftsteuer-Guthabens** ergeben, gehören nicht zu den steuerlichen Einkünften, sind also **steuerfrei**.

### 32 Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an einem GmbH-Anteil bei Anteilsveräußerung

Mit seinem Urteil vom 11.7.2006 (Aktenzeichen VIII R 32/04, DStR 2006, 2163) hat sich der **Bundesfinanzhof** mit der Frage befasst, ob – und unter welchen Voraussetzungen – es für die Verwirklichung des Tatbestands des § 17 Einkommensteuergesetz genügt, wenn nur das **wirtschaftliche Eigentum** an einem **GmbH-Anteil** auf den Erwerber **übergeht**.

Im Urteils Sachverhalt hatte ein **Alleingesellschafter** in 1992 einem Anteilskäufer mit sofortiger Wirkung 50 % seiner Beteiligung übertragen; damit war zugleich auch die Übertragung der **Mehrheit der Stimmrechte** in der Gesellschafterversammlung verbunden. Weiterhin erhielt der Käufer ein **unwiderrufliches Ankaufsrecht** für die restlichen Anteile, dem ein **unwiderrufliches Andienungsrecht** des Verkäufers gegenüberstand. Nach dieser Gestaltung waren die Anteile zu einem bereits **zuvor fest vereinbarten Kaufpreis** zwischen 1992 und 1997 zu übertragen – und zwar ohne Berücksichtigung einer etwaigen zwischenzeitlichen Wertentwicklung.

Dazu führt der Bundesfinanzhof aus, dass der Tatbestand des § 17 Einkommensteuergesetz bereits dann verwirklicht wird, wenn die **wirtschaftliche Inhaberschaft** (das wirtschaftliche Eigentum) **übergeht**. Für den vorliegenden Sachverhalt hat der Bundesfinanzhof dies im Rahmen der **Gesamtbildbetrachtung** bejaht, nach der nicht kumulativ alle Voraussetzungen erfüllt sein müssen, sondern das **wirtschaftlich Gewollte** und tatsächlich Bewirkte entscheidend sind (kein Abstellen auf das formal-rechtlich Vereinbarte). Als **Voraussetzungen** sind zu nennen:

- Der Käufer hat eine **rechtlich geschützte**, auf den Erwerb des Rechts gerichtete **Position** erworben (vorliegend: das unwiderrufliche Ankaufsrecht).
- Die mit dem Anteil verbundenen **wesentlichen Rechte** sind bereits auf den Käufer **übergegangen** (vorliegend: insbesondere die Stimmrechte).
- Das **Risiko einer Wertminderung** und die **Chancen einer Wertsteigerung** sind ebenfalls schon auf den Käufer **übergegangen** (vorliegend: durch den vereinbarten Festkaufpreis).

Kein Übergang des wirtschaftlichen Eigentums wäre demnach anzunehmen gewesen, wenn sich der Verkäufer **wesentliche Mitwirkungsrechte** zurück behalten hätte, also insbesondere an seinen Stimmrechten festgehalten hätte, da der Bundesfinanzhof auf die Übertragung der **Kernrechte der Beteiligung** (Teilnahme an Chancen und Risiken sowie Mitwirkungs- und Stimmrechte) abstellt.

Bislang durch den Bundesfinanzhof noch ungeklärt – und damit für Gestaltungsfragen weiterhin zu beachten – ist die Frage, ob ein beim Veräußerer zumindest noch **verbleibendes Gewinnbezugsrecht** geeignet ist, den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums zu verhindern.

### 33 Umsatzsteuerpflicht einer Vor-GmbH (GmbH in Gründung)

Mit Verfügung vom 25.10.2006 (Aktenzeichen S 7104 A – St 44 3, DStR 2007, 115) hat die **Oberfinanzdirektion Koblenz** zu den **umsatzsteuerlichen Fragen** Stellung genommen, die sich an die bereits im Gründungsstadium erfolgende **Aufnahme der Geschäftstätigkeit vor der Eintragung** ins Handelsregister anknüpfen. Dabei differenziert die Oberfinanzdirektion Koblenz hinsichtlich der unterschiedlichen umsatzsteuerlichen Behandlung in die beiden Gründungsstufen Vorgründungsgesellschaft und Vorgesellschaft:

**Vorgründungsgesellschaft** (besteht, wenn noch kein notarieller Gesellschaftsvertrag geschlossen wurde): Erbringt eine Vorgründungsgesellschaft bereits selbst **nachhaltige Leistungen gegen Entgelt**, so ist die **Unternehmereigenschaft** dieser Vorgründungsgesellschaft zu bejahen mit der Folge, dass sie hinsichtlich der von ihr bezogenen Leistungen **vorsteuerabzugsberechtigt** ist.

Auch wenn die **Vorgründungsgesellschaft ausschließlich Vorbereitungshandlungen** für die noch zu gründende Kapitalgesellschaft ausführt und die bezogenen Leistungen später auf die Kapitalgesellschaft in einem Akt überträgt, wird die **Unternehmereigenschaft** durch die Finanzverwaltung mit der Folge der **Vorsteuerabzugsberechtigung** bejaht.

**Vorgesellschaft** (entsteht mit Abschluss des notariellen Gesellschaftsvertrags): Die **Unternehmereigenschaft** der Vorgesellschaft wird regelmäßig **bejaht** werden können. Dies hat zur Folge, dass die an die Vorgesellschaft erbrachten Leistungen als an die eingetragene Kapitalgesellschaft erbracht gelten; die Vorgesellschaft ist also auch **vorsteuerabzugsberechtigt**. Für den Ausnahmefall, dass die **Eintragung scheitert**, sind Vorgründungsgesellschaft und Vorgesellschaft als ein einheitliches Rechtssubjekt anzusehen.

Abschließend befasst sich die Oberfinanzdirektion Koblenz noch mit dem **Ende der Unternehmereigenschaft**. Hierzu stellt sie fest, dass eine GmbH schon dann die Unternehmereigenschaft verlieren kann, wenn sie zwar zivilrechtlich noch weiter besteht, aber **auf Dauer gesehen keine Umsätze** mehr ausführt.

In entgegengesetzt gelagerten Fällen kann aber auch die **Unternehmereigenschaft** einer GmbH **über den Zeitpunkt ihrer Löschung** im Handelsregister **hinaus** bestehen, soweit Umsätze ausgeführt werden. Auch diese Feststellungen sind gerade unter dem Aspekt der (noch oder aber nicht mehr bestehenden) **Vorsteuerabzugsberechtigung** besonders praxisrelevant.

### 34 Steuerpflichtige Zuschreibung bei vorheriger steuermindernder Teilwertabschreibung

Mit dem **Systemwechsel** vom körperschaftsteuerlichen **Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren** im Jahr 2000 bzw. 2001 wurde eine **völlige** (Körperschaftsteuergesetz) bzw. **häftige** (Einkommensteuergesetz) **Steuerbefreiung** zur Vermeidung einer systemwidrigen mehrfachen steuerlichen Belastung des von einer Körperschaft erzielten Gewinns eingeführt. Allerdings greift diese Steuerbefreiung für die GmbH als Anteilseigner insoweit nicht, als der Anteil in früheren Jahren **steuerwirksam abgeschrieben** und die Gewinnminderung nicht durch Ansatz eines höheren Wertes ausgeglichen worden ist.

Ein **Reihenfolgeproblem** ergibt sich in diesem Zusammenhang nun, wenn eine Teilwertabschreibung **steuerlich abziehbar und** eine Teilwertabschreibung in einem späteren Veranlagungszeitraum **nicht abzugsfähig** war.

Dieses Reihenfolgeproblem löst die **Oberfinanzdirektion Koblenz** mit ihrer Verfügung vom 18.9.2006 (Aktenzeichen S 2324/2750a A – St 332, DStR 2006, 2033) dahin gehend, dass zunächst die Gewinnerhöhung (z.B. Wertaufholungsgewinn, Veräußerungsgewinn) in voller Höhe steuerpflichtig ist, bis die steuerwirksame Teilwertabschreibung vollständig rückgängig gemacht worden ist. Demnach ist – mit **Belastungswirkung für den Steuerpflichtigen** – die Gewinnerhöhung gerade nicht vorrangig mit einer nicht oder nur zur Hälfte steuerwirksamen Teilwertabschreibung zu verrechnen.

Die **Steuerbefreiungen** sollen daher **erst dann** greifen, **wenn** die Gewinnerhöhung die **voll steuerwirksame Teilwertabschreibung übersteigt**. Soweit die Steuerbefreiung greift, ist zudem zu beachten, dass insoweit per Gesetz pauschal 5 % der steuerfreien Einnahmen als

nichtabziehbare Betriebsausgaben angesetzt werden, so dass im Ergebnis nur eine Steuerfreistellung zu 95 % erfolgt.

**Hinweis:**

Die **steuerliche Wirkung** der Auffassung der Finanzverwaltung verdeutlicht sich an folgendem **Fallbeispiel**: Die Mutter-GmbH hat die Beteiligung an der Tochter-GmbH in 1996 für (umgerechnet) 1 Mio. € erworben. In 1998 nimmt die Mutter-GmbH eine steuerlich anzuerkennende Teilwertabschreibung in Höhe von 100 000 € vor. In 2004 erfolgt eine weitere steuerlich nicht wirksame Teilwertabschreibung in Höhe von 100 000 €. In 2006 erfolgt eine Aufstockung des Buchwerts der Beteiligung in Höhe von 150 000 €. **Lösung**: Die Aufstockung ist in Höhe von 100 000 €, also in Höhe der steuerlich wirksamen Teilwertabschreibung, steuerpflichtig. Die übersteigenden 50 000 € sind steuerfrei. Allerdings sind die nichtabziehbaren Betriebsausgaben mit 5 % von 50 000 € zu pauschalieren.

### 35 Umsatzabhängige Vergütung an Gesellschafter-Geschäftsführer als verdeckte Gewinnausschüttung

Zur Frage der steuerlichen Würdigung von **Provisionszahlungen**, die **Gesellschafter-Geschäftsführer in Abhängigkeit vom Kundenumsatz** erhalten, hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 28.6.2006 (Aktenzeichen I R 108/05, GmbHR 2006, 1339) erneut Stellung genommen und dabei seine bisherige **Rechtsprechung bestätigt**.

Im Urteilssachverhalt hat der Bundesfinanzhof zur Zahlung **umsatzabhängiger Provisionen an den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer** der GmbH festgestellt, dass derartige Zahlungen in der Regel den Umsatzbeteiligungen gleichzusetzen und damit als **verdeckte Gewinnausschüttungen** zu werten sind, weil dies die Gefahr der Gewinnabsaugung und das Risiko beinhaltet, dass Umsätze zu Lasten der Rentabilität in die Höhe getrieben würden. Etwas anderes gilt nach bisheriger höchstrichterlicher Auffassung

- nur in Einzelfällen so genannter **Vertriebsprovisionen** (wenn der Geschäftsführer ausschließlich für den Vertrieb zuständig ist und keinen unmittelbaren Einfluss auf den Gewinn der GmbH nehmen kann) und
- ausnahmsweise in Fällen **besonderer betrieblicher Gründe** (z.B. in Aufbau- oder Umbauphasen). In solchen Fällen sind allerdings Höchstgrenzen festzulegen und die Umsatzbeteiligung zeitlich zu begrenzen.

**Hinweis:**

Auch dieses Urteil belegt erneut, dass die **Gesamtausstattung beherrschender Gesellschafter** in den **Anstellungsverträgen** nicht sorgfältig genug gestaltet werden kann. Umsatzbeteiligungen oder -provisionen sollten nicht vereinbart werden, wenn nicht absolut überzeugende wirtschaftliche Gründe für diese Gehaltsgestaltung sprechen. Denn im vorliegenden Urteil stand der Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht entgegen, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer im Vertriebsbereich tätig war und auch die anderen im Vertrieb tätigen Mitarbeiter entsprechende Umsatzprovisionen erhielten.