

Finas GmbH

Steuerberatungsgesellschaft - Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Südliche Auffahrtsallee 75, 80639 München (Nymphenburg)
Telefon: +49 89 17 30 05 -50 - Telefax: +49 89 17 30 05 -56
mail@finas.com - www.finas.com

Mandanten-Rundschreiben 01/2010

Mehrwertsteuer bei Hotelübernachtungen • Einzelfragen zur Abgeltungsteuer • Lohnsteuerfragen • Privatnutzung von Firmenwagen • Abschreibung von geringwertigen Wirtschaftsgütern

Sehr geehrte Damen und Herren,

aktuell stehen Fragen zum Lohnsteuerabzug bzw. zu Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Fokus der Rechtsprechung und der Verwaltungsanweisungen. So gehen wir u.a. ein auf den Abzug von Fahrtkosten beim Einsatz eines Arbeitnehmers bei Kunden des Arbeitgebers, z.B. bei Leiharbeitnehmern. Gleichsam sind die Teilabfindungen für Arbeitszeitreduzierungen und die Gewährung von Belegschaftsrabatten aktuelle Themen.

Durch das nun verkündete Wachstumsbeschleunigungsgesetz können nach dem 31.12.2009 angeschaffte geringwertige Wirtschaftsgüter bis zu einem Betrag von 410 € wieder sofort steuerlich geltend gemacht werden. Wahlweise ist aber auch die bisherige Regelung (Poolabschreibung) anwendbar. Zur Umsetzung sind entsprechende Vorkehrungen in der Buchhaltung nötig, da die Sofortabschreibung bestimmte Aufzeichnungen erfordert.

Die Finanzverwaltung hat das Schreiben zur Besteuerung der Privatnutzung von Betriebsfahrzeugen durch Einzelunternehmer und Gesellschafter einer Personengesellschaft aktualisiert. In diesem steuerlich sensiblen Bereich ist es teilweise zu Verschärfungen gekommen.

Mit freundlichen Grüßen
Finas GmbH

Horst R. Bauer
WP/StB

Dr. Joachim Gabloffsky
WP/StB

Geschäftsführer:
Dipl.-Kfm. Horst R. Bauer WP u. StB - Dipl.-Kfm. Dr. Joachim Gabloffsky WP u. StB
Dipl.-Kfm. Dr. Wulf Schöne RA, StB u. vBP
München HRB 75 498
Registrierte Prüfungsgesellschaft für Qualitätskontrolle

Mitglied der
INTEGRA  **INTERNATIONAL**[®]
Your Global Advantage

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags
- 2 Aufwendungen für ein Erststudium nach abgeschlossener Berufsausbildung sind als Werbungskosten abziehbar
- 3 Behindertengerechte Umbaumaßnahme kann als außergewöhnliche Belastung steuerlich abzugsfähig sein
- 4 Progressionsvorbehalt bei Elterngeld

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 5 Änderung des Umsatzsteuersatzes bei Übernachtungsleistungen
- 6 Regelmäßige Arbeitsstätte bei einer Tätigkeit außerhalb der betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers
- 7 Lohnsteuerliche Behandlung von unentgeltlichen oder verbilligten Mahlzeiten der Arbeitnehmer ab Kalenderjahr 2010
- 8 Teilabfindung für Arbeitszeitreduzierung kann steuerlich begünstigt sein
- 9 Belegschaftsrabattregelung auch bei Warenabgabe durch Konzernunternehmen möglich
- 10 Lohnsteuerbescheinigung 2010: Verwendung der steuerlichen Identifikationsnummer

Für Unternehmer und Freiberufler

- 11 Wachstumsbeschleunigungsgesetz verkündet
- 12 Nutzung betrieblicher Fahrzeuge durch Einzelunternehmer und Gesellschafter einer Personengesellschaft für Privatfahrten
- 13 Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen)
- 14 Umsatzsteuerausweis durch Kleinunternehmer
- 15 Verzögerungsgeld in der Außenprüfung
- 16 Umsatzgrenze bei der steuerlichen Buchführungspflicht
- 17 Anzeigepflicht bei Auslandsbeziehungen

Für Personengesellschaften

- 18 Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 19 Realisierung von Spekulationsverlusten und unmittelbarer Rückkauf war nicht rechtsmissbräuchlich
- 20 Hinweise zur Abgeltungsteuer

Für Hauseigentümer

- 21 Lang anhaltender Leerstand kann zur Versagung des Werbungskostenabzugs führen
- 22 Anschaffungsnaher Aufwand bei einheitlich zu würdigender Instandsetzungsmaßnahme

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 23 Auswirkungen des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes
- 24 Begrenzung der Vergütungen nach dem Gesetz zur Angemessenheit der Vorstandsvergütung auch bei GmbH zu beachten?
- 25 Abzinsung unverzinslicher Gesellschafterdarlehen
- 26 "Verunglückte" Organschaft wegen gewinnabhängiger Ausgleichszahlungen
- 27 Beginn des ersten Wirtschaftsjahrs einer GmbH
- 28 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)
- 29 Haftung des Geschäftsführers bei Zahlungen an sich selbst
- 30 Haftung des Geschäftsführers für Umsatzsteuer im Insolvenzfall
- 31 Eigenkapitalersatz bei Ehegattendarlehen an GmbH
- 32 Monatsfrist für die Erhebung einer Anfechtungsklage
- 33 Zulässigkeit eines Wettbewerbsverbots im Gesellschaftsvertrag einer GmbH & Co. KG

Steuerliche Verpflegungs- und Übernachtungspauschalen

- 34 Allgemeines zu Verpflegungs- und Übernachtungskosten bei Auslandsreisen
- 35 Verpflegungskosten
- 36 Übernachtungskosten
- 37 Tabelle der länderbezogenen Pauschbeträge

Für alle Steuerpflichtigen

1 Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags

Seit 1991 wird der Solidaritätszuschlag mit einer Unterbrechung im Jahr 1995 im Wege einer Ergänzungsabgabe i.H.v. 5,5 % auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer erhoben. Der 7. Senat des Niedersächsischen Finanzgerichts hält die andauernde Erhebung des Solidaritätszuschlags für verfassungswidrig und legte das Klageverfahren mit dem Aktenzeichen 7 K 143/08 dem Bundesverfassungsgericht **zur verfassungsrechtlichen Überprüfung** vor. Das Finanzgericht meint, dass der Solidaritätszuschlag spätestens ab dem Jahr 2007 seine verfassungsrechtliche Berechtigung verloren habe. Das Gericht begründet dies damit, dass eine Ergänzungsabgabe nach den Vorstellungen des Gesetzgebers nur der Deckung vorübergehender Bedarfsspitzen diene. Mit dem Solidaritätszuschlag sollen die Kosten der deutschen Einheit finanziert werden. Hierfür besteht nach Auffassung des Gerichts kein vorübergehender, sondern ein langfristiger Bedarf und dieser dürfe nicht durch die Erhebung einer Ergänzungsabgabe gedeckt werden.

Hinweis:

Abzuwarten bleibt, ob das Bundesverfassungsgericht diese Frage zur Entscheidung annimmt und wie ggf. in der Sachfrage entschieden wird. Mittlerweile werden **Steuerbescheide betreffend der Jahre ab 2005 nur noch vorläufig erlassen** (Schreiben der Finanzverwaltung vom 7.12.2009, Aktenzeichen IV A 3 – S 0338/07/10010, Dok. 2009/0826842). Insoweit ist nichts zu veranlassen. Ergehen dagegen noch Steuerbescheide ohne Vorläufigkeitsvermerk, so sollte vorsorglich gegen die Festsetzung des Solidaritätszuschlags Einspruch eingelegt bzw. bei unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheiden ein Änderungsantrag gestellt werden.

2 Aufwendungen für ein Erststudium nach abgeschlossener Berufsausbildung sind als Werbungskosten abziehbar

Fragen des steuerlichen Abzugs von Studien-/Berufsausbildungskosten bieten nach wie vor Überraschungen. So hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 18.6.2009 (Aktenzeichen VI R 14/07) entschieden, dass Aufwendungen für ein **Erststudium nach einer abgeschlossenen Berufsausbildung** als Werbungskosten in vollem Umfang abzugsfähig sind.

Im Urteilsfall besaß die 1967 geborene Klägerin eine abgeschlossene Ausbildung als Buchhändlerin. Nach Abschluss der Ausbildung begann sie zunächst ein Sonderschulpädagogik-Studium, welches sie allerdings auf Grund einer Schwangerschaft nicht beendete. Im Jahr 2002 begann sie ein Studium zur Grund-, Haupt- und Realschullehrerin. Bis einschließlich 2004 berücksichtigte das Finanzamt die im Zusammenhang mit dem Studium geltend gemachten Kosten der Klägerin als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Dieser steuerliche Abzug beruhte im Wesentlichen auf der seinerzeit noch geltenden Rechtslage. Ab 2005 hat sich die Rechtslage geändert. Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung können nun nur noch bis zu einem Betrag von 4 000 € je Jahr als Sonderausgaben geltend gemacht werden. Dennoch machte die Klägerin auch für das Streitjahr 2005 den Abzug der Aufwendungen für das Studium in Höhe von 6 424 € als Werbungskosten geltend. Das Finanzamt sah diese Ausgaben nunmehr als Berufsausbildungskosten an und ließ sie nur in Höhe des gesetzlichen Maximalbetrags von 4 000 € als Sonderausgabe zum Abzug zu. Der Bundesfinanzhof entschied dagegen zu Gunsten der Klägerin für den vollen Werbungskostenabzug.

Hinweis:

Die Entscheidung betrifft nur den Fall eines Erststudiums nach einer abgeschlossenen Berufsausbildung. Über die steuerliche Behandlung der Kosten einer erstmaligen Berufsausbildung bzw. eines Erststudiums nach dem Abitur hat der Bundesfinanzhof noch nicht entschieden.

3 Behindertengerechte Umbaumaßnahme kann als außergewöhnliche Belastung steuerlich abzugsfähig sein

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 22.10.2009 (Aktenzeichen VI R 7/09) entschieden, dass Aufwendungen für den **behindertengerechten Umbau eines Hauses** als außergewöhnliche Belastungen abziehbar sein können. Voraussetzung ist allerdings, dass die Aufwendungen für den Steuerpflichtigen „zwangsläufig“ entstehen, dieser sich ihnen also aus tatsächlichen Gründen – hier wegen der Behinderung – nicht entziehen kann. Konkret müssen die Aufwendungen so stark unter dem Gebot der sich aus der Situation ergebenden Zwangsläufigkeit stehen, dass die etwaige Erlangung eines Gegenwerts z.B. in Form der Wertsteigerung des Hauses im konkreten Einzelfall in den Hintergrund tritt.

Dieses Urteil ist durchaus bemerkenswert. Der Bundesfinanzhof geht nämlich bislang überwiegend davon aus, dass der steuerliche Sofortabzug als außergewöhnliche Belastung auszu-schließen sei, wenn Umbaumaßnahmen zu einem Gegenwert führen. Auf dieser Linie liegt auch die Finanzverwaltung, welche z.B. die Meinung vertritt, dass die Aufwendungen für die **behindertengerechte Umrüstung eines Kraftfahrzeugs** auf die Nutzungsdauer des Fahrzeugs zu verteilen sei. Diese Ansicht der Finanzverwaltung lehnt der Bundesfinanzhof ausdrücklich ab.

Hinweis:

Insoweit scheint sich eine Änderung der Rechtsprechung anzudeuten. Dies sollte Anlass sein, in ähnlichen Fällen einen steuerlichen Abzug zu beantragen und gegen einen ablehnenden Bescheid ggf. Einspruch einzulegen.

4 Progressionsvorbehalt bei Elterngeld

Nach dem Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 21.9.2009 (Aktenzeichen VI B 31/09) unterliegt das **Elterngeld in vollem Umfang dem Progressionsvorbehalt**, d.h., es ist zwar steuerfrei und wird damit nicht mit Einkommensteuer belegt, bei der Berechnung des auf das Einkommen anzuwendenden Steuersatzes wird das Elterngeld aber einbezogen. Bislang wurde auch die Auffassung vertreten, dass nur der den monatlichen Sockelbetrag von 300 € übersteigende Betrag in den Progressionsvorbehalt einzubeziehen sei, da es sich nur insoweit um Lohnersatzleistungen handeln solle. Diese Auffassung lehnte der Bundesfinanzhof aber ab.

Hinweis:

Diese Frage, ob auch der Mindestbetrag des Elterngeldes dem Progressionsvorbehalt unterliegt, ist nun allerdings unter dem Aktenzeichen 2 BvR 2604/09 beim Bundesverfassungsgericht anhängig. Gegen betroffene Steuerbescheide sollte der Einspruch und ein Antrag auf Ruhen des Verfahrens geprüft werden.

Darüber hinaus ist zu beachten, dass dann, wenn neben dem Elterngeld auch Lohneinkünfte bezogen werden und das Elterngeld im Jahr den Betrag von 410 € übersteigt, zwingend eine Einkommensteuererklärung abzugeben ist. Insoweit sind auch Lohneinkünfte des Ehegatten relevant, sodass ggf. eine getrennte Veranlagung der Ehegatten von Vorteil sein kann. In diesen Fällen sollte aber steuerlicher Rat eingeholt werden.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

5 Änderung des Umsatzsteuersatzes bei Übernachtungsleistungen

Mit dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz wurde der **Umsatzsteuersatz für kurzfristige Beherbergungsleistungen** von bisher 19 % auf **nunmehr 7 %** abgesenkt. Betroffen sind insbesondere Hotelübernachtungen, aber auch Zimmer in Gasthäusern, Pensionen, Firmengebäuden und auch Ferienwohnungen. Bei gemischten Verträgen, wie Hotelübernachtungen mit Zusatzangeboten wie Verpflegung oder „Wellness“, unterliegt nur der Übernachtungsanteil dem geringeren Umsatzsteuersatz – das Entgelt ist dann ggf. im Schätzungswege aufzuteilen. Als kurzfristig wird regelmäßig eine Beherbergung angesehen, die weniger als sechs Monate

wird regelmäßig eine Beherbergung angesehen, die weniger als sechs Monate dauert.

Die Steuerermäßigung gilt neben den Beherbergungsleistungen auch für die kurzfristige Vermietung von Campingflächen.

Der ermäßigte Umsatzsteuersatz gilt aber nur für die Übernachtungsleistung selbst und **nicht etwa für Zusatzleistungen**, auch wenn ein einheitliches Entgelt vereinbart wurde. Dem Regelsteuersatz von 19 % unterliegen damit – wenn für diese Leistungen ein Entgelt berechnet wird – z.B.

- Verpflegungsleistungen (Frühstück, Brunch, Abendessen, Abgabe von Getränken und Snacks im Hotelzimmer – „Minibar“),
- Nutzung von Internet oder Pay-TV,
- Leistungen im Bereich Wellness (z.B. Erlaubnis zur Nutzung von Saunaräumen oder eines Schwimmbads),
- die Gestellung von Tagungs- und Konferenzräumen,
- Leistungen der Reinigung von Kleidung oder
- Gestellung von Pkw-Parkplätzen u. Ä.

Hinweis:

Werden diese Zusatzleistungen ausdrücklich unentgeltlich angeboten, so dürften diese nicht der Umsatzsteuer unterliegen. Ist z.B. mit dem Übernachtungsentgelt die Benutzung eines Fitnessbereichs abgegolten und erhöht sich auch der Übernachtungspreis nicht, wird diese Leistung – soweit sie in Anspruch genommen wird – unentgeltlich erbracht. Auch gilt, dass allein für die Ausstattung eines Hotelzimmers mit Telefon, Internetanschluss und Fernsehgerät kein Betrag aus dem Übernachtungsentgelt herauszurechnen ist.

Folge der Beschränkung der Steuerermäßigung auf die eigentliche Beherbergungs- bzw. Vermietungsleistung ist, dass ergänzende Leistungen, soweit sie entgeltlich angeboten und in Anspruch genommen werden, mit dem Normalsteuersatz zu versteuern sind. Das gilt auch dann, wenn ein Gesamtpreis vereinbart wurde. In den Rechnungen müssen die verschiedenen Entgelte getrennt aufgeführt werden.

Hinweis:

Soweit der Übernachtungspreis vom Hotelier nicht an den geringeren Umsatzsteuersatz angepasst wird, steigt die Belastung für den Unternehmer. Beispiel: Vereinbart wurde ein Übernachtungspreis einschließlich Umsatzsteuer von 119 €. Bis zum 31.12.2009 lag die Belastung des die Übernachtung in Anspruch nehmenden Unternehmers bei 100 €; 19 € konnten als Vorsteuer geltend gemacht werden. Nach dem 31.12.2009 liegt die Belastung dagegen bei 111,21 €; der Vorsteuerabzug beschränkt sich auf 7,79 €.

Wurde der Preis schon frühzeitig so vereinbart, so wäre der Unternehmer besser gefahren, wenn ein Nettobetrag (hier: 100,00 €) zzgl. der gesetzlichen Umsatzsteuer vereinbart worden wäre.

Der ermäßigte Umsatzsteuersatz auf kurzfristige Beherbergungsleistungen gilt **erstmalig für Übernachtungen nach dem 31.12.2009**. Maßgebend für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf die Beherbergungs- bzw. Vermietungsleistungen ist der Zeitpunkt, wann diese Leistungen ausgeführt werden. Ohne Bedeutung für die Anwendung der Steuerermäßigung sind insbesondere der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses, das Datum der Rechnung und der Zeitpunkt der Bezahlung.

Hinweis:

Bei einem über den Jahreswechsel gehenden Übernachtungszeitraum ist das Entgelt entsprechend aufzuteilen. Die Übernachtungsleistung in der Nacht vom 31.12.2009 auf den 1.1.2010 gilt im umsatzsteuerlichen Sinne in 2010 als erbracht, unterliegt also dem ermäßigten Steuersatz.

Sind **Arbeitnehmer auf Dienstreisen** und bezahlt bzw. erstattet der Arbeitgeber das Hotelzimmer, so können sich nun Schwierigkeiten ergeben. Ein in der Rechnung ausgewiesenes Frühstück müsste in der angegebenen Höhe und nicht etwa nur pauschal mit 4,80 € vom Gesamtrechnungsbetrag gekürzt werden. Als Übernachtungskosten können dann nur die verbleibenden Hotelkosten steuerfrei erstattet werden. Im Übrigen würde Lohnsteuer anfallen. Möchte der Arbeitgeber dem Mitarbeiter die Kosten für das Frühstück dennoch erstatten, muss er eine pau-

schale Lohnsteuer in Höhe von 25 % für das Frühstück an das Finanzamt abführen.

Hinweis:

Abzuwarten bleibt, welche Lösung insofern die Finanzverwaltung anbietet, um die Reisekostenabrechnungen nicht unnötig zu verkomplizieren und die Steuerbelastung nicht steigen zu lassen.

Zu beachten ist, dass die **Reisekostenrichtlinien der Unternehmen** ggf. an diese neue gesetzliche Regelung anzupassen sind, damit der Arbeitnehmer durch die Änderung des Umsatzsteuersatzes nicht schlechter gestellt wird.

6 Regelmäßige Arbeitsstätte bei einer Tätigkeit außerhalb der betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers

Zur Frage der steuerlichen Geltendmachung von Reisekosten ist eine sorgfältige Abgrenzung zwischen der Tätigkeit **innerhalb** der regelmäßigen Arbeitsstätte und **außerhalb** dieser besonders wichtig. Erfolgt die Tätigkeit außerhalb der regelmäßigen Arbeitsstätte, so können Fahrtkosten zum Tätigkeitsort nach den Reisekostenregelungen geltend gemacht werden. Bei Fahrten zur regelmäßigen Arbeitsstätte dagegen nur im Rahmen der Entfernungspauschale. Dies wirkt sich ganz deutlich aus, denn Reisekosten können in Höhe der tatsächlich angefallenen Kosten bzw. bei Benutzung des eigenen Kfz pauschal mit 0,30 € je gefahrenem Kilometer angesetzt werden. Im Rahmen der Entfernungspauschale können hingegen nur 0,30 € je Entfernungskilometer angesetzt werden.

Im Grundsatz ist die regelmäßige Arbeitsstätte der „ortsgebundene Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit des Arbeitnehmers“. Nun hat der Bundesfinanzhof mit Urteilen vom 10.7.2008 (Aktenzeichen VI R 21/07) und vom 9.7.2009 (Aktenzeichen VI R 21/08) entschieden, dass die betriebliche **Einrichtung eines Kunden des Arbeitgebers** keine regelmäßige Arbeitsstätte des Arbeitnehmers ist, auch wenn er bei dem Kunden längerfristig eingesetzt wird. Auswirkungen hat dies insbesondere in den Fällen der **Leiharbeit** und des **Outsourcings**. Zu den Konsequenzen hat nun die Finanzverwaltung mit Schreiben vom 21.12.2009 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2353/08/10010, Dok. 2009/0829172) Stellung genommen.

Danach gilt zunächst der Grundsatz, dass betriebliche Einrichtungen von Kunden des Arbeitgebers keine regelmäßigen Arbeitsstätten seiner Arbeitnehmer sind und zwar **unabhängig von der Dauer der dortigen Tätigkeit**.

Beispiel 1:

Sachverhalt: Ein bei einer Zeitarbeitsfirma (Arbeitgeber) unbefristet beschäftigter Hochbauingenieur wird in regelmäßigem Wechsel verschiedenen Entleihfirmen (Kunden) überlassen und auf deren Baustellen eingesetzt. Er wird befristet für einen Zeitraum von zwei Jahren an eine Baufirma überlassen und von dieser während des gesamten Zeitraums auf ein- und derselben Großbaustelle eingesetzt.

Lösung: Die Großbaustelle stellt nicht die regelmäßige Arbeitsstätte des Ingenieurs dar.

Beispiel 2:

Sachverhalt: Ein unbefristet beschäftigter Arbeitnehmer wird von einer Zeitarbeitsfirma einem Kunden als kaufmännischer Mitarbeiter überlassen. Der Überlassungsvertrag enthält keine zeitliche Befristung („bis auf Weiteres“).

Lösung: Auch insoweit wird bei dem Kunden keine regelmäßige Arbeitsstätte des kaufmännischen Mitarbeiters begründet. An der bislang anderslautenden Auffassung der Finanzverwaltung wird nicht mehr festgehalten.

Etwas anderes soll nach Auffassung der Finanzverwaltung gelten, wenn ein Arbeitnehmer von einem Arbeitnehmerverleiher (Arbeitgeber) für die gesamte Dauer seines Arbeitsverhältnisses zum Verleiher

- dem Entleiher (zur Tätigkeit in dessen betrieblicher Einrichtung) überlassen oder
- mit dem Ziel der späteren Anstellung beim Entleiher (Kunden) eingestellt wird.

7 Lohnsteuerliche Behandlung von unentgeltlichen oder verbilligten Mahlzeiten der Arbeitnehmer ab Kalenderjahr 2010

Mahlzeiten, die arbeitstäglich unentgeltlich oder verbilligt an die Arbeitnehmer abgegeben werden, sind mit dem anteiligen amtlichen Sachbezugswert zu bewerten. Darüber hinaus wird es von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn auch Mahlzeiten zur üblichen Beköstigung bei Auswärtstätigkeit oder im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung mit dem maßgebenden Sachbezugswert angesetzt werden. Die Sachbezugswerte ab Kalenderjahr 2010 sind auf folgende Bruttobeträge festgesetzt worden:

- für ein Mittag- oder Abendessen 2,80 €,
- für ein Frühstück 1,57 €.

8 Teilabfindung für Arbeitszeitreduzierung kann steuerlich begünstigt sein

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 25.8.2009 (Aktenzeichen IX R 3/09) klargestellt, dass die Zahlung einer Abfindung durch den Arbeitgeber an seinen Arbeitnehmer eine begünstigt zu besteuernende Entschädigung sein kann, wenn dieser seine Wochenarbeitszeit auf Grund eines Vertrags zur Änderung des Arbeitsvertrags unbefristet reduziert. Insoweit kommt ein **begünstigter Einkommensteuersatz** zur Anwendung, der berücksichtigt, dass diese Entschädigung im Grunde wirtschaftlich für die Tätigkeit in mehreren Jahren gewährt wird. Dazu wird der Einkommensteuersatz progressionsmildernd so berechnet, als würde die Entschädigung über fünf Jahre verteilt gezahlt.

Damit eine begünstigte Besteuerung erfolgen kann, ist es allerdings erforderlich, dass der Arbeitnehmer bei der Änderung des Arbeitsvertrags unter rechtlichem, wirtschaftlichem oder tatsächlichem Druck gehandelt hat. Ferner ist Voraussetzung, dass die Abfindungszahlung zusammengeballt in einem Jahr erfolgt.

Hinweis:

Da die Gewährung des begünstigten Einkommensteuersatzes von Details der Abfindungsvereinbarung abhängt, sollte rechtzeitig steuerlicher Rat eingeholt werden.

9 Belegschaftsrabattregelung auch bei Warenabgabe durch Konzernunternehmen möglich

Erhält ein Arbeitnehmer im Rahmen seines Arbeitsverhältnisses Sachbezüge, so unterliegen diese der Lohnsteuer, soweit die monatliche Freigrenze von 44 € überschritten wird. Günstiger ist die Besteuerung bei sog. Belegschaftsrabatten. Diese werden mit dem üblichen Verkaufspreis bewertet, vermindert um einen **Bewertungsabschlag von 4 %** und nur insoweit der Besteuerung unterworfen, als diese den **Jahresfreibetrag von 1 080 €** übersteigen.

Begünstigt sind allerdings nur Waren und Dienstleistungen, die vom Arbeitgeber bezogen oder selbst hergestellt werden und die dieser im Übrigen an fremde Letztverbraucher im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet. Klassische Beispiele sind u.a. Kraftfahrzeuge, die ein Arbeitnehmer vergünstigt von seinem Arbeitgeber, einem Kfz-Hersteller, erhält oder vergünstigte Waren, die Angestellte eines Kaufhauses erhalten, sowie vergünstigte Energielieferungen an Mitarbeiter eines Energieversorgungsunternehmens.

Grundsätzlich nicht begünstigt sind allerdings Waren oder Dienstleistungen, die der Arbeitnehmer von **anderen Gesellschaften des gleichen Konzerns** erhält. Vielmehr wird die Begünstigung nur dann gewährt, wenn die Waren vom zivilrechtlichen Arbeitgeber gewährt werden. Insoweit lässt die Rechtsprechung allerdings auch in engen Grenzen Ausnahmen zu. So hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 1.10.2009 (Aktenzeichen VI R 22/07) entschieden, dass auch solche Waren begünstigt sind, die der Arbeitgeber auf eigene Kosten nach seinen Vorgaben und Plänen bei einem Dritten produzieren lässt. Im Urteilsfall wurden die Waren durch eine Konzerngesellschaft produziert.

Hinweis:

Im Einzelfall sollte sehr sorgfältig geprüft werden, ob die Voraussetzungen für den Rabatffreibetrag gegeben sind. Die Grenzen sind eng gezogen.

10 Lohnsteuerbescheinigung 2010: Verwendung der steuerlichen Identifikationsnummer

Die Finanzverwaltung weist mit Schreiben vom 9.11.2009 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2378/09/10002, Dok. 2009/0724054) darauf hin, dass für die Ermittlung der Lohnsteuerbescheinigung 2010 grundsätzlich die Identifikationsnummer des Arbeitnehmers zu verwenden ist.

Die steuerliche Identifikationsnummer des Arbeitnehmers kann in der Regel der Lohnsteuerkarte entnommen werden. Zukünftig kann diese Nummer aber auch beim Bundeszentralamt für Steuern angefragt werden. Diese Anfragemöglichkeit steht voraussichtlich erst ab April 2010 zur Verfügung. Daher wird es von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn der Arbeitgeber die Lohnsteuerbescheinigungen 2010 bis zum 31.10.2010 unter Angabe des lohnsteuerlichen Ordnungsmerkmals (eTIN = elektronische Transfer-Identifikations-Nummer) übermittelt und die steuerliche Identifikationsnummer noch nicht in das Lohnkonto übernimmt. Ab dem 1.11.2010 ist dann aber grundsätzlich die steuerliche Identifikationsnummer zu verwenden.

Hinweis:

Empfehlenswert ist es, die steuerlichen Identifikationsnummern möglichst frühzeitig in das Lohnprogramm einzupflegen.

Für Unternehmer und Freiberufler

11 Wachstumsbeschleunigungsgesetz verkündet

Das Wachstumsbeschleunigungsgesetz ist am 30.12.2009 im Bundesgesetzblatt verkündet worden. Für den unternehmerischen Bereich ist zunächst herauszuheben, dass die **Freigrenze bei der Zinsschranke ohne zeitliche Beschränkung auf 3 Mio. € angehoben** wurde. Dadurch sind mittelständische Unternehmen in der Regel von dieser Einschränkung des steuerlichen Abzugs von Zinsaufwendungen nicht betroffen.

Des Weiteren gilt hinsichtlich der Behandlung **geringwertiger Wirtschaftsgüter** nun ein **Wahlrecht** für Anschaffungen nach dem 31.12.2009. Es kann jahresbezogen für alle geringwertigen Wirtschaftsgüter zwischen folgenden beiden Methoden gewählt werden:

1. Sofortabschreibung für Wirtschaftsgüter bis 150 € (ohne Umsatzsteuer) und Bildung eines **jahresbezogenen Sammelpostens** für alle geringwertigen Wirtschaftsgüter mit Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten größer 150 € und bis 1 000 € (ohne Umsatzsteuer), wobei dieser Sammelposten dann im Jahr der Bildung und den vier folgenden Jahren – unabhängig von der tatsächlichen Nutzung der einzelnen Wirtschaftsgüter – zu jeweils 1/5 gewinnwirksam aufzulösen ist.
2. **Sofortabschreibung** der geringwertigen Wirtschaftsgüter mit Anschaffungskosten ohne Umsatzsteuer von **bis zu 410 €** und darüber hinaus normale Abschreibung über die voraussichtliche Nutzungsdauer. In diesem Fall sind für die geringwertigen Wirtschaftsgüter mit Beschaffungskosten von mehr als 150 € Dokumentationspflichten zu beachten. Ausreichend ist es, wenn sich der Tag der Anschaffung und die Höhe der Anschaffungskosten aus einem gesonderten Verzeichnis oder einem gesonderten Konto in der Buchhaltung ergeben.

12 Nutzung betrieblicher Fahrzeuge durch Einzelunternehmer und Gesellschafter einer Personengesellschaft für Privatfahrten

Werden betriebliche Fahrzeuge durch einen Einzelunternehmer oder durch Gesellschafter einer Personengesellschaft für Privatfahrten und Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt, so ist insoweit eine zu versteuernde Entnahme anzusetzen. Im Regelfall ist der Nutzungswert für die Privatfahrten pauschal mit monatlich 1 % des Bruttolistenpreises anzusetzen. Zu den sich in diesem Zusammenhang ergebenden Fragen hat die Finanzverwaltung die früheren Anweisungen aktualisiert. Aus dem nun maßgeblichen Schreiben vom 18.11.2009 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2177/07/10004, Dok. 2009/0725394) sind folgende Aspekte herauszuheben:

Der pauschale Ansatz des privaten Nutzungsanteils eines Betriebsfahrzeugs ist anzuwenden bei solchen Fahrzeugen, die zu mehr als 50 % betrieblich genutzt werden. Dies gilt auch für **gemietete oder geleaste Kraftfahrzeuge**. Ist ein Betriebsfahrzeug vorhanden, so reicht die

bloße **Behauptung, das Kraftfahrzeug werde nicht für Privatfahrten genutzt** oder Privatfahrten würden ausschließlich mit anderen Kraftfahrzeugen durchgeführt, nicht aus, um von dem Ansatz eines privaten Nutzungsanteils abzusehen. Im Zweifel kann in diesen Fällen nur durch Führung eines Fahrtenbuchs nachgewiesen werden, dass eine Privatnutzung nicht erfolgt.

- Die gesetzliche Regelung zur Ermittlung des Nutzungsanteils knüpft ausdrücklich an den „**inländischen Listenpreis**“ **im Zeitpunkt der Erstzulassung** des Fahrzeugs an. Dies gilt unabhängig davon, dass die realen Neuwagenpreise auf Grund gewährter Rabatte regelmäßig deutlich unter den Listenpreisen liegen. Zu erhöhen ist der Listenpreis um die Kosten für Sonderausstattung, wie z.B. ein Navigationsgerät. Der inländische Listenpreis ist auch maßgeblich für reimportierte Fahrzeuge, jedenfalls soweit diese von der Ausstattung vergleichbar sind mit im Inland angebotenen Fahrzeugen.
- Der Listenpreis ist für den Zeitpunkt der Erstzulassung des betreffenden Kraftfahrzeugs zu ermitteln. Insoweit ist das Datum in den Zulassungspapieren maßgebend. Auch bei **gebraucht erworbenen Fahrzeugen** wird auf den Zeitpunkt der Erstzulassung abgestellt.
- Problematischer sind nach der Neufassung der Verwaltungsauffassung dagegen die Fälle, bei denen **im Unternehmen mehrere Fahrzeuge zur Verfügung stehen**. In dem Fall, in dem glaubhaft gemacht wurde, dass mehrere betriebliche Fahrzeuge von Familienangehörigen des Einzelunternehmers nicht genutzt werden, ging die Finanzverwaltung bislang davon aus, dass nur für das Fahrzeug mit dem höchsten Listenpreis eine pauschal bewertete Privatnutzung angenommen wurde. Nun wird grundsätzlich für mehrere Fahrzeuge eine Privatnutzung angenommen. Dies führt zu einer entsprechenden Versteuerung, welche sehr kostspielig werden kann. Ausdrücklich ausgenommen bleiben nur Fahrzeuge, die für die Privatnutzung ungeeignet sind, wie z.B. Werkstattwagen und an Arbeitnehmer überlassene Fahrzeuge.

Hinweis:

Ob diese strenge Sichtweise der Finanzverwaltung rechtlich haltbar ist, kann bezweifelt werden. In der Praxis sollte in diesen Fällen jedoch in Erwägung gezogen werden, für die nicht privat genutzten Betriebsfahrzeuge ein Fahrtenbuch zu führen.

- Der pauschale Nutzungswert ist auch dann mit den Monatswerten anzusetzen, wenn das **Kraftfahrzeug nur gelegentlich zu Privatfahrten oder zu Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte genutzt wird**. Die Monatswerte sind allerdings nicht anzusetzen für volle Kalendermonate, in denen eine private Nutzung oder eine Nutzung zu Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte ausgeschlossen ist.
- Neu aufgenommen wurde eine Regelung für den Fall der **Nutzung des betrieblichen Kraftfahrzeugs für unterschiedliche Einkunftsarten**. Insoweit wird auf die ergangene Rechtsprechung reagiert. Aus Vereinfachungsgründen kann auf den Ansatz einer zusätzlichen Entnahme verzichtet werden, soweit die Aufwendungen bei den anderen Einkunftsarten – z.B. freiberuflichen Einkünften – nicht berücksichtigt werden. Ansonsten sollen die Fahrten mit 0,001 % des Listenpreises je gefahrenem Kilometer zusätzlich als Entnahmewert angesetzt werden.
- Nach wie vor wird der Entnahmewert für die Privatnutzung **begrenzt auf die tatsächlich angefallenen Kosten**.

Hinweis:

Zwar ist diese Kostendeckelung als positiv für den Steuerpflichtigen zu beurteilen, da der zu versteuernde Entnahmewert vor allem bei Gebrauchtwagen u.U. deutlich begrenzt werden kann. Das Ergebnis ist dennoch unbefriedigend, da in diesen Fällen für die betrieblichen Fahrten im Endeffekt keine Betriebsausgaben angesetzt werden können. Im Zweifelsfall verbleibt dann nur die Möglichkeit, mittels Fahrtenbuch eine sachgerechte Aufteilung herbeizuführen.

- Der Ansatz eines pauschalen Privatnutzungsanteils mit 1 % des Bruttolistenpreises kann nur durch **Führung eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs** vermieden werden. Ein Fahrtenbuch muss zeitnah und in geschlossener Form geführt werden. Es muss die Fahrten einschließlich des an ihrem Ende erreichten Gesamtkilometerstands vollständig und in ihrem fortlaufenden Zusammenhang wiedergeben. Das Fahrtenbuch muss mindestens folgende

Angaben enthalten: Datum und Kilometerstand zu Beginn und Ende jeder einzelnen betrieblich/beruflich veranlasseten Fahrt, Reiseziel, Reisezweck und aufgesuchte Geschäftspartner.

Hinweis:

Die Anforderungen an ein Fahrtenbuch sind streng. Allerdings sind kleinere Mängel für die Anerkennung des Fahrtenbuchs irrelevant. In Einzelfällen, wie bei Handelsvertretern oder Kurierdienstfahrern kann auf einzelne dieser Angaben verzichtet werden, soweit wegen der besonderen Umstände die betriebliche/berufliche Veranlassung der Fahrten und der Umfang der Privatfahrten ausreichend dargelegt sind und Überprüfungsmöglichkeiten nicht beeinträchtigt werden.

Zulässig ist auch ein elektronisches Fahrtenbuch, welches z.B. anhand eines Navigationsgeräts die Fahrtstrecken aufzeichnet. Aus einem solchen elektronischen Fahrtenbuch müssen sich allerdings dieselben Erkenntnisse ergeben, wie aus einem manuell geführten Fahrtenbuch. Auch müssen beim Ausdrucken von elektronischen Aufzeichnungen nachträgliche Veränderungen der aufgezeichneten Angaben technisch ausgeschlossen, zumindest aber dokumentiert werden.

Insoweit sollte die Dokumentation dieser technischen Vorkehrungen anhand der Softwaredokumentation nachgewiesen werden können.

13 Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen)

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

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

Das Bundesministerium der Finanzen hat mit Schreiben v. 11.12.2009 (Aktenzeichen IV A 4 – S 1547/0) die für das Jahr 2010 geltenden Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen) bekannt gemacht. Danach ergeben sich folgende Werte, die bei der Umsatzsteuer und ertragsteuerlich für die Entnahme anzusetzen sind:

Gewerbebezug	Jahreswert für eine Person ohne Umsatzsteuer		
	7 % USt	19 % USt	insgesamt
Bäckerei	837 €	425 €	1 262 €
Fleischerei	664 €	996 €	1 660 €
Gast- und Speisewirtschaft			
a) mit Abgabe von kalten Speisen	797 €	1 196 €	1 993 €
b) mit Abgabe von kalten und warmen Speisen	1 103 €	1 966 €	3 069 €
Getränke (Eh.)	0 €	359 €	359 €
Café und Konditorei	850 €	731 €	1 581 €
Milch, Milcherzeugnisse, Fettwaren und Eier (Eh.)	505 €	67 €	572 €
Nahrungs- und Genussmittel (Eh.)	1 156 €	558 €	1 714 €
Obst, Gemüse, Südfrüchte und Kartoffeln (Eh.)	266 €	200 €	466 €

Hinweis:

Oftmals werden die Pauschalbeträge für Sachentnahmen monatlich durch automatisch hinterlegte Buchungen verbucht. Für den Januar 2010 sind diese wiederkehrenden Buchungen zu überprüfen und ggf. zu ändern. Dies ist insbesondere deshalb wichtig, da gegenüber dem Vorjahr die anzusetzenden **Pauschalbeträge durchweg gesenkt wurden**.

14 Umsatzsteuerausweis durch Kleinunternehmer

Wird von der umsatzsteuerlichen Kleinunternehmerregelung Gebrauch gemacht, so wird keine Umsatzsteuer geschuldet. In den Rechnungen darf allerdings auch keine Umsatzsteuer offen ausgewiesen werden. Geschieht dies doch, so schuldet der Kleinunternehmer diese Umsatzsteuer gegenüber dem Finanzamt.

Das Finanzgericht Hessen hat einschränkend mit Urteil vom 25.6.2009 (Aktenzeichen 6 K 565/09) entschieden, dass ein Kleinunternehmer nicht deshalb Umsatzsteuer schuldet, weil er in Quittungen vermerkt, der Endbetrag enthalte Umsatzsteuer in Höhe eines bestimmten Prozentsatzes, auch wenn es sich um Kleinbetragsrechnungen handelt.

Hinweis:

Dieses Urteil ist für die Praxis vorteilhaft, da oftmals vorgefertigte Quittungen verwendet werden, welche einen Aufdruck dieser Art enthalten.

15 Verzögerungsgeld in der Außenprüfung

2009 wurde ein sog. Verzögerungsgeld eingeführt, welches das Finanzamt i.H.v. **2 500 € bis 250 000 €** festsetzen darf, wenn der Unternehmer innerhalb der gesetzten Fristen

- der Aufforderung der Finanzverwaltung zur Vorlage der Buchhaltungsunterlagen und sonstiger steuerlich relevanter Daten in einer elektronischen Form (sog. digitale Außenprüfung) nicht nachkommt,
- im Rahmen der Außenprüfung Unterlagen nicht vorlegt oder Auskünfte nicht erteilt oder
- seine elektronische Buchführung ohne Zustimmung des Finanzamts in das Ausland verlagert bzw. der Aufforderung zur Rückverlegung der elektronischen Buchführung nicht nachkommt.

Hinweis:

Dies verdeutlicht, dass eine sorgfältige Vorbereitung einer angekündigten steuerlichen Außenprüfung dringend anzuraten ist.

16 Umsatzgrenze bei der steuerlichen Buchführungspflicht

Kleinere Gewerbetreibende sind nach dem Handelsgesetzbuch nicht verpflichtet, eine kaufmännische Buchführung einzurichten, Inventuren durchzuführen und einen Jahresabschluss zu erstellen. Betroffen sind insbesondere kleinere Handwerksbetriebe und Einzelhandelsgeschäfte. In diesem Fall muss zur Ermittlung des steuerlichen Gewinns keine Buchführung eingerichtet werden, die einfachere Einnahmen-Überschussrechnung reicht aus.

Das **Steuerrecht** kennt allerdings eine **eigene Buchführungspflicht**. Diese gilt für gewerbliche Unternehmer sowie Land- und Forstwirte – nicht also für Freiberufler! –, die nach den Feststellungen der Finanzbehörde für den einzelnen Betrieb:

- Umsätze von mehr als 500 000 € im Kalenderjahr oder
- selbst bewirtschaftete land- und forstwirtschaftliche Flächen mit einem Wirtschaftswert von mehr als 25 000 € oder
- einen Gewinn aus Gewerbebetrieb von mehr als 50 000 € im Wirtschaftsjahr oder
- einen Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft von mehr als 50 000 € im Kalenderjahr

erzielen bzw. haben. Diese Buchführungspflicht greift allerdings erst vom Beginn des Wirtschaftsjahrs, das auf die Bekanntgabe der Mitteilung folgt, durch die die Finanzbehörde auf den Beginn der Buchführungspflicht hingewiesen hat. Insoweit bedarf es also einer ausdrücklichen Aufforderung durch die Finanzbehörde.

Hinsichtlich der maßgeblichen Umsatzgröße ist zu beachten, dass steuerfreie Umsätze mitgezählt werden. Ausdrücklich ausgenommen werden allerdings bestimmte, bei der Umsatzsteuer steuerfreie Umsätze, wie Versicherungsleistungen, Grundstücksverkäufe und Bankgeschäfte. Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 7.10.2009 (Aktenzeichen II R 23/08) entschieden, dass in die Ermittlung dieser Umsatzgrenze auch in Deutschland nichtsteuerbare Auslandsumsätze einzubeziehen sind.

Hiervon zu unterscheiden ist das mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz eingeführte und bereits geltende **handelsrechtliche Wahlrecht für Einzelkaufleute**, auf die Einrichtung einer Buchführung, die Erstellung eines Inventars und eines Jahresabschlusses zu verzichten.

Von diesem Wahlrecht können Einzelkaufleute Gebrauch machen, die an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren nicht mehr als 500 000 € Umsatz und 50 000 € Jahresüberschuss aufweisen. Im Fall der Neugründung treten die Rechtsfolgen schon ein, wenn die genannten Werte am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung nicht überschritten werden.

Hinweis:

Dieses handelsrechtliche Wahlrecht gilt ausdrücklich nur für Einzelkaufleute und nicht etwa für Personen- oder Kapitalgesellschaften.

Die Umsatzgrenze des handelsrechtlichen Wahlrechts entspricht der umsatzsteuerlichen Abgrenzung. Einzubeziehen sind auch umsatzsteuerfreie Umsätze und im Ausland der Umsatzsteuer unterliegende Umsätze.

Hinweis:

Wird von dem handelsrechtlichen Wahlrecht Gebrauch gemacht und hat auch das Finanzamt nicht zur steuerlichen Buchführung aufgefordert, so muss für steuerliche Zwecke der Gewinn mittels Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt werden.

Zu beachten ist, dass bei einem **Wechsel von oder zur Buchführung und Bilanzierung** jeder Geschäftsvorfall insgesamt nur einmal erfasst wird. Dies erfordert Korrekturen, welche zu einem **Übergangsgewinn** führen können. Es sind vor allem folgende Gewinnkorrekturen vorzunehmen:

Beim Übergang von der Einnahmen-Überschussrechnung zur Buchführung und Bilanzierung:

- + Warenbestand
- + Warenforderungsbestand
- + sonstige Forderungen
- Warenschuldenanfangsbestand
- erhaltene Anzahlungen
- Rückstellungen
- Umsatzsteuer (mit Besonderheiten)

Beim Übergang von der Buchführung und Bilanzierung zur Einnahmen-Überschussrechnung:

- Warenbestand
- Warenforderungsbestand
- sonstige Forderungen
- + Warenschuldenanfangsbestand
- + Rückstellungen

17 Anzeigepflicht bei Auslandsbeziehungen

Für Auslandsbeziehungen gilt eine **strenge Anzeigepflicht**. Konkret ist anzuzeigen:

- die Gründung und der Erwerb von Betrieben und Betriebsstätten im Ausland;
- die Beteiligung an ausländischen Personengesellschaften oder deren Aufgabe oder Änderung;
- der Erwerb von Beteiligungen an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, wenn damit unmittelbar eine Beteiligung von mindestens 10 % oder mittelbar

masse, wenn damit unmittelbar eine Beteiligung von mindestens 10 % oder mittelbar eine Beteiligung von mindestens 25 % am Kapital oder am Vermögen der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse erreicht wird oder wenn die Summe der Anschaffungskosten aller Beteiligungen mehr als 150 000 € beträgt.

Hinweis:

Die Mitteilungen sind innerhalb eines Monats nach dem meldepflichtigen Ereignis auf einem amtlichen Vordruck an das zuständige Finanzamt zu machen.

Das Bayerische Landesamt für Steuern hat mit Schreiben vom 21.10.2009 (Aktenzeichen S 0301.1.1-3/1 St41) ausdrücklich darauf hingewiesen, dass dem Steuerpflichtigen ein Bußgeld droht, wenn er der Anzeigepflicht nicht, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig nachkommt. Bei Verstößen gegen die Anzeigepflicht ist die zuständige Bußgeld- und Strafsachenstelle einzuschalten.

Für Personengesellschaften

18 Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb

Bei Einkünften aus Gewerbebetrieb wird zum Ausgleich der Zusatzbelastung mit Gewerbesteuer bei der Einkommensteuer eine Steuerermäßigung gewährt. Diese beträgt grundsätzlich das 3,8-Fache des Gewerbesteuer-Messbetrags. Bei **Personengesellschaften** wird der Gewerbesteuer-Messbetrag und die Gewerbesteuer für die Personengesellschaft selbst ermittelt und festgestellt. Für Zwecke der Steuerermäßigung, welche erst bei der Einkommensteuer der einzelnen Mitunternehmer gewährt wird, muss **der Gewerbesteuer-Messbetrag** der Personengesellschaft **auf die einzelnen Gesellschafter aufgeteilt werden**. Die Aufteilung erfolgt nach der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung ausschließlich nach dem **allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel**, welcher sich im Zweifel aus dem Gesellschaftsvertrag ergibt. Dabei werden Vorabgewinne der Gesellschafter, wie Tätigkeitsvergütungen oder Darlehenskontenverzinsungen, nicht berücksichtigt.

Dies hat der Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 7.4.2009 (Aktenzeichen IV B 109/08) ausdrücklich bestätigt. Daraus ergibt sich nach Auffassung des Bundesfinanzhofs aber auch, dass **sämtliche Vorabgewinne**, also nicht nur steuerrechtliche Sondervergütungen, sondern auch gesellschaftsrechtlich vereinbarte Vorabgewinne bei der Aufteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags **unberücksichtigt bleiben**. Die Auffassung der Finanzverwaltung (Schreiben vom 19.9.2007, Aktenzeichen IV B 2 – S 2296-a/0), wonach gewinnabhängige Vorabgewinnanteile Bestandteil des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels sein sollen, deckt sich insoweit nicht mit dem gesetzgeberischen Willen.

Diesem folgt nun auch die Finanzverwaltung, wie mit Schreiben vom 22.12.2009 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2296-a/08/10002) mitgeteilt wurde. Allerdings wird im Billigkeitswege zugelassen, dass für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1.7.2010 beginnen, auch noch die bisherige Sichtweise der Finanzverwaltung, also der Einbezug gewinnabhängiger Vorabvergütungen in die Aufteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags, angewandt werden kann, soweit nicht mindestens einer der Gesellschafter einen anderen Antrag stellt.

Hinweis:

In der Praxis ist hinsichtlich der Anwendung der Übergangsregelung eine Absprache zwischen den Gesellschaftern erforderlich. Regelmäßig führt die bisherige Sichtweise der Finanzverwaltung zu einer sachgerechteren Aufteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags. Sind gewinnabhängige Vergütungen vereinbart, so ist für die Zukunft zu prüfen, ob entweder die **Gewinnverteilungsabreden angepasst werden** oder aber mittels **Steuerklausel** eine verursachungsgerechte Aufteilung des Anrechnungspotenzials im Innenverhältnis erfolgt. Insoweit sollte steuerlicher Rat eingeholt werden.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

19 Realisierung von Spekulationsverlusten und unmittelbarer Rückkauf war nicht rechtsmissbräuchlich

Unter Geltung der einjährigen Spekulationsfrist, welche für Wertpapiere galt, die bis zum 31.12.2008 erworben worden sind, wurden Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung steuerlich nur erfasst, wenn zwischen Erwerb und Veräußerung weniger als ein Jahr lag. Standen die Wertpapiere kurz vor Ablauf der Jahresfrist im Verlust, so konnte es aus steuerlichen Gründen Sinn machen, die Verluste steuerwirksam zu realisieren, um diese mit Spekulationsgewinnen zu verrechnen. Oftmals wurden dieselben Wertpapiere dann unmittelbar nach der Verlustrealisierung wieder erworben. Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 25.8.2009 (Aktenzeichen IX R 60/07) entschieden, dass selbst bei **Rückkauf am Tag des Verkaufs kein steuerlicher Missbrauch** vorliegt, sondern die realisierten Verluste steuerlich anzuerkennen sind. Es müssen also für den Rückkauf keine außersteuerlichen Gründe angegeben werden.

20 Hinweise zur Abgeltungsteuer

Die Finanzverwaltung hat mit einem sehr umfangreichen Schreiben vom 22.12.2009 (Aktenzeichen IV C 1 – S 2252/08/10004) zu Einzelfragen zur Abgeltungsteuer Stellung genommen. Auf einige ausgewählte Aspekte weisen wir im Folgenden hin:

a) Stückzinsen

Bei Anleihen werden die Zinsen regelmäßig nur zu bestimmten Zeitpunkten (jährlich oder halbjährlich) für den zurückliegenden Zeitraum ausbezahlt. Werden nun Anleihen im Laufe eines Zinszahlungszeitraums mit dem laufenden Zinsschein veräußert, so hat der Erwerber dem Veräußerer in der Regel den Zinsbetrag zu vergüten, der auf die Zeit seit dem Beginn des laufenden Zinszahlungszeitraums bis zur Veräußerung entfällt. Diese Zinsen werden als Stückzinsen bezeichnet. Stückzinsen werden regelmäßig gesondert berechnet und in der Wertpapierabrechnung ausgewiesen.

Der **Veräußerer** des Wertpapiers muss die erhaltenen **Stückzinsen als laufende Kapitalerträge** versteuern. Dies gilt auch bei Wertpapieren, die vor dem 1.1.2009 angeschafft wurden. Soweit in diesen Fällen im Jahr 2009 keine Kapitalertragsteuer einbehalten wurde, wird dies von der Finanzverwaltung zwar nicht beanstandet, jedoch besteht in diesen Fällen eine Veranlagungspflicht.

Beim **Erwerber** der Wertpapiere sind die von ihm entrichteten **Stückzinsen** im Veranlagungszeitraum des Abflusses **negative Einnahmen aus Kapitalvermögen** und können damit mit positiven Kapitalerträgen verrechnet werden.

Hinweis:

Diese Grundsätze gelten auch bei gesondert in Rechnung gestellten Stückzinsen bei Bundesschatzbriefen Typ B.

b) Abfindung von Minderheits-Aktionären bei Übernahmevorgängen

Eine Wertpapierveräußerung liegt unabhängig von der dahinterstehenden Motivation vor. Es ist also ohne Bedeutung, ob die Veräußerung freiwillig oder unter wirtschaftlichem Zwang erfolgt. Werden oder sind bei einer Gesellschaftsübernahme die verbliebenen Minderheitsgesellschafter rechtlich oder wirtschaftlich gezwungen, ihre Anteile an den Übernehmenden zu übertragen, liegt grundsätzlich eine Veräußerung der Anteile an den Übernehmenden vor mit der Folge, dass ein der Besteuerung unterliegender Veräußerungsgewinn oder ggf. Veräußerungsverlust realisiert wird. Wird die Gegenleistung nicht in Geld geleistet, sondern erfolgt diese z.B. durch Gewährung eigener Aktien des Übernehmenden, ist als Veräußerungspreis der gemeine Wert der erhaltenen Aktien anzusetzen.

c) Schadenersatz oder Kulanzleistungen

Erhalten Anleger **Entschädigungszahlungen für Verluste**, die auf Grund von **Beratungsfehlern** im Zusammenhang mit einer Wertpapier-Kapitalanlage geleistet werden, sind diese Zahlungen besondere Entgelte und Vorteile. Diese sind als Kapitaleinkünfte zu versteuern, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zu einer konkreten einzelnen Transaktion besteht, bei der ein konkreter Verlust entstanden ist oder ein steuerpflichtiger Gewinn vermindert wird. Dies gilt auch dann, wenn die Zahlung ohne eine rechtliche Verpflichtung erfolgt.

d) Behandlung von weitergegebenen Bestandsprovisionen

Investmentgesellschaften zahlen Vermittlungsentgelte an Kreditinstitute für den Vertrieb von Fondsanteilen in Form von sog. Kontinuitätsprovisionen (Bestandsprovisionen). Die Provisionen werden regelmäßig gezahlt und bemessen sich nach dem beim Kreditinstitut verwahrten Bestand an Fondsanteilen.

Erstatten Kreditinstitute ihren Kunden diese Bestandsprovisionen ganz oder teilweise, stellt die Rückvergütung der Bestandsprovision wirtschaftlich betrachtet einen teilweisen Rückfluss früherer Aufwendungen dar. Daher handelt es sich um Kapitalerträge, bei denen Kapitalertragsteuer einbehalten wird.

e) Anschaffungskosten bei Optionsanleihen

Die steuerliche Erfassung sämtlicher Veräußerungsgewinne aus Wertpapieren erfordert die Ermittlung der Anschaffungskosten, welche dann bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns von dem Veräußerungserlös abgezogen werden. Bei Optionsanleihen gelten insoweit folgende Besonderheiten:

- Übt der Inhaber des Optionsscheins das Optionsrecht aus, schafft er im Zeitpunkt der Ausübung den Basiswert an. Der Kaufpreis und die Anschaffungsnebenkosten des Optionsscheins gehören dann zu den Anschaffungskosten des Basiswerts.
- Wurde der Optionsschein zusammen mit der Anleihe erworben, sind die Anschaffungskosten der Optionsanleihe in Anschaffungskosten der Anleihe und Anschaffungskosten des Optionsrechts aufzuteilen. Die Aufteilung der Anschaffungskosten der Optionsanleihe richtet sich beim Ersterwerb nach den Angaben im Emissionsprospekt, soweit dort ein gesondertes Aufgeld für das Optionsrecht ausgewiesen und die Anleihe mit einer marktgerechten Verzinsung ausgestattet ist. In anderen Fällen kann der Steuerpflichtige die Anschaffungskosten der Anleihe zurechnen, wenn die Aufteilung der Anschaffungskosten der Optionsanleihe nicht nach den Angaben im Emissionsprospekt erfolgen kann. Dies gilt auch für vor dem 1.1.2009 erworbene Optionsanleihen.

f) Anschaffung von Aktien durch Ausübung von Arbeitnehmer-Optionen („stock options“)

Übt ein Arbeitnehmer eine ihm vom Arbeitgeber eingeräumte Option zum Bezug von Aktien des Arbeitgebers oder einer anderen Gesellschaft (sog. „stock options“) aus, ist als Anschaffungskosten der Aktien bei späterem Verkauf neben der zu leistenden Zuzahlung der Wert anzusetzen, der als geldwerter Vorteil bei den Einkünften des Arbeitnehmers aus nichtselbständiger Arbeit angesetzt wird.

Auch in den Fällen, in denen der geldwerte Vorteil beispielsweise durch die Anwendung des Rabattpflichtbetrags nicht der Besteuerung unterworfen wurde oder in denen eine Steuerbegünstigung gewährt wird, liegen Anschaffungskosten in Höhe dieses (unversteuerten oder besonders versteuerten) geldwerten Vorteils vor.

g) Veräußerungsreihenfolge bei der Veräußerung von Teilbeständen

Wird nur ein Teil eines Wertpapierbestands veräußert, so bedarf es einer Festlegung, welche Anschaffungskosten dem Veräußerungserlös gegenüberzustellen sind, jedenfalls soweit die Wertpapiere zu verschiedenen Estandskursen erworben wurden. Das Gesetz sieht insoweit vor, dass bei der **Veräußerung aus der Girosammelverwahrung** unterstellt wird, dass die zuerst angeschafften Wertpapiere zuerst veräußert werden (**Fifo-Methode**). Die Anwendung der Fifo-Methode ist **auf das einzelne Depot bezogen** anzuwenden. Konkrete Einzelweisungen des Kunden, welches Wertpapier veräußert werden soll, sind insoweit einkommensteuerrecht-

lich unbeachtlich. Als eigenständiges Depot ist auch ein Unterdepot anzusehen.

Hinweis:

Soweit die Wertpapiere in verschiedenen Depots bzw. Unterdepots verwahrt werden und unterschiedliche Anschaffungskosten angefallen sind, ist für die Höhe des zu versteuernden Veräußerungsgewinns entscheidend, aus welchem Depot veräußert wurde.

h) Veranlagungswahlrecht

Der Steuerpflichtige kann beantragen, dass die **Kapitalerträge in der Einkommensteueranmeldung berücksichtigt werden**. Zwar kommt auch in diesem Fall auf die Kapitalerträge der Steuersatz von 25 % zur Anwendung, doch können mindernde Aspekte Berücksichtigung finden, die beim Kapitalertragsteuerabzug noch nicht berücksichtigt wurden. Zu nennen sind insbesondere folgende Sachverhalte:

- Geltendmachung eines Verlustvortrags, z.B. aus früheren Spekulationsverlusten;
- Überprüfung des Steuereinbehalts des Kreditinstituts dem Grunde und der Höhe nach, z.B. wenn das depotführende Institut in Veräußerungsfällen Anschaffungskosten nicht berücksichtigt hat;
- Berücksichtigung des mindernden Effektes des Kirchensteuerabzugs als Sonderausgabe, soweit dies bei dem Kapitalertragsteuerabzug noch nicht geschehen ist;
- Berücksichtigung eines nicht ausgeschöpften Sparerfreibetrages.

Des Weiteren sind die Kapitalerträge dann in der Steuererklärung anzugeben, wenn Kirchensteuerpflicht besteht und diese nicht unmittelbar beim Kapitalertragsteuerabzug bereits berücksichtigt wurde, was nur auf Antrag des Anlegers beim depotführenden Institut erfolgt.

In diesen Fällen sind die Kapitalerträge vollständig in der Einkommensteuererklärung aufzuführen. Dies bedarf regelmäßig einer **Ertragnisaufstellung des depotführenden Kreditinstituts**, welche beim Kreditinstitut angefordert werden muss.

Hinweis:

Davon zu unterscheiden ist das Wahlrecht, die Kapitalerträge dem normalen Einkommensteuertarif zu unterwerfen. Dies ist nur dann möglich, wenn die Einkünfte so niedrig sind, dass der anzuwendende Einkommensteuersatz unter 25 % liegt (sog. Günstigerprüfung).

i) Depotübertragung mit Gläubigerwechsel

Für Zwecke des Kapitalertragsteuerabzugs gilt die Übertragung eines von einer auszahlenden Stelle verwahrten oder verwalteten Wirtschaftsguts auf einen anderen Gläubiger grundsätzlich als **Veräußerung des Wirtschaftsguts**, sodass ein Veräußerungsgewinn angenommen wird und hierauf Kapitalertragsteuer einzubehalten ist. Zu nennen sind allerdings folgende **Ausnahmen**:

- Es besteht keine Steuerpflicht des Veräußerungsgewinns, weil die Wertpapiere vor dem 1.1.2009 angeschafft wurden.
- Kommt es im Rahmen von Erbfällen zur Depotübertragung auf den oder die Erben, ist bei Vorlage eines Erbscheins oder einer Erblegitimation von einer unentgeltlichen Depotübertragung auszugehen, sodass keine Kapitalertragsteuer anfällt.
- Von einer Veräußerung ist nicht auszugehen, wenn der Steuerpflichtige der auszahlenden Stelle mitteilt, dass es sich um eine unentgeltliche Übertragung handelt. Insoweit erfolgt dann allerdings von der Bank eine Meldung an das Finanzamt, soweit es sich nicht um die Übertragung von Altbeständen (Erwerb vor dem 1.1.2009) handelt.
- Wird ein Wirtschaftsgut vom Einzeldepot eines Ehegatten auf ein Gemeinschaftsdepot der Ehegatten (oder umgekehrt) oder auf ein Einzeldepot des anderen Ehegatten übertragen, gilt dies für Zwecke des Kapitalertragsteuerabzugs als unentgeltliche Übertragung.

Hinweis:

Entsteht bei der Depotübertragung Kapitalertragsteuer, so muss das depotführende Institut die anfallende

Kapitalertragsteuer von Kunden einfordern bzw. das Finanzamt informieren, soweit der Betrag nicht zur Verfügung gestellt wird.

Für Hauseigentümer

21 Lang anhaltender Leerstand kann zur Versagung des Werbungskostenabzugs führen

Eine Vermietungs- und Verpachtungstätigkeit ist steuerlich nur dann relevant, d.h., Einnahmen werden steuerlich erfasst und Ausgaben können steuermindernd abgesetzt werden, wenn eine Einkünfteerzielungsabsicht vorliegt. Einkünfteerzielungsabsicht bedeutet, dass die Absicht besteht, auf Dauer nachhaltige Überschüsse zu erzielen. Bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit wird grundsätzlich von dem Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht ausgegangen.

Problematisch sind dagegen Fälle eines **dauerhaften Leerstandes** einer Immobilie. In diesen Fällen werden oftmals Zweifel an der Einkünfteerzielungsabsicht gehegt. Es droht, die Versagung des steuerlichen Abzugs der laufenden Kosten.

So hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 25.6.2009 (Aktenzeichen IX R 54/08) entschieden, dass in einer teilweise vermieteten Immobilie in der bestimmte Räume über viele Jahre leerstehen und vergebliche Vermietungsbemühungen zeigen, dass wegen der baulichen Gestaltung kein Markt für diese Räume besteht, eine Einkünfteerzielungsabsicht verneint wird, wenn **auf marktgerechte bauliche Umgestaltungen verzichtet wird**. Hervorzuheben ist allerdings, dass in diesem Verfahren ein Extremfall verhandelt worden war, der Leerstand erstreckte sich über 30 Jahre. Folge war im konkreten Fall, dass der Werbungskostenabzug betreffend der leerstehenden Räume versagt wurde.

Insoweit ist auch auf das Urteil des Finanzgerichts München vom 17.9.2009 (Aktenzeichen 5 K 942/07) hinzuweisen. Im Urteilsfall erwarb der Steuerpflichtige im Jahr 1996 in Thüringen im Wege der Erbaueinwanderung ein renovierungsbedürftiges Gewerbegebäude, Baujahr 1934, das er im Jahr 1997 für neun Monate vollständig vermieten konnte. Ab Oktober 1998 bis Ende 2001 war lediglich ein Raum vermietet, in den Streitjahren 2002 bis 2005 stand das gesamte Gebäude leer. Ab Juni 2006 waren wiederum Teile des Gebäudes vermietet. Ursache für die Leerstände war offensichtlich, dass seit 1997 in dieser Region ein **erheblicher Leerstand bei Gewerbeimmobilien** zu verzeichnen war.

Das Finanzgericht verneinte die Einkünfteerzielungsabsicht. Ernsthafte und nachhaltige Vermietungsbemühungen sind Voraussetzung für das Fortbestehen der Einkünfteerzielungsabsicht bei Leerstand einer zuvor auf Dauer vermieteten Gewerbeimmobilie. Es führte aus, dass bei Leerstand einer Immobilie umso höhere Anforderungen an die Intensität steuerlich relevanter Vermietungsbemühungen zu stellen sind, je schwieriger sich die Vermietung eines Objekts in Anbetracht seines Zustands, seiner Belegenheit und der wirtschaftlichen Entwicklung der Region gestaltet.

Hinweis:

Aus diesen Entscheidungen kann noch keine klare Linie der Rechtsprechung gezogen werden. Vielmehr muss nach den Gesamtumständen des konkreten Einzelfalles entschieden werden. In der Praxis ist allerdings anzuraten, die Vermietungsbemühungen, wie Zeitungsinserate, Marktanalysen, Beauftragung eines Maklers und dessen Tätigkeiten usw. sehr sorgfältig zu dokumentieren.

22 Anschaffungsnaher Aufwand bei einheitlich zu würdigender Instandsetzungsmaßnahme

Bei Gebäuden bereitet die Abgrenzung von steuerlich sofort abzugsfähigen Erhaltungsaufwendungen und nur über die Abschreibung abzugsfähigen Herstellungskosten nicht selten Schwierigkeiten. Bei der Anschaffung eines Gebäudes ist insbesondere die Sonderregelung bezüglich der sog. **anschaffungsnahen Aufwendungen** zu beachten. Nach dieser Regelung sind Aufwendungen zu aktivieren, wenn diese innerhalb von drei Jahren nach dem Erwerb ohne Umsatzsteuer 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen.

Ausgenommen von dieser Sonderregelung sind allerdings insbesondere Erhaltungsarbeiten, die üblicherweise jährlich anfallen. Als Beispiel sind Schönheitsreparaturen und Wartungsarbeiten zu nennen. Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 25.8.2009 (Aktenzeichen IX R 20/08) diese **Abgrenzung zu Lasten der Hausbesitzer verschärft**. Entschieden wurde, dass Aufwendungen im Zusammenhang mit der Anschaffung eines Gebäudes unabhängig davon, ob sie auf jährlich üblicherweise anfallende Erhaltungsarbeiten entfallen, nicht als Erhaltungsaufwand steuerlich sofort abziehbar sind, wenn sie **im Rahmen einheitlich zu würdiger Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen anfallen**. Im Streitfall war ein Mietwohngrundstück erworben und unmittelbar nach dem Erwerb Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen vorgenommen worden. Unter anderem wurden Fenster, Fensterbänke und Rollladenkästen ausgetauscht, Zargen und Türen eingesetzt, Bodenbeläge erneuert, Fliesen- und Malerarbeiten durchgeführt sowie Sanitär- und Elektroinstallation modernisiert. Die insgesamt entstandenen Kosten betragen mehr als 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes.

Zunächst grenzt der Bundesfinanzhof die sog. Schönheitsreparaturen ab, die im Regelfall nicht unter die Abzugsbeschränkung fallen. Zu den Schönheitsreparaturen zählen Erhaltungsaufwendungen, die jährlich üblicherweise anfallen. Darunter fallen das Tapezieren, das Anstreichen der Wände und Decken, das Streichen der Fußböden, Heizkörper und Heizrohre, der Innentüren sowie der Fenster und Außentüren von innen.

Fallen allerdings solche Schönheitsreparaturen im Rahmen einer umfassenden Instandsetzung und Modernisierung an, so liegen nach Auffassung des Gerichts insgesamt zu aktivierende Anschaffungskosten vor.

Hinweis:

Deutlich wird, dass insoweit eine sorgfältige Planung erforderlich ist. Nicht nur die Dreijahresfrist muss sorgfältig beobachtet werden. Auch sollten eben einheitliche Instandsetzungsmaßnahmen möglichst vermieden werden. Fallen nämlich Schönheitsreparaturen zeitlich und sachlich unabhängig von der Sanierungsmaßnahme an, so sind diese sofort abzugsfähig, auch wenn diese innerhalb von drei Jahren nach dem Erwerb getätigt werden.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

23 Auswirkungen des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes

Das Wachstumsbeschleunigungsgesetz ist zum 1.1.2010 in Kraft getreten. Für die GmbH und ihre Gesellschafter sind daraus insbesondere folgende Aspekte nennenswert:

- **Zinsschranke:** Die Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs für Zinsaufwendungen (sog. Zinsschranke) ist deutlich gelockert worden. Nunmehr gilt diese – verkürzt dargestellt – nur noch für solche Unternehmen, die einem Konzern angehören und bei denen die Zinsaufwendungen die Zinserträge um mindestens 3 Mio. € übersteigen. Kleine und mittlere Unternehmen werden dadurch faktisch von der Zinsschranke ausgenommen.
- **Mantelkauf:** Wird mehr als die Hälfte der Anteile oder Stimmrechte einer über Verlustvorträge verfügenden GmbH übertragen (i.d.R.: veräußert), so gehen grundsätzlich sämtliche Verlustvorträge (und das mit diesen verbundene Steuerminderungspotenzial) unter. Diese Regelung ist ebenfalls entschärft worden, einerseits durch eine Sanierungsklausel und andererseits durch die Gewährung eines Verlustübergangs bei Umstrukturierungen sowie durch Gewährung eines Verlustübergangs in Höhe übergewinnender stiller Reserven.
- **Erbschaftsteuer:** Die Voraussetzungen für eine steuerlich begünstigte unentgeltliche Übertragung „wesentlicher“ GmbH-Beteiligungen ist ebenfalls entschärft worden. Nunmehr genügt als Behaltenszeitraum bei der Regelverschonung von 85 % eine Fünfjahresfrist und das Lohnsummenerfordernis ist von 650 % auf 400 % abgesenkt worden. Bei der Optionsverschonung in Höhe von 100 % wird die Behaltensfrist auf sieben Jahre und die erforderliche Mindestlohnsumme auf 700 % herabgesetzt. Diese Änderungen gelten rückwirkend für alle nach dem 31.12.2008 erfolgten Erwerbe.

24 **Begrenzung der Vergütungen nach dem Gesetz zur Angemessenheit der Vorstandsvergütung auch bei GmbH zu beachten?**

Mit dem Gesetz zur Angemessenheit der Vorstandsvergütung vom 31.7.2009 (BGBl. I 2009, 2509) hat der Gesetzgeber neue Regeln für die Angemessenheit der Vergütungen bei Vorstandsmitgliedern von Aktiengesellschaften aufgestellt. Nunmehr ist auch das Lohn- und Gehaltsgefüge im Unternehmen als Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen; zudem sind die vereinbarten Vergütungen bei Verschlechterung der Lage der Gesellschaft sogar (nachträglich) herabzusetzen, wenn die unveränderte Weitergewährung unbillig wäre.

Fraglich – und im Fachschrifttum umstritten – ist aktuell die Frage, ob diese Neuregelungen auch auf die GmbH ausstrahlen. Hier ist u.E. mit dem eindeutigen Gesetzeswortlaut davon auszugehen, dass dies nicht der Fall ist. Der Gesetzgeber hat gerade von einer ausdrücklichen Regelung für nicht börsennotierte Gesellschaften abgesehen.

Hinweis:

Auch wenn insoweit „Entwarnung“ gegeben werden kann, sollte zumindest bei GmbH mit fakultativem Aufsichtsrat und solchen GmbH, die der Anwendung des Mitbestimmungsgesetzes unterliegen, die Diskussion weiter verfolgt werden.

25 **Abzinsung unverzinslicher Gesellschafterdarlehen**

Darlehen, die GmbH-Gesellschafter ihrer GmbH gewähren, bedürfen sowohl unter zivilrechtlichen wie auch unter steuerlichen Aspekten der besonderen Beachtung.

Aus Sicht der GmbH sind solche Gesellschafterdarlehen dem Grunde nach unstreitig als Verbindlichkeiten zu passivieren. Bei der steuerlichen Bewertung der Verbindlichkeiten ist zu beachten, dass unverzinsliche Verbindlichkeiten, deren Laufzeit mindestens zwölf Monate beträgt, mit einem Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen sind.

Zu diesem Problemkreis hat der Bundesfinanzhof aktuell mit Beschluss vom 6.10.2009 (Aktenzeichen I R 4/08, DStR 2009, 2755) entschieden, dass

- die Abzinsungspflicht auch für solche Gesellschafterdarlehen gilt, die aus handelsrechtlicher Sicht eigenkapitalersetzenden Charakter haben, und
- Darlehen mit unbestimmter Laufzeit, die nach dem Vorschriften des bürgerlichen Rechts mit einer Frist von drei Monaten gekündigt werden können, regelmäßig ebenfalls unter die Abzinsungspflicht fallen; insoweit kommt es auf die Schätzung der Restlaufzeit an.

Zum Aspekt der unbestimmten Laufzeit bzw. Restlaufzeit führt der Bundesfinanzhof aus, dass eine erst in der Zukunft zu erfüllende Verpflichtung den Schuldner weniger belastet als eine sofortige Leistungspflicht und es daher sachgerecht sei, die Abzinsung vorrangig am Gesichtspunkt der tatsächlichen wirtschaftlichen Belastung auszurichten. Diese hänge nicht nur von der zivilrechtlichen Ausgangslage, sondern vorrangig davon ab, auf eine wie lange Zeit der Schuldner nach den tatsächlichen Verhältnissen mit einer Überlassung des Kapitals rechnen kann.

Hinweis:

Da der Gesetzestext auf die Unverzinslichkeit der Darlehen abstellt, kann die gewinnerhöhende Abzinsung von Gesellschafterdarlehen schlicht dadurch vermieden werden, dass ein „Mini-Zins“ (z.B. 0,5 %) vereinbart wird. Die Finanzverwaltung lässt explizit einen Zinssatz „von mehr als 0 %“ genügen. Zudem kommt es nach Auffassung der Finanzverwaltung auch nicht darauf an, ob am Bilanzstichtag fällige Zinsen tatsächlich auch gezahlt wurden. Wie bei allen Verträgen zwischen GmbH und Gesellschafter ist auch bei solchen Darlehensvereinbarungen die Schriftform dringend anzuraten.

26 **„Verunglückte“ Organschaft wegen gewinnabhängiger Ausgleichszahlungen**

Von einer steuerlichen Organschaft bei der Körperschaftsteuer und bei der Gewerbesteuer spricht man, wenn eine GmbH (Organgesellschaft) in ein anderes Unternehmen (Organträger) eingegliedert ist und sich über einen Gewinnabführungsvertrag verpflichtet hat, seinen **ganzen Gewinn** an den Organträger abzuführen. Im Gegenzug ist der Organträger zur Verlustübernahme verpflichtet.

Der wesentliche Vorteil einer solchen steuerlichen Organschaft ist die Möglichkeit der Verrechnung von Gewinnen und Verlusten zwischen diesen Unternehmen (d.h. im Organkreis) und da-

mit die unmittelbare Minderung der Steuerlast. Dies ist allerdings an strenge formale und inhaltliche Voraussetzungen gebunden, so muss z.B. der ganze Gewinn abgeführt werden.

Dies hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 4.3.2009 (Aktenzeichen I R 1/08, HFR 2009, 999) anlässlich eines Sachverhalts entschieden, in dem außenstehende Minderheitsgesellschafter gewinnabhängige Ausgleichszahlungen erhalten hatten. Fixe Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter stehen der Anerkennung einer Organshaft danach nicht entgegen, wohl aber variable Ausgleichszahlungen, weil diese die Wirkung der Gewinnabführung wieder aufheben.

Hinweis:

Bestehende Gewinnabführungsverträge sollten daher überprüft und ggf. angepasst werden; dabei wird auf Grund der besonderen formalen und inhaltlichen Voraussetzungen fachlicher Rat unerlässlich sein. Allerdings ist noch unsicher, wie die Finanzverwaltung auf dieses Urteil des Bundesfinanzhofs reagieren wird.

27 Beginn des ersten Wirtschaftsjahrs einer GmbH

Wenn die steuerliche Verlustverrechnung zwischen einer GmbH und ihrer Muttergesellschaft angestrebt wird, so muss u.a. ein Gewinnabführungsvertrag abgeschlossen werden; dies ist eine der Voraussetzungen für die Anerkennung einer steuerlichen Organshaft.

Dieser Vertrag muss, damit er wirksam wird, von der Gesellschafterversammlung beschlossen und auch im Handelsregister der GmbH eingetragen werden. Die steuerliche Anerkennung setzt voraus, dass diese Eintragung bis zum Ende des auf seine erstmalige Anwendung folgenden Wirtschaftsjahrs erfolgt. Da auf das Wirtschafts- und nicht etwa auf das Kalenderjahr abgestellt wird, ist entscheidend, wann das erste Wirtschaftsjahr einer GmbH beginnt.

Dazu hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 3.9.2009 (Aktenzeichen IV R 38/07, BStBl II 2010, 60) entschieden, dass das erste (Rumpf-)Wirtschaftsjahr einer GmbH bereits mit der Aufnahme der Geschäftstätigkeit der sog. Vor-GmbH beginnt. Der Bundesfinanzhof begründet dies damit, dass die Vor-GmbH mit der später in das Handelsregister eingetragenen GmbH identisch ist. Diese Vor-GmbH wird auch steuerrechtlich als Kapitalgesellschaft behandelt, sofern sie in der Folge tatsächlich als GmbH in das Handelsregister eingetragen wird.

Auch die Vorschriften des GmbH-Rechts sind bereits auf die Vor-GmbH anzuwenden, soweit diese nicht gerade die Rechtsfähigkeit voraussetzen oder auf die besonderen Umstände bzw. Verhältnisse des Gründungsstadiums keine hinreichende Rücksicht nehmen. Daher muss die GmbH in Gründung bereits mit Aufnahme des Handelsgewerbes und nicht etwa erst mit ihrer Handelsregistereintragung eine Eröffnungsbilanz aufstellen.

Hinweis:

Das Gründungsstadium einer GmbH weist – wie auch dieser Sachverhalt zeigt – viele Fallstricke auf, so dass dringend anzuraten ist, rechtzeitig steuerlichen Rat einzuholen.

28 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

a) Abfindungszahlung an beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer als vGA

Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs wird eine vGA auch dann angenommen, wenn eine GmbH eine Leistung an ihren beherrschenden Gesellschafter erbringt, für die es an einer klaren und eindeutigen, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehlt. Diese Rechtsprechung hat der Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 22.4.2009 (Aktenzeichen I B 162/08, BFH/NV 2009, 148) anlässlich von Abfindungszahlungen an den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer fortgeführt.

Im Streitfall genügte es für die steuerliche Anerkennung nicht, dass die Gesellschafterversammlung nur einen Höchstbetrag für die Abfindung beschlossen hatte. Vielmehr fordert der Bundesfinanzhof in ständiger Rechtsprechung, dass die Berechnungsgrundlagen so bestimmt sein müssen, dass allein durch Rechenvorgänge die Höhe der Vergütung ermittelt werden kann, ohne dass es noch der Ausübung irgendwelcher Ermessensakte seitens der Geschäftsführung oder Gesellschafterversammlung bedarf. Daher wurde die Abfindungszahlung im Streitfall als vGA qualifiziert.

Hinweis:

Sollen in der Praxis entsprechende Zahlungen (dazu gehören auch andere einmalige Sondervergütungen) erfolgen, so sind die zu Grunde liegenden Vereinbarungen im Vorfeld zu überprüfen und ggf. entsprechend anzupassen. Die Festlegung des Höchstbetrags einer Abfindung genügt nach Auffassung der Rechtsprechung jedenfalls nicht, es darf überhaupt kein Spielraum bei der Berechnung der Vergütung bestehen.

b) Rückzahlung einer vGA ist als Einlage anzusehen

Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs können die belastenden Folgen einer vGA nicht durch eine schlichte Rückzahlung bzw. Rückabwicklung beseitigt werden. Stattdessen sind solche Rückzahlungen sowohl aus der Sicht der Gesellschaft wie auch des Gesellschafters als Einlage und nicht etwa als „negative Einnahmen“ aus Kapitalvermögen zu behandeln, wenn die Rückzahlung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist.

Diese Rechtsprechung hat nun der Bundesfinanzhof mit seinem Urteil vom 14.7.2009 (Aktenzeichen VIII R 10/07, DStR 2009, 2142) fortgeführt und unterstrichen, dass eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis auch bei Rückzahlung auf Grund gesellschaftsrechtlicher Treuepflicht gegeben ist. Denn es mache keinen Unterschied, ob die Rückzahlung wegen einer geschriebenen Abrede im Gesellschaftsvertrag (Satzungsklausel) oder schlicht wegen der ungeschriebenen Treuepflicht erfolge.

Hinweis:

Dieses Urteil unterstreicht neuerlich, dass die steuerlichen Folgen einer vGA nicht zu unterschätzen sind, da eine vGA nicht einmal im Einvernehmen aller Gesellschafter mit der Gesellschaft rückabgewickelt werden kann.

c) Angemessenheit der Geschäftsführervergütung einer kleinen GmbH

Zur **Angemessenheit** der Vergütung von Gesellschafter-Geschäftsführern einer kleinen GmbH bei **Bestellung mehrerer Geschäftsführer** hat das Finanzgericht München mit dem erst Ende 2009 veröffentlichten rechtskräftigen Beschluss vom 14.7.2008 (Aktenzeichen 6 V 152/08, DStRE 2009, 1194) in Fortführung der Rechtsprechung der Finanzgerichte festgestellt, dass

- es unter dem Kriterium der Fremdüblichkeit **keine festen Regeln** für die Bestimmung der Angemessenheit gebe, sondern dass die angemessenen Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers im Einzelfall durch Schätzung zu ermitteln seien,
- bei der Schätzung **Gehaltsstrukturuntersuchungen** von Unternehmensberatern Berücksichtigung finden können,
- nur die Beträge als vGA zu werten sind, die den oberen Rand der **Bandbreite** der Schätzung übersteigen und
- bei Bestellung mehrerer Geschäftsführer grundsätzlich **Vergütungsabschläge** vorzunehmen sind, da andernfalls die Gefahr bestünde, dass durch „bloße Vervielfältigung der Geschäftsführer Gewinne abgesaugt“ werden.

Hinweis:

Vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung sollte bei kleinen GmbH vor der Bestellung eines zweiten oder weiterer Geschäftsführer geprüft werden, ob die geplante Vergütung bezogen auf die Gesamtgeschäftsführung noch einem Fremdvergleich standhält; andernfalls wären Vergütungsabschläge vorzunehmen.

29 Haftung des Geschäftsführers bei Zahlungen an sich selbst

Eine die Haftung der GmbH-Geschäftsführer betreffende Entscheidung hat der Bundesgerichtshof mit Urteil vom 22.6.2009 (Aktenzeichen II ZR 143/08, DStR 2009, 1709) getroffen. Im Streitfall hatte der Geschäftsführer eine Zahlung als Rückzahlung auf ein von ihm gewährtes Darlehen an sich selbst geleistet. Die GmbH verlangte insoweit Schadensersatz und trug vor, dass weder ein schriftlicher Darlehensvertrag vorlag noch eine Darlehensgewährung aus den vorliegenden Unterlagen zu entnehmen war.

Der Bundesgerichtshof hat zu dieser Problematik in Fortführung seiner Rechtsprechung festgestellt, dass die klagende GmbH lediglich darlegen müsse, dass ihr durch ein möglicherweise

pflichtwidriges Verhalten des Geschäftsführers ein Schaden entstanden sei, während der Geschäftsführer darlegen und beweisen müsse, dass er die Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters angewandt habe. Den Geschäftsführer trifft insoweit also eine weitgehende Darlegungs- und Beweislast.

Hinweis:

Bei Zahlungen an sich selbst wird also vom Geschäftsführer verlangt, dass er den vollständigen Nachweis führt, dass die Zahlung ordnungsgemäß war und insbesondere ein zu diesem Zeitpunkt fälliger Anspruch bestand. Eine entsprechende Dokumentation ist also unverzichtbar, ggf. sollten auch etwaige Mit-Geschäftsführer oder die Gesellschafterversammlung einbezogen werden.

30 Haftung des Geschäftsführers für Umsatzsteuer im Insolvenzfall

Eine für die Haftung der GmbH-Geschäftsführer im Insolvenzfall wichtige (und rechtskräftige) Entscheidung hat das Finanzgericht Köln mit Urteil vom 31.3.2009 (Aktenzeichen 8 K 1483/06, EFG 2009, 1359) getroffen. Im Streitfall waren in der Krise „massiv falsche“ Umsatzsteuer-Voranmeldungen abgegeben worden, d.h., es wurde erheblich zu wenig Umsatzsteuer angemeldet und abgeführt. Nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der GmbH wurde eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung bei dieser durchgeführt. In der Folge der Sonderprüfung wurde der Geschäftsführer hinsichtlich der nicht abgeführten Umsatzsteuer in Haftung genommen (i.Ü. mit über 150 000 €).

Das Finanzgericht Köln bejahte die Haftung, weil den Geschäftsführer grundsätzlich die Pflicht treffe, die ordnungsgemäße Erfüllung der steuerlichen Pflichten zu kontrollieren und zu überwachen. Dass der Geschäftsführer im Streitfall dieser Pflicht nicht nachgekommen sei, ergebe sich schon aus der Tatsache, dass er durch bloßes Ablesen des Umsatzsteuerkontos aus der Buchführung hätte erkennen können und müssen, dass die Umsatzsteuer-Voranmeldungen falsch sind (insoweit liege grobe Fahrlässigkeit vor).

Hinweis:

So problematisch die jeweilige Krisensituation auch sein mag, der GmbH-Geschäftsführer sollte sich, auch zum Schutz seines Vermögens, immer vergegenwärtigen, dass ihm sämtliche steuerlichen Pflichten obliegen – und zwar bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens bzw. der Bestellung eines vorläufigen (starken) Insolvenzverwalters.

31 Eigenkapitalersatz bei Ehegattendarlehen an GmbH

In der Praxis ist es durchaus kein Einzelfall, dass der eine Ehegatte Gesellschafter einer GmbH ist und der andere Ehegatte der GmbH ein Privatdarlehen gewährt. Daran schließt sich unmittelbar die Frage an, ob ein solches Ehegattendarlehen in Krisenzeiten als eigenkapitalersetzend anzusehen ist. Wenn es tatsächlich als eigenkapitalersetzend anzusehen wäre, dann könnte das Darlehen im Rahmen einer Insolvenz nicht zurückgefordert werden.

Diese Frage des Eigenkapitalersatzes hat nun der Bundesgerichtshof mit Urteil vom 6.4.2009 (Aktenzeichen II ZR 277/07, DB 2009, 1454) verneint und zur Begründung ausgeführt, dass allein die eheliche Verbundenheit zwischen dem Darlehensgeber einer GmbH und deren Gesellschafterin kein Indiz dafür ist, dass das Darlehen als eigenkapitalersetzend zu qualifizieren ist. Im Streitfall hatte der Ehemann der GmbH seiner Ehefrau ein Darlehen gegeben und dieses nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der GmbH zur Insolvenztabelle angemeldet. Der Insolvenzverwalter bestritt die Forderung und behauptete, die Ehefrau sei nur Treuhandgesellschafterin und „Strohmann/Strohfrau“ gewesen. Der Bundesgerichtshof stellt dazu fest, dass eine Strohmännlichkeit nicht allein mit einem Ehe- oder Verwandtschaftsverhältnis begründet werden könne; dies gilt sogar dann, wenn der Darlehensgeber Geschäftsführer der GmbH ist. Stattdessen müssten vielmehr Beweise z.B. dafür vorliegen, dass die Darlehensmittel tatsächlich von der Gesellschafterin stammten oder dass Darlehensgeber und Gesellschafterin nicht jeweils für eigene Rechnung handelten.

Hinweis:

Nach dieser Rechtsprechung sollte in einschlägigen Ehegatten- oder Verwandtschaftsfällen die Frage geprüft werden, ob Indizien dafür vorliegen, dass eine Strohmännlichkeit unterstellt werden könnte. Vorsorglich sollte dann dokumentiert werden, dass die Darlehensmittel tatsächlich aus dem Vermögen des Nichtgesellschafter-Ehegatten stammen und dass die Ehegatten für eigene Rechnung handeln.

32 Monatsfrist für die Erhebung einer Anfechtungsklage

Sollen Beschlüsse der Gesellschafterversammlung einer GmbH angefochten werden, so ist – wenn die Satzung der GmbH keine abweichende Regelung enthält – für die Klage die Monatsfrist des § 246 AktG einzuhalten. Dies hat der Bundesgerichtshof mit Beschluss vom 13.7.2009 (Aktenzeichen II ZR 272/08, DStR 2009, 2113) entschieden. Im Streitfall war ein Gesellschafter durch Beschluss der Gesellschafterversammlung im Mai 2005 ausgeschlossen worden und hatte nach erfolglosen Verhandlungen über eine Abfindung erst im November 2005 gegen diesen Beschluss Anfechtungsklage erhoben und damit die Frist versäumt.

Hinweis:

Die GmbH-Gesellschafter sollten bei Ausgestaltung der Satzung die Frage klären, ob nicht eine längere Frist als die Monatsfrist für die Erhebung einer Anfechtungsklage vorgesehen werden sollte. Soweit die Satzung keine Regelung vorsieht und gegen einen Gesellschafterbeschluss vorgegangen werden soll, ist die Monatsfrist zwingend einzuhalten.

33 Zulässigkeit eines Wettbewerbsverbots im Gesellschaftsvertrag einer GmbH & Co. KG

Mit der Frage der Zulässigkeit und Reichweite eines Wettbewerbsverbots im Gesellschaftsvertrag einer GmbH & Co. KG hat sich das Oberlandesgericht Frankfurt a.M. befasst. Mit Urteil vom 17.3.2009 (Aktenzeichen 11 U 61/08, DB 2009, 1640) hat es entschieden, dass das einem Gesellschafter auferlegte Wettbewerbsverbot nur dann zulässig ist, wenn der Gesellschafter die Geschäftsführung der Gesellschaft maßgeblich beeinflussen kann, da dann die Gefahr besteht, dass dieser die Gesellschaft „von innen her aushöhlt“. Dies ist regelmäßig dann nicht der Fall, wenn ein Kommanditist bei KG nur über ein Drittel der Stimmen verfügt.

Hinweis:

Die Fragen, wie weit die Treupflicht eines Gesellschafters (auch eines GmbH-Gesellschafters) reicht und ob ihn tatsächlich ein Wettbewerbsverbot trifft, sind im Fachschrifttum noch umstritten und auch höchstrichterlich noch nicht abschließend geklärt. Daher ist bei der Abfassung entsprechender vertraglicher Klauseln wie auch bei der Aufnahme konkurrierender Tätigkeiten durch einen Gesellschafter unbedingt fachlicher Rat einzuholen.

Steuerliche Verpflegungs- und Übernachtungspauschalen

34 Allgemeines zu Verpflegungs- und Übernachtungskosten bei Auslandsreisen

Bei Auslandsdienstreisen können dem Arbeitnehmer Verpflegungs- und Übernachtungskosten in bestimmten Grenzen vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden. Erfolgt keine Erstattung kann er in entsprechender Höhe – jedenfalls für Verpflegungskosten – Werbungskosten steuerlich geltend machen.

Von besonderer Bedeutung sind insofern die Pauschalbeträge, die steuerlich anerkannt werden. Diese werden jährlich von der Finanzverwaltung bekannt gegeben. In den Tabellen auf den folgenden Seiten sind die ab dem 1.1.2010 geltenden Sätze aufgeführt. Änderungen gegenüber den bisher maßgeblichen Beträgen sind halbfett gekennzeichnet. Für die in der Bekanntmachung nicht erfassten Länder ist der für Luxemburg geltende Pauschbetrag maßgebend, für nicht erfasste Übersee- und Außengebiete eines Landes ist der für das Mutterland geltende Pauschbetrag maßgebend.

Hinweis:

Diese Pauschbeträge gelten auch für den Betriebsausgabenabzug bei Geschäftsreisen des Unternehmers selbst und für den Werbungskostenabzug bei doppelter Haushaltsführung.

Wichtige Besonderheiten werden zunächst im Folgenden vorweg dargestellt.

35 Verpflegungskosten

Für Dienstreisen in das Ausland gelten länderweise unterschiedliche Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen des Arbeitnehmers (sog. Auslandstagegelder). Diese

gungsmehraufwendungen des Arbeitnehmers (sog. Auslandstagegelder). Diese Pauschbeträge (vgl. Tabelle) sind – ebenso wie die Inlandspauschalen – nach der Dauer der Abwesenheit sowohl von der regelmäßigen Arbeitsstätte als auch von der Wohnung gestaffelt.

a) Eintägige Auslandsdienstreisen

Für eintägige Auslandsdienstreisen, die am selben Tag begonnen und beendet werden, ist der Pauschbetrag des letzten Tätigkeitsorts im Ausland maßgebend.

Beispiel:

Sachverhalt: Der Kundenmonteur des Handwerksbetriebs aus Aachen sucht im Rahmen einer eintägigen Dienstreise zunächst einen Kunden in den Niederlanden und danach in Belgien auf. Er fährt um 7.00 Uhr in Aachen los und kehrt um 22.00 Uhr wieder zurück.

Lösung: Der Arbeitnehmer ist insgesamt 15 Stunden unterwegs. Der Pauschbetrag richtet sich nach dem letzten Tätigkeitsort, so dass der Pauschbetrag für Belgien (28,00 €) maßgebend ist.

Alternative: Wird zuerst der Kunde in Belgien und dann der Kunde in den Niederlanden aufgesucht, so ist der Pauschbetrag für die Niederlande in Höhe von 26,00 € maßgebend.

b) Mehrtägige Dienstreise

Bei mehrtägigen Dienstreisen vom Inland in das Ausland bestimmt sich der Pauschbetrag nach dem Ort, den der Arbeitnehmer vor 24.00 Uhr Ortszeit zuletzt erreicht hat. Für Rückreisetage aus dem Ausland in das Inland ist der Pauschbetrag des letzten Tätigkeitsorts im Ausland maßgebend.

Beispiel:

Sachverhalt: Der Außendienstmitarbeiter A fährt am Montag um 7.00 Uhr vom Betrieb in Aachen zunächst zu einem Kunden in Paris. Anschließend fährt er nach Brüssel, wo er eine mehrtägige Messe besucht. Ankunft in Brüssel ist um 23.00 Uhr. Nach Messeschluss am Freitag kehrt der Mitarbeiter um 20.00 Uhr zurück nach Deutschland.

Lösung: Dem Arbeitgeber kann für den Montag der anteilige Pauschbetrag für Belgien in Höhe von 28,00 € steuerfrei erstattet werden. Der Kundenbesuch in Paris spielt keine Rolle. Für Dienstag bis Donnerstag kann jeweils der volle Tagessatz für Belgien von 42,00 € erstattet werden und für den Freitag wieder der anteilige Satz i.H.v. 28,00 €.

c) Zusammentreffen von Inlands- und Auslandsreisen

Führt die Dienstreise an einem Arbeitstag sowohl in das Inland als auch in das Ausland, so kann das höhere Auslandstagegeld angesetzt werden. Dies ist unabhängig davon, wie lange die Verweildauer im Inland und im Ausland ist.

Beispiel:

Sachverhalt: Der Kundendiensttechniker mit Wohnort in Aachen fährt vormittags zu einem Kunden in Belgien, ist gegen Mittag wieder im Betrieb in Aachen und besucht nachmittags einen Kunden in Köln. Die Gesamtabwesenheit beträgt 9 Stunden.

Lösung: Für die Gesamtabwesenheit von 9 Stunden kann der Tagegeldsatz für Belgien i.H.v. 28,00 € steuerfrei erstattet werden.

36 Übernachtungskosten

Bei Übernachtungen im Ausland kann der Arbeitgeber die Übernachtungskosten ohne Einzelnachweis mit den unten aufgeführten Beträgen steuerfrei erstatten. Allerdings dürfen die Pauschbeträge nicht erstattet werden, wenn dem Arbeitnehmer die Unterkunft vom Arbeitgeber oder im Rahmen des Dienstverhältnisses von einem Dritten unentgeltlich oder teilweise unentgeltlich zur Verfügung gestellt wird. Auch bei Übernachtungen in einem Fahrzeug ist die steuerfreie Zahlung der Pauschbeträge nicht möglich.

Hinweis:

Werden dem Arbeitnehmer die Übernachtungskosten nicht steuerfrei erstattet, so kann dieser Werbungskosten steuerlich geltend machen. Beim Werbungskostenabzug ist der Ansatz der Pauschbeträge nicht

zulässig, sondern es können nur tatsächlich entstandene und nachgewiesene Kosten angesetzt werden.

37 Tabelle der länderbezogenen Pauschbeträge

Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen bei einer Abwesenheitsdauer je Kalendertag von			Pauschbetrag für Übernachtungskosten
	mindestens 24 Stunden	weniger als 24, aber mindestens 14 Stunden	weniger als 14, aber mindestens 8 Stunden	
	€	€	€	€
Afghanistan	30	20	10	95
Ägypten	30	20	10	50
Äthiopien	30	20	10	175
Albanien	23	16	8	110
Algerien	48	32	16	80
Andorra	32	21	11	82
Angola	71	48	24	190
Antigua und Barbuda	42	28	14	85
Argentinien	36	24	12	125
Armenien	24	16	8	90
Aserbaidtschan	36	24	12	135
Australien				
– Melbourne	42	28	14	105
– Sydney	42	28	14	115
– im Übrigen	42	28	14	100
Bahrain	36	24	12	70
Bangladesch	30	20	10	75
Barbados	42	28	14	110
Belgien	42	28	14	100
Benin	33	22	11	75
Bolivien	24	16	8	65
Bosnien und Herzegowina	24	16	8	70
Botsuana	33	22	11	105
Brasilien				
– Brasilia	38	25	13	130
– Rio de Janeiro	41	28	14	140
– Sao Paulo	38	25	13	95
– im Übrigen	36	24	12	100
Brunei	36	24	12	85
Bulgarien	22	15	8	72
Burkina Faso	30	20	10	70
Burundi	35	24	12	75
Chile	38	25	13	80
China				
– Chengdu	32	21	11	85
– Hongkong	72	48	24	150
– Peking	39	26	13	115
– Shanghai	42	28	14	140
– im Übrigen	33	22	11	80
Costa Rica	32	21	11	60

Côte d'Ivoire	36	24	12	90
Dänemark				
– Kopenhagen	42	28	14	140
– im Übrigen	42	28	14	70
Dominica	36	24	12	80
Dominikanische Republik	30	20	10	100
Dschibuti	39	26	13	120
Ecuador	39	26	13	70
El Salvador	36	24	12	65
Eritrea	30	20	10	110
Estland	27	18	9	85
Fidschi	32	21	11	57
Finnland	45	30	15	150
Frankreich				
– Paris	48	32	16	100
– Straßburg	39	26	13	75
– im Übrigen	39	26	13	100
Gabun	48	32	16	100
Gambia	18	12	6	70
Georgien	30	20	10	140
Ghana	30	20	10	105
Grenada	36	24	12	105
Griechenland				
– Athen	42	28	14	135
– im Übrigen	36	24	12	120
Guatemala	33	22	11	90
Guinea	36	24	12	70
Guinea-Bissau	30	20	10	60
Guyana	36	24	12	90
Haiti	48	32	16	105
Honduras	30	20	10	100
Indien				
– Chennai	30	20	10	135
– Kalkutta	33	22	11	120
– Mumbai	35	24	12	150
– Neu Delhi	35	24	12	130
– im Übrigen	30	20	10	120
Indonesien	39	26	13	110
Iran	30	20	10	120
Irland	42	28	14	130
Island	77	52	26	165
Israel				
– Tel Aviv	45	30	15	110
– im Übrigen	33	22	11	75
Italien				
– Mailand	36	24	12	140
– Rom	36	24	12	108
– im Übrigen	36	24	12	100

Jamaika	48	32	16	110
Japan				
– Tokio	51	34	17	130
– im Übrigen	51	34	17	90
Jemen	24	16	8	95
Jordanien	36	24	12	85
Kambodscha	36	24	12	85
Kamerun				
– Jaunde	41	28	14	115
– im Übrigen	41	28	14	90
Kanada				
– Ottawa	36	24	12	105
– Toronto	41	28	14	135
– Vancouver	36	24	12	125
– im Übrigen	36	24	12	100
Kap Verde	30	20	10	55
Kasachstan	30	20	10	110
Katar	45	30	15	100
Kenia	36	24	12	120
Kirgisistan	18	12	6	70
Kolumbien	24	16	8	55
Kongo, Republik	57	38	19	113
Kongo, Demokratische Republik	60	40	20	155
Korea, Demokratische Volksrepublik	42	28	14	90
Korea, Republik	66	44	22	180
Kroatien	29	20	10	57
Kuba	42	28	14	80
Kuwait	42	28	14	130
Laos	27	18	9	60
Lesotho	24	16	8	70
Lettland	18	12	6	80
Libanon	40	27	14	80
Libyen	45	30	15	100
Liechtenstein	47	32	16	82
Litauen	27	18	9	100
Luxemburg	39	26	13	87
Madagaskar	35	24	12	120
Malawi				
– Blantyre	30	20	10	100
– im Übrigen	30	20	10	80
Malaysia	27	18	9	55
Malediven	38	25	13	93
Mali	39	26	13	80
Malta	30	20	10	90
Marokko	42	28	14	90
Mauretanien	36	24	12	85
Mauritius	48	32	16	140

Mazedonien	24	16	8	95
Mexiko	36	24	12	110
Moldau, Republik	18	12	6	90
Monaco	41	28	14	52
Mongolei	27	18	9	55
Montenegro	29	20	10	95
Mosambik	30	20	10	80
Myanmar	39	26	13	75
Namibia	29	20	10	85
Nepal	32	21	11	72
Neuseeland	36	24	12	95
Nicaragua	30	20	10	100
Niederlande	39	26	13	100
Niger	30	20	10	55
Nigeria				
– Lagos	42	28	14	180
– im Übrigen	42	28	14	100
Norwegen	72	48	24	170
Österreich				
– Wien	36	24	12	93
– im Übrigen	36	24	12	70
Oman	48	32	16	120
Pakistan				
– Islamabad	24	16	8	150
– im Übrigen	24	16	8	70
Panama	45	30	15	110
Papua-Neuguinea	36	24	12	90
Paraguay	24	16	8	50
Peru	36	24	12	90
Philippinen	30	20	10	90
Polen				
– Warschau, Krakau	30	20	10	90
– im Übrigen	24	16	8	70
Portugal				
– Lissabon	36	24	12	95
– im Übrigen	33	22	11	95
Ruanda	27	18	9	70
Rumänien				
– Bukarest	26	17	9	100
– im Übrigen	27	18	9	80
Russische Föderation				
– Moskau (außer Gästewohnungen der Deutschen Botschaft)	48	32	16	135
– Moskau (Gästewohnungen der Deut- schen Botschaft)	33	22	11	0
– St. Petersburg	36	24	12	110
– im Übrigen	36	24	12	80

Sambia	36	24	12	95
Samoa	29	20	10	57
São Tomé – Príncipe	42	28	14	75
San Marino	41	28	14	77
Saudi-Arabien				
– Djidda	48	32	16	80
– Riad	48	32	16	95
– im Übrigen	47	32	16	80
Schweden	60	40	20	160
Schweiz				
– Bern	42	28	14	115
– Genf	51	34	17	110
– im Übrigen	42	28	14	110
Senegal	42	28	14	90
Serbien	30	20	10	90
Sierra Leone	36	24	12	90
Simbabwe	24	16	8	130
Singapur	48	32	16	120
Slowakische Republik	24	16	8	130
Slowenien	30	20	10	95
Spanien				
– Barcelona, Madrid	36	24	12	150
– Kanarische Inseln	36	24	12	90
– Palma de Mallorca	36	24	12	125
– im Übrigen	36	24	12	105
Sri Lanka	24	16	8	60
St. Kitts und Nevis	36	24	12	100
St. Lucia	45	30	15	105
St. Vincent und die Grenadinen	36	24	12	110
Sudan	32	21	11	120
Südafrika				
– Kapstadt	30	20	10	90
– im Übrigen	30	20	10	80
Suriname	30	20	10	75
Syrien	27	18	9	100
Tadschikistan	24	16	8	50
Taiwan	39	26	13	110
Tansania	33	22	11	90
Thailand	32	21	11	120
Togo	33	22	11	80
Tonga	32	21	11	36
Trinidad und Tobago	36	24	12	100
Tschad	48	32	16	140
Tschechische Republik	24	16	8	97
Türkei				
– Izmir, Istanbul	41	28	14	100
– im Übrigen	42	28	14	70
Tunesien	33	22	11	70

Turkmenistan	28	19	10	60
Uganda	33	22	11	130
Ukraine	36	24	12	85
Ungarn	30	20	10	75
Uruguay	36	24	12	70
Usbekistan	30	20	10	60
Vatikanstaat	36	24	12	108
Venezuela	46	31	16	150
Vereinigte Arabische Emirate	42	28	14	145
Vereinigte Staaten von Amerika				
– San Francisco	36	24	12	120
– Boston, Washington	54	36	18	120
– Houston, Miami	48	32	16	110
– New York Staat, Los Angeles	48	32	16	150
– im Übrigen	36	24	12	110
Vereinigtes Königreich von Großbritannien und Nordirland				
– Edinburgh	42	28	14	170
– London	60	40	20	152
– im Übrigen	42	28	14	110
Vietnam	36	24	12	125
Weißrussland	24	16	8	100
Zentralafrikanische Republik	29	20	10	52
Zypern	36	24	12	110