

«ZMSD/Vorschau der Anschrift des Mandante»

Hagen, 20.9.2013

### Mandantenrundschriften Nr. 3/2013

**Absetzbarkeit von Arbeitszimmerkosten • „Richtige“ Bilanz und subjektiver Fehlerbegriff • Schuldzinsen nach Veräußerung eines Mietobjektes • Aktuelle Steuergesetze • Aus für die Cash-GmbH • Umstellung auf SEPA • Firmenwagenbesteuerung**

Sehr geehrte«ZMSD/Briefanrede»,

überraschend hat der Gesetzgeber nach einem langwierigen und politisch geprägten Gesetzgebungsverfahren nun doch noch wesentliche Teile des eigentlich schon gescheiterten Jahressteuergesetzes 2013 verabschiedet - allerdings unter einem neuen Namen. Bundesrat und Bundestag haben jetzt zentrale Vorhaben aus dem einstigen Entwurf zum Jahressteuergesetz 2013 in das „Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz“ aufgenommen und verabschiedet.

Im vorliegenden Rundschreiben gehen wir zudem ausführlich auf die neuen Rahmenbedingungen für Zahlungen innerhalb Europas ab dem 1.2.2014 ein. Durch die Schaffung eines einheitlichen Zahlungsraumes (SEPA) ergeben sich vor allem bei Euro-Überweisungen und bei Lastschriften deutliche Umstellungen. Auf diese müssen sich hauptsächlich Unternehmen nun einstellen. So bedarf es einer Anpassung der EDV und weiterer organisatorischer Vorkehrungen. Notwendige Umstellungen müssen für den jeweiligen Fall geprüft und unmittelbar umgesetzt werden, um einen reibungslosen Ablauf der Geschäftstätigkeit zu gewährleisten.

Weiterhin hat der Bundesfinanzhof seine Rechtsprechung zur Firmenwagenbesteuerung in einem wichtigen Punkt geändert: Wird einem Arbeitnehmer ein Firmenwagen auch zur privaten Nutzung überlassen, so ist der geldwerte Vorteil unabhängig davon, ob tatsächlich eine private Nut-

WALDEMAR STEINERT  
Steuerberater  
Dipl. Finanzwirt

JÖRG VARGA  
Steuerberater  
Dipl. Finanzwirt

JOACHIM MUSTER \*<sup>1</sup>  
Steuerberater

BRIGITTE SCHEPERS \*<sup>2</sup>  
Steuerberaterin

TANJA VAN EIK \*<sup>2</sup>  
Dipl.-Kauffrau  
Steuerberaterin

in Kooperation mit  
CRAMER RECHTSANWALTS-  
GESELLSCHAFT mbH

Feithstr. 82 58095 Hagen  
Tel. (0 23 31) 98 86 - 0  
Fax (0 23 31) 8 26 53

e-mail:  
[info@steinert-online.com](mailto:info@steinert-online.com)  
[www.steinert-online.com](http://www.steinert-online.com)

Steinert Steuerberatungs-  
gesellschaft mbH  
Amtsgericht Hagen  
HRB 3751  
Geschäftsführer:  
Dipl. Finanzwirt  
Waldemar Steinert  
Dipl. Finanzwirt  
Jörg Varga

\*<sup>1</sup> freier Mitarbeiter  
\*<sup>2</sup> Angestellte(-r)

zung erfolgt, nach der 1%-Regelung zu versteuern. Nur durch Führen eines Fahrtenbuchs besteht die Möglichkeit nachzuweisen, dass tatsächlich keine private Nutzung des Fahrzeugs erfolgt.

---

#### **Für alle Steuerpflichtigen**

---

- 1 SEPA: Neue Regeln im Zahlungsverkehr
- 2 Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz verabschiedet
- 3 Steuerfahndung: Ermittlungsmethoden müssen verhältnismäßig sein
- 4 Ehescheidung - welche Kosten steuerlich absetzbar sind
- 5 Fehler des Finanzamts muss der Steuerpflichtige nicht korrigieren
- 6 Nur die erstmalige Berufsausbildung bzw. das Erststudium fallen unter das Werbungskostenabzugsverbot
- 7 Krankheitskosten in vollem Umfang als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig?

---

#### **Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer**

---

- 8 Arbeitszimmer - welche Kosten abgezogen werden können
- 9 Doppelte Haushaltsführung: Anerkennung bei Alleinstehenden
- 10 Steuerlicher Nachteilsausgleich bei Privatnutzung betrieblicher Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge
- 11 Betriebsveranstaltungen: Grenzen der Lohnsteuerpauschalierung

---

#### **Für Unternehmer und Freiberufler**

---

- 12 SEPA: Prozessumstellungen in Unternehmen
- 13 Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz: Verschärfung der Anforderungen an umsatzsteuerliche Rechnungen
- 14 Warenexport in der EU: Ab 1.10.2013 gelten neue Regeln für den Nachweis der Steuerfreiheit bei innergemeinschaftlichen Lieferungen
- 15 Rechtsprechung
- 16 Erbschaftsteuer: Verhinderung der Cash-GmbH - Auswirkungen auf „normale“ Unternehmen
- 17 Weiterarbeit nach begünstigter Betriebsveräußerung
- 18 Umsatzsteuerliche Auswirkungen durch den Beitritt der Republik Kroatien zur Europäischen Union zum 1.7.2013
- 19 Gewerbesteuer: Abgrenzung zwischen gewerblichen und freiberuflichen Einkünften
- 20 Finanzverwaltung veröffentlicht Richtsatzsammlung
- 21 Elektronische Übermittlung an die Finanzverwaltung ab September nur noch authentifiziert mit elektronischem Zertifikat möglich

---

#### **Für Personengesellschaften**

---

- 22 Erleichterte steuerneutrale Generationennachfolge bei Personengesellschaften
- 23 Verbilligte Vermietung in Betriebsaufspaltungsfällen
- 24 Risikolebensversicherung einer freiberuflichen Sozietät auf das Leben eines Partners

---

#### **Für Hauseigentümer**

---

- 25 Steuerfragen rund um Vermietung, Selbstnutzung oder Veräußerung von Grundstücken in Spanien
- 26 Schuldzinsen nach Veräußerung einer Immobilie als nachträgliche Werbungskosten
- 27 Einkünfteerzielungsabsicht bei teilweisem Leerstand
- 28 Vorfälligkeitsentschädigung: Keine Werbungskosten bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

- 29 Restriktive Regelungen für Ferienwohnung
- 30 Steuerermäßigung für Dichtheitsprüfung von Abwasserleitungen

---

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

---

- 31 Organschaft: Rückwirkende notarielle Berichtigung der Mindestlaufzeit eines Gewinnabführungsvertrags steuerlich unwirksam
- 32 Keine Organschaft mit GmbH & atypisch stiller Gesellschaft
- 33 Pflicht zur Änderung der Gewinnabführungsverträge bei der Organschaft: Klarstellung des BMF zu den Übergangsregelungen
- 34 Zur Kombination von vGA und Schenkungsteuer
- 35 Erbschaftsteuer: Änderungen durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz
- 36 Entscheidung über Gesetz zur Verkürzung der Aufbewahrungsfristen vertagt
- 37 Bestimmung der Beteiligungshöhe bei § 17 EStG: Anwartschaften bleiben unberücksichtigt
- 38 Gesellschafterebene: Anwendung des Teilabzugsverbots bei Nutzungsüberlassungen
- 39 Gesellschafterebene: Keine Anwendung des Teilabzugsverbots bei Substanzverlusten von Darlehensforderungen
- 40 Dienstwagengestellung für GmbH-Geschäftsführer: Bei Privatnutzungsurlaubnis ohne Fahrtenbuch gilt 1 %-Regelung

---

#### **Aktuelle Entwicklungen zur Firmenwagenbesteuerung**

---

- 41 Aktuelle Entwicklungen in der Rechtsprechung zur Firmenwagenbesteuerung erfordern die Überprüfung des Lohnsteuerabzugs
- 42 Dienstwagenbesteuerung - Anwendung der 1 %-Regelung auch bei fehlender privater Nutzung
- 43 1 %-Regelung bei Gebrauchtfahrzeugen
- 44 Nutzung mehrerer betrieblicher Kraftfahrzeuge durch Einzelunternehmer
- 45 Anforderungen an ein Fahrtenbuch
- 46 Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

---

## **Für alle Steuerpflichtigen**

---

### **1 SEPA: Neue Regeln im Zahlungsverkehr**

#### **a) Was ist SEPA?**

Derzeit gelten für Überweisungen und Lastschriften im europäischen Binnenmarkt unterschiedliche Vorgaben und Preise.

Zum 1.2.2014 wird als weiterer Baustein zum Zusammenwachsen des Binnenmarkts innerhalb der EU der einheitliche Euro-Zahlungsverkehrsraum SEPA verwirklicht. Die Abkürzung SEPA steht für „Single European Payments Area“, also einheitlicher europäischer Euro-Zahlungsraum. Ziel der Einführung von SEPA ist die Schaffung von mehr Wettbewerb und Effizienz. Gerade für Unternehmen sollen sich Kostensenkungen ergeben.

Damit entsteht eine einheitliche europäische Zahlungslandschaft für Euro-Zahlungen. SEPA-Länder sind:

- 1) die 28 EU-Mitgliedstaaten: Belgien, Bulgarien, Dänemark, Deutschland, Estland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Irland, Italien, Kroatien, Lettland, Litauen, Luxemburg, Malta, Niederlande, Österreich, Polen, Portugal, Rumänien, Schweden, Slowakei, Slowenien, Spanien, Tschechien, Ungarn, Vereinigtes Königreich von Großbritannien und Zypern,
- 2) die EWR-Staaten: Island, Liechtenstein, Norwegen und

3) die weiteren Staaten/Gebiete: Schweiz, Monaco, Mayotte, Saint-Pierre und Miquelon.

Mit der Einführung des SEPA können Privatpersonen und Unternehmen als Kunden der Kreditinstitute dann auf Zahlungsinstrumente zurückgreifen, die europaweit zu vergleichbaren Bedingungen zur Verfügung stehen.

Zahlungen innerhalb Europas sollen dann genauso schnell, einfach und zu gleichen Preisen abgewickelt werden, wie Zahlungen innerhalb Deutschlands.

**b) Neue Kontokennung: IBAN/BIC**

Kern der SEPA-Zahlungen ist die Verwendung von IBAN/BIC als Ersatz für die Kontonummer und Bankleitzahl.

Bei der SEPA-Überweisung und der SEPA-Lastschrift werden die Kontoverbindungen von Zahler und Zahlungsempfänger durch die IBAN (International Bank Account Number, internationale Bankkontonummer) und den BIC (Business Identifier Code, internationale Bankleitzahl) identifiziert anstatt wie bisher anhand von Kontonummer und Bankleitzahl.

IBAN und BIC können bereits jetzt verwendet werden. Diese sind leicht auffindbar:

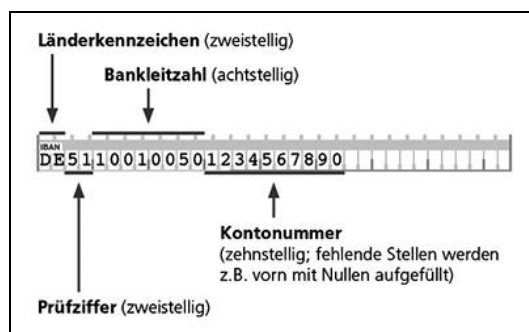
- Bei einer Überweisung können IBAN und BIC den Geschäftspapieren des Vertragspartners, wie etwa der Rechnung oder dem Briefkopf, entnommen werden. Sind sie dort nicht angegeben, müssen diese beim Geschäftspartner angefragt werden.
- Soll Geld auf das eigene Konto fließen, muss die eigene IBAN und BIC angegeben werden. Diese findet sich auf dem Kontoauszug oder im Online-Banking, etwa unter „Meine Daten“ oder „Kontodetails“, je nachdem, wie dieser Bereich bei dem Zahlungsdienstleister benannt ist. Zudem sind diese Angaben inzwischen auch auf den Bankkundenkarten der meisten Zahlungsdienstleister aufgedruckt.

**Hinweis:**

Der BIC existiert nur noch für eine Übergangszeit: Nach dem 1.2.2014 ist die Angabe des BIC zur Identifizierung der Kontoverbindung für Inlandszahlungen und nach dem 1.2.2016 für grenzüberschreitende Zahlungen nicht mehr erforderlich.

Die IBAN ist je nach Land unterschiedlich lang, vom Prinzip her aber immer gleich aufgebaut: Sie besteht aus einem internationalen Teil, der sich aus einem Länderkennzeichen und einer Prüfziffer zusammensetzt, und einem nationalen Teil, der individuelle Kontodetails enthält.

In Deutschland sind das die Bankleitzahl und die Kontonummer. Eine deutsche IBAN hat immer 22 Stellen und ist wie folgt aufgebaut:



**Hinweis:**

SEPA-Zahlungen können nur in Euro abgewickelt werden. Zahlungen in anderen europäischen Währungen, wie britisches Pfund oder norwegische Krone, sind auch zukünftig nur mit einer Auslandsüberweisung möglich.

### **c) Umstellung für Privatpersonen**

Seit Januar 2008 können Überweisungen in Euro innerhalb Deutschlands und grenzüberschreitend in alle SEPA-Teilnehmerländer per SEPA-Überweisung durchgeführt werden. Ab 1.2.2014 löst die SEPA-Überweisung das nationale Überweisungsverfahren in den Euroländern endgültig ab.

Es bleibt den Verbrauchern in Deutschland jedoch auf Grund einer Übergangsregelung ausreichend Zeit, sich auf diese Neuerungen einzustellen. Denn die Zahlungsdienstleister werden voraussichtlich noch bis Februar 2016 die Kontonummer und Bankleitzahl von Verbrauchern akzeptieren und diese kostenlos in die entsprechende IBAN umwandeln. Auf den BIC kann bei Inlandsüberweisungen ab Februar 2014 verzichtet werden, hingegen bei grenzüberschreitenden SEPA-Überweisungen erst ab Februar 2016. Bestehende Daueraufträge wandeln die Kreditinstitute regelmäßig automatisch in SEPA-Daueraufträge um.

#### **Hinweis:**

Wesentlicher Vorteil des neuen Verfahrens sind geringere Kosten und kürzere Bearbeitungszeiten: Bei einer SEPA-Überweisung macht es keinen Unterschied – weder bei den Entgelten noch bei der Ausführungsfrist – ob eine Euro-Überweisung in ein anderes SEPA-Teilnehmerland, sofern dies zur Europäischen Union oder zum Europäischen Wirtschaftsraum gehört, oder im Inland getätigt wird. Bei beleglosen Überweisungen, also z.B. im Online-Banking, gilt die Vorgabe in der Europäischen Union und im Europäischen Wirtschaftsraum, dass der Zahlungsempfänger bereits nach einem Bankarbeitstag über den Überweisungsbetrag verfügen kann. Im Falle eines beim Zahlungsdienstleister eingereichten beleghaften Überweisungsträgers verlängert sich die Ausführungsfrist auf maximal zwei Bankarbeitstage.

Wesentliche Änderungen ergeben sich auch beim Lastschriftverfahren. Möglich sind nun auch grenzüberschreitende Lastschriften. Wer regelmäßige Zahlungen z.B. in ein Nachbarland im Euroraum entrichten muss, kann die fälligen Beträge von seinem Inlandszahlungskonto als SEPA-Lastschrift abbuchen lassen.

Die rechtliche Legitimation für den Einzug von SEPA-Lastschriften ist das Mandat, das die Zustimmung des Zahlers gegenüber dem Zahlungsempfänger zum Einzug fälliger Forderungen mittels Lastschrift und die Weisung an seinen Zahlungsdienstleister (Zahlstelle) zur Einlösung durch Belastung seines Zahlungskontos enthält. Für die Zahler ist die Umstellung auf die SEPA-Basislastschrift jedoch mit keinerlei Aufwand verbunden. Nach der bereits erfolgten Änderung der Geschäftsbedingungen der Zahlungsdienstleister können die einmal erteilten Einzugsermächtigungen auch für den Einzug von SEPA-Basislastschriften genutzt werden.

#### **Hinweis:**

SEPA-Basislastschriften, bei denen ein gültiges Mandat vorliegt, können bis zu acht Wochen nach dem Belastungstag ohne Angabe von Gründen zurückgegeben werden. Fehlt das unterschriebene Mandat, verlängert sich die Frist auf 13 Monate.

### **d) Umstellung für Vereine**

Besonders betroffen von der SEPA-Umstellung sind Vereine, da diese in großem Umfang vom Lastschriftverfahren Gebrauch machen. An folgende Umstellungsschritte ist zu denken:

- Die Vereinssoftware mit der Mitgliederverwaltung muss auf SEPA umgestellt werden. Dabei sollte darauf geachtet werden, dass die bestehenden Daten (Kontoverbindungen der Mitglieder) von der Software automatisch in IBAN und BIC umgewandelt werden können.
- Es muss bei der Deutschen Bundesbank unter [www.glaeubiger-id.bundesbank.de](http://www.glaeubiger-id.bundesbank.de) eine Gläubiger-Identifikationsnummer beantragt werden, um zukünftig SEPA-Lastschriften durchführen zu können.
- Lastschrifteinzüge sind rechtzeitig dem Zahlungspflichtigen mitzuteilen. Ausreichend ist ein Hinweis auf der Mitgliederversammlung oder in einer Mitgliederzeitschrift. Die Ankündigung könnte wie folgt lauten: „Wir ziehen den Mitgliedsbeitrag jährlich zum

1. März ein. Fällt dieser nicht auf einen Bankarbeitstag, erfolgt der Einzug am unmittelbar darauf folgenden Bankarbeitstag.“

- SEPA-Lastschriften werden ausschließlich per Online-Banking bei der Bank eingereicht. Die Einreichung per Beleg oder Datenträger ist nicht mehr möglich. Daher wird ein Programm benötigt, um die Daten in dem vorgeschriebenen Format aufbereiten zu können. Oft wird dies durch die Vereinssoftware erledigt.
- „SEPA-Mandate“ ersetzen zukünftig die bekannten Einzugsermächtigungen. Vorhandene unterschriebene Einzugsermächtigungen können in Mandate umgewandelt werden. Bei bestehenden Lastschriftermächtigungen muss zwingend eine unterschriebene Einzugsermächtigung im Original vorliegen. Nur diese Einzugsermächtigung ist für die Umwidmung in eine SEPA-Basislastschrift zulässig. Für neue Mitglieder sollte ab sofort das Kombi-Mandat (bisherige Einzugsermächtigung in Verbindung mit SEPA-Lastschrift) verwendet werden. Sobald der Einzug der Beträge auf SEPA-Lastschriften umgestellt wurde, reicht für neue Mitglieder das SEPA-Basislastschrift-Mandat. Muster hierfür sind bei den Banken erhältlich. Insofern müssen Mitgliedsantragsformulare textlich umgestellt werden.

## 2 Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz verabschiedet

Nach einem langen und überaus politisch geprägten Gesetzgebungsverfahren ist nun eine Einigung in zahlreichen steuerlichen Änderungsvorhaben erzielt worden, insbesondere mit dem Beschluss des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes werden nun wichtige Gesetzesvorhaben in die Tat umgesetzt. Damit besteht für die Praxis nach einer langen Periode der Unsicherheit endlich wieder Klarheit über die gesetzlichen Rahmenbedingungen. Die wesentlichen, für alle Steuerpflichtigen geltenden Änderungen sind:

- **Prozesskosten:** Der Bundesfinanzhof hatte mit Urteil vom 12.5.2011 (Aktenzeichen VI R 42/10) zu Gunsten der Steuerpflichtigen entschieden, dass Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastungen anerkannt werden können. Entgegen dieser Rechtsprechung wurde nun festgelegt, dass Prozesskosten ab dem Jahr 2013 grundsätzlich unberücksichtigt bleiben. Ein steuerlicher Abzug ist nur unter der engen Bedingung möglich, dass ohne einen solchen für den Steuerpflichtigen die Gefahr bestünde, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse nicht mehr befriedigen zu können.
- **Umsatzsteuer auf Kunstgegenstände und Sammlungsstücke:** Aktuell werden Umsätze mit Kunstgegenständen generell mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 % belastet. Die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes wird wegen EU-rechtlicher Vorgaben beschränkt. Konkret werden ab dem 1.1.2014 die Vermietung von Sammlungsstücken und Kunstgegenständen sowie die Lieferung von Sammlungsstücken dem Regelsteuersatz von 19 % unterworfen. Gleiches gilt für die Lieferung von Kunstgegenständen durch gewerbliche Kunsthändler (Wiederverkäufer). Weiterhin anwendbar ist dagegen der ermäßigte Steuersatz von 7 % bei der Lieferung von Kunstgegenständen durch den Urheber selbst – insbesondere also den Künstler – bzw. seinen Rechtsnachfolger oder durch einen Unternehmer, der kein Wiederverkäufer ist.
- **Soldaten und Freiwilligendienst-Leistende:** Die Steuerbefreiung für Soldaten und Freiwilligendienst-Leistende ist neu geregelt worden: Beim freiwilligen Wehrdienst wird nur der Wehrsold befreit, beim Freiwilligendienst das Taschengeld und vergleichbare Geldleistungen. Steuerpflichtig sind hingegen z.B. Wehrdienstzuschläge, besondere Zuwendungen sowie Unterkunft und Verpflegung.
- **Pflegepauschbetrag:** Der Pflegepauschbetrag i.H.v. von 924 € im Jahr, der bei Pflege einer hilflosen Person auf Antrag anstelle der tatsächlich entstandenen außergewöhnlichen Belastungen zum Abzug gebracht werden kann, kann nun auch bei Pflege in einem anderen EU-Staat oder EWR-Staat in Anspruch genommen werden. Die bisherige Regelung, wonach nur die Pflege in einer inländischen Wohnung des Steuerpflichtigen oder des Pflegebedürftigen begünstigt war, war unionsrechtswidrig.

### **3 Steuerfahndung: Ermittlungsmethoden müssen verhältnismäßig sein**

Steuerfahnder müssen die Persönlichkeitsrechte der Bürger beachten. Weil das Handeln der Steuerfahndung den Ruf eines Bürgers massiv schädigen kann, müssen die Steuerfahnder bei ihrer Arbeit in der Praxis mit der gebührenden Vorsicht vorgehen. Das hat jetzt der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 4.12.2012 (Aktenzeichen VIII R 5/10) betont. Entschieden wurde konkret, dass ein Auskunftersuchen, das von der Steuerfahndung im steuerlichen Ermittlungsverfahren gestellt wird, dann rechtswidrig ist, wenn es den Eindruck erweckt, dass trotz Einstellung eines Strafermittlungsverfahrens weiter wegen des Verdachts der Steuerhinterziehung ermittelt werde. Hierdurch wird nach Ansicht des Bundesfinanzhofs das Ansehen des Betroffenen erheblich gefährdet. Im Urteilsfall hatte sich der Verdacht einer Steuerhinterziehung oder leichtfertigen Steuerverkürzung nicht bestätigt. Dennoch hatte die Steuerfahndungsstelle bei einer Bank ein Auskunftersuchen gestellt. Dabei hätte als ein milderes und geeignetes Mittel ein Auskunftersuchen durch die Veranlagungsstelle zur Verfügung gestanden, mit dem die Persönlichkeitsrechte des Betroffenen geschont worden wären.

#### **Handlungsempfehlung:**

Der Finanzverwaltung und insbesondere der Steuerfahndungsstelle sind also deutliche Grenzen gesetzt, wenn die Schädigung eines Betroffenen zu befürchten ist. In diesen Fällen sollte man sich in jedem Fall vom Steuerberater beraten lassen. Sofern sich Maßnahmen der Steuerfahndung als unverhältnismäßig und damit rechtswidrig herausstellen, finden ggf. Verwertungsverbote Anwendung, d.h., die Ermittlungsergebnisse dürfen in einem eventuellen Strafverfahren nicht verwertet werden.

### **4 Ehescheidung – welche Kosten steuerlich absetzbar sind**

Das Finanzgericht Düsseldorf hat in zwei Urteilen Ehescheidungskosten und Prozesskosten als Folge einer Ehescheidung als außergewöhnliche Belastung anerkannt (Urteile vom 19.2.2013, Aktenzeichen 10 K 2392/12 E und Aktenzeichen 15 K 2052/12 E). Im Urteil 10 K 2392/12 E ging es um Prozesskosten, die im Zusammenhang mit der Auseinandersetzung des Vermögens bzw. mit dem Streit über den Zugewinnausgleich entstanden sind.

In diesem Zusammenhang ist auch auf das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts vom 21.2.2012 (Aktenzeichen 1 K 75/11) hinzuweisen, wonach die im Scheidungsverfahren aufgewendeten Anwaltskosten für einen Unterhaltsstreit als abzugsfähig anerkannt wurden.

Dagegen differenziert das Finanzgericht Münster in dem Urteil vom 21.8.2012 (Aktenzeichen 10 K 800/10) zwischen den mit dem Gerichtsverfahren zusammenhängenden Kosten (Gerichts- und Anwaltskosten für die Scheidung und den Versorgungsausgleich), welche als zwangsläufig absetzbar seien und allen weiteren mit der Scheidung zusammenhängenden Kosten, welche nicht als außergewöhnliche Belastung eingestuft werden.

#### **Handlungsempfehlung:**

Gegen diese Urteile ist die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig. Die steuerliche Berücksichtigung dieser Kosten ist letztlich also noch nicht geklärt. Vorsorglich sollten solche Kosten steuerlich geltend gemacht werden. Hinzuzuweisen ist darauf, dass der Gesetzgeber eine gesetzliche Einschränkung der Geltendmachung solcher Zivilprozesskosten einführen will.

### **5 Fehler des Finanzamts muss der Steuerpflichtige nicht korrigieren**

Ein Steuerpflichtiger, der in seinen Steuererklärungen die für die richtige Steuerfestsetzung erforderlichen Angaben macht, ist nicht verpflichtet, Fehler des Finanzamts richtigzustellen. Das betont der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 4.12.2012 (Aktenzeichen VIII R 50/10).

Der Entscheidung lag der folgende Fall zu Grunde: Ein selbständiger Facharzt gab zunächst keine Steuererklärungen ab und wurde dann geschätzt. Daraufhin wurde für 1999 eine Erklärung eingereicht, welche Einkünfte über ca. 1 Mio. DM auswies. Das Finanzamt hat diese positiven Einkünfte in dem Steuerbescheid jedoch als negative Einkünfte übernommen

und einen vortragsfähigen Verlust festgestellt. Diesen machte der Betroffene dann im Folgejahr geltend. Der Bundesfinanzhof stellte fest, dass dies keine Steuerhinterziehung darstelle, da sich für den Steuerzahler keine Korrekturpflicht – auch bei groben und offenkundigen – Fehlern des Finanzamts ergebe.

**Handlungsempfehlung:**

Mit der Abgabe einer vollständigen und ordnungsgemäßen Steuererklärung hat der Steuerzahler seine Erklärungspflichten erfüllt. Weicht die auf Grund der zutreffend erklärten Tatsachen durchgeführte Veranlagung des Steuerzahlers zu dessen Gunsten vom geltenden Recht ab, ergeben sich aus dem Verfahrensrecht keine weiteren Erklärungspflichten. Eine Berichtigungspflicht besteht aber dann, wenn die Erklärungen des Steuerpflichtigen unrichtig oder unvollständig waren.

**6 Nur die erstmalige Berufsausbildung bzw. das Erststudium fallen unter das Werbungskostenabzugsverbot**

Kosten der erstmaligen Berufsausbildung bzw. eines Erststudiums können nur betragsmäßig begrenzt bei der Einkommensteuer als Sonderausgaben berücksichtigt werden. Dies ist vor allem auch dann nachteilig, wenn in den Jahren der Berufsausbildung keine anderen Einkünfte zufließen, da Sonderausgaben zwar die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer mindern, nicht aber zu einem vortragsfähigen Verlust führen. Die Möglichkeit zum steuerlichen Abzug der Kosten geht also endgültig verloren, wenn in dem entsprechenden Jahr keine ausreichend hohen Einkünfte vorliegen.

Diese gesetzlichen Einschränkungen gelten aber ausdrücklich nur für Kosten einer erstmaligen Berufsausbildung bzw. eines Erststudiums. Folgt hingegen eine weitere Berufsausbildung bzw. ein weiteres Studium, so sind diese Kosten in vollem Umfang als Werbungskosten abzugsfähig, wenn die Ausbildung bzw. das Studium konkret auf einen Beruf vorbereiten soll und somit mit späteren Einkünften in Zusammenhang steht. Der Bundesfinanzhof bestätigte hinsichtlich der Frage, ob bereits ein Erststudium bzw. eine erstmalige Berufsausbildung vorgelegen hat, auch jüngst wieder sein weites Verständnis: Entscheidend ist allein, ob eine Ausbildung für eine bestimmte Berufstätigkeit stattgefunden hat. Nicht erforderlich ist ein Berufsausbildungsverhältnis nach dem Berufsbildungsgesetz oder eine bestimmte Ausbildungsdauer.

Beispielhaft anzuführen sind folgende Fälle:

- Im Urteilsfall des Bundesfinanzhofs vom 28.2.2013 (Aktenzeichen VI R 6/12) ging es um die Ausbildung der Steuerpflichtigen als Verkehrsflugzeugführerin. Die Klägerin hatte schon früher, von Mai bis September 1992, erfolgreich eine Ausbildung zur Flugbegleiterin absolviert. Letzteres erkannte das Gericht als erstmalige Berufsausbildung an.
- Mit Urteil vom 27.10.2011 (Aktenzeichen VI R 52/10) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass die Ausbildung zum Rettungssanitäter eine erstmalige Berufsausbildung ist. Der Steuerpflichtige absolvierte nach dem Abitur den Zivildienst beim Deutschen Roten Kreuz in der Zeit von September 2003 bis Juni 2004 als Rettungssanitäter, nachdem er die entsprechende Ausbildung nach Maßgabe der landesrechtlichen Ausbildungs- und Prüfungsverordnung für Rettungssanitäter erfolgreich absolviert hatte. Die Kosten der danach folgenden Ausbildung zum Verkehrsflugzeugführer konnten in unbegrenztem Umfang als Werbungskosten angesetzt werden.
- Wurde bereits ein Bachelorstudium erfolgreich absolviert, so handelt es sich bei einem anschließenden Masterstudium nicht um eine nur eingeschränkt berücksichtigungsfähige erstmalige Berufsausbildung. So ausdrücklich das Bundeszentralamt für Steuern im „Merkblatt Kindergeld 2013“ vom 18.2.2013.

**Hinweis:**

Als Kosten der Berufsausbildung kommen in Betracht: Studien- oder Kursgebühren, Fahrtkosten zum Studienort und Kosten für Literatur. Im Grundsatz müssen diese Kosten vom Steuerpflichtigen selbst getragen werden. Unerheblich ist aber, woher die Mittel stammen, mit denen der Steuerpflichtige die Aufwendungen begleicht. Hat dieser die Mittel geschenkt bekommen, steht dies dem Werbungskostenabzug nicht entgegen. Dies gilt auch dann, wenn ein Dritter die Aufwendungen für den Steu-



erpflichtigen übernommen hat, also unmittelbar an den Gläubiger des Steuerpflichtigen für diesen zahlt. So z.B. wenn die Eltern Berufsausbildungskosten des Kindes zahlen. Offen ist allerdings, ob auch solche Kosten als Werbungskosten des Steuerpflichtigen anerkannt werden, wenn ein Dritter in eigenem Namen einen Vertrag für den Steuerpflichtigen schließt und seine Zahlungspflicht begleicht.

**Handlungsempfehlung:**

Für **abgelaufene Jahre** ist anzuraten, entsprechende Kosten noch nachträglich als Werbungskosten geltend zu machen. Ggf. sind – soweit Steuererklärungen noch nicht abgegeben wurden – **rückwirkend Steuererklärungen abzugeben** und die Feststellung eines Verlustvortrags zu beantragen.

Gegen das generelle Abzugsverbot von Kosten für ein Erststudium bzw. eine erstmalige Berufsausbildung sind wegen verfassungsrechtlicher Bedenken mehrere Musterverfahren anhängig. Bei einem entsprechenden Ablehnungsbescheid des Finanzamts hinsichtlich der Kosten für eine Erstausbildung kommt ein Ruhen des Einspruchsverfahrens bis zur Entscheidung der Musterverfahren in Frage.

**7 Krankheitskosten in vollem Umfang als außergewöhnliche Belastung abzugs-fähig?**

Krankheitskosten sind als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig. Dies wird jedoch nur soweit zugelassen, als die sog. „zumutbare Belastung“ überschritten wird. Damit bleiben gerade bei höher verdienenden Steuerpflichtigen die Krankheitskosten im Ergebnis oft unberücksichtigt. Gegen die Kürzung des Abzugs von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung in Höhe der zumutbaren Belastung werden verfassungsrechtliche Bedenken geltend gemacht. Hierzu ist nun beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VI R 32/13 ein Revisionsverfahren anhängig. Welche Erfolgsaussichten dieses Verfahren hat, ist derzeit offen. Sowohl das Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Aktenzeichen 4 K 1970/10) als auch das Finanzgericht Hamburg (Aktenzeichen 1 K 28/12) hatten zuvor entschieden, dass der Ansatz einer zumutbaren Eigenbelastung auch bei Krankheitskosten verfassungsgemäß sei.

**Handlungsempfehlung:**

In einschlägigen Fällen sollte gegen eine Kürzung des Ansatzes Einspruch eingelegt und ein Ruhen des Verfahrens beantragt werden.

---

**Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer**

---

**8 Arbeitszimmer – welche Kosten abgezogen werden können**

Grundregel zum Arbeitszimmer
<p>Gesetzlich ist festgelegt, dass im Grundsatz die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung nicht geltend gemacht werden können. Anders ist dies nur in den folgenden zwei Ausnahmefällen:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Das häusliche Arbeitszimmer bildet den <b>Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung</b>. <b>Folge:</b> die Aufwendungen können in voller Höhe steuerlich berücksichtigt werden.</li> <li>2. Das häusliche Arbeitszimmer bildet zwar nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung, jedoch steht für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung. <b>Folge:</b> Die Aufwendungen sind bis zur Höhe von 1 250 € je Jahr als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar.</li> </ol> <p><b>Hinweis:</b> Nicht vom Abzugsverbot erfasst sind die Aufwendungen für die beruflich genutzten <b>Einrichtungsgegenstände</b> im Arbeitszimmer (z.B. Schreibtisch, Bücherregale, Klavier, Computer), bei denen es sich im steuerlichen Sinne um Arbeitsmittel handelt.</p>

**a) Aktuelle Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs**

Mehrere aktuelle Urteile zur steuerlichen Abziehbarkeit von Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer machen deutlich, welche Möglichkeiten man als Steuerzahler hat. Dabei hat der Bundesfinanzhof klargestellt: Ein Arbeitszimmer erkennt man nicht an Schreibtisch, Aktenschrank oder Bürostuhl. Auch Notenständer oder Bücher über Musik können Kennzeichen eines Arbeitszimmers sein. Entscheidend ist nicht das Mobiliar, entscheidend ist, dass es berufstypisch genutzt wird. Der Beruf einer Musikerin sieht anders aus als der einer Mathematiklehrerin und das Arbeitszimmer unterscheidet sich dementsprechend.

**b) Ohne Schreibtisch und Aktenschrank: Ein „häusliches Arbeitszimmer“ muss nicht zwingend wie ein Büro aussehen**

Auch ein innerhalb der Wohnung gelegenes „Übezimmer“, das eine Klarinettistin zur Lagerung von Noten, Partituren, CDs und musikwissenschaftlicher Literatur sowie zum Zurichten der Mundstücke und für das Erarbeiten, Einstudieren und Proben von Musikstücken nutzt, ist als häusliches Arbeitszimmer einzustufen. Ein häusliches Arbeitszimmer setzt nicht zwingend voraus, dass es mit bürotypischen Einrichtungsgegenständen ausgestattet ist und nur für Bürotätigkeiten genutzt wird. Das hat jetzt der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 10.10.2012 (Aktenzeichen VIII R 44/10) entschieden.

Diese Gerichtsentscheidung ist auch über den entschiedenen Einzelfall hinaus für die Anerkennung von häuslichen Arbeitszimmern interessant, weil allgemein angenommen wird, dass ein häusliches Arbeitszimmer typischerweise mit Büromöbeln eingerichtet ist, wobei der Schreibtisch regelmäßig das zentrale Möbelstück ist.

Der Bundesfinanzhof kommt in seinem Klarinettistinnen-Urteil nun aber zu dem Ergebnis, dass die Nutzung des Übezimmers durch die Musikerin der Nutzung eines „typischen“ Arbeitszimmers durch Angehörige anderer Berufsgruppen gleichkomme, und zwar aus den folgenden Gründen: Der Gebrauch des Übezimmers zur Lagerung von Noten, Partituren, CDs und musikwissenschaftlicher Literatur ist mit der Lagerung von Akten durch Angehörige bürotypischer Berufe vergleichbar. Außerdem erbringt die Klägerin mit der Nutzung des Raums für das Präparieren der Klarinettenmundstücke und das Erarbeiten, Einstudieren und Proben der von ihr ausgesuchten Musikstücke eine Vorbereitungshandlung, die eine unverzichtbare Grundlage für die spätere – außerhalb des Übezimmers – auszuübende und ihr Berufsbild prägende Tätigkeit darstellt, nämlich das Aufführen der Musik im Rahmen eines Orchesters. Deshalb unterscheidet sich die Nutzung des Übezimmers durch die Klägerin nicht wesentlich von der Nutzung von Räumen durch Angehörige anderer Berufe, bei denen die häusliche Vorbereitung – wie zum Beispiel bei Hochschullehrern, Dozenten oder Rechtsanwälten – im Arbeitszimmer geschieht und in der Vorbereitung und im Abfassen von Vorträgen, Vorlesungen oder Schriftsätzen liege.

In der Konsequenz gelten auch für das Übezimmer die Abzugsbeschränkungen für ein häusliches Arbeitszimmer. Nur sofern das Zimmer den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit darstellt, ist ein steuerlicher Abzug der auf das Zimmer entfallenen Kosten möglich. Sofern für die im Zimmer verrichteten Arbeiten kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, es sich insgesamt allerdings nicht um den Tätigkeitsmittelpunkt handelt, ist der Abzug auf 1 250 € beschränkt. Herauszustellen ist allerdings, dass bei der Qualifizierung des Mittelpunkts nicht auf zeitliche Aspekte abgestellt wird. Vielmehr wird geprüft, wo sich der qualifizierte Tätigkeitsort befindet. Dieser ist regelmäßig dort anzunehmen, wo die für das Berufsbild prägende Arbeit erledigt wird. Bei einem Lehrer z.B. liegt die prägende Arbeit im Unterrichten in der Schule. Unabhängig vom Umfang der Vorbereitungsmaßnahmen im häuslichen Arbeitszimmer bildet dieses nicht den Tätigkeitsmittelpunkt und ein Abzug ist auf 1 250 € begrenzt. Auch im entschiedenen Fall stellten die musikalischen Aufführungen im Rahmen eines Orchesters außerhalb des Übezimmers die für das Berufsbild einer Klarinettistin prägenden Arbeiten dar.

**Hinweis:**

In der Praxis ist zu beachten: Die Funktion eines Arbeitszimmers liegt typischerweise in der Erledigung von Büroarbeiten. Dies ist aber nicht zwingend, so dass der Einzelfall zu betrachten ist.

### c) **Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer in einem allein genutzten Zweifamilienhaus**

Von einem „häuslichen“ Arbeitszimmer kann begrifflich immer nur dann gesprochen werden, wenn dieses in den privaten Wohnbereich des Steuerzahlers eingebunden ist. Der Bundesfinanzhof hatte hierzu folgenden Fall zu beurteilen: Der Kläger erzielte neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Oberarzt Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Erfinder. Für die Erstellung von Patenten benötigte er zahlreiche Unterlagen und umfangreiche Fachliteratur, so dass er ein ausschließlich beruflich genutztes Büro unterhielt. Dieses befindet sich im Obergeschoss des von ihm und seiner Ehefrau bewohnten Zweifamilienhauses. Eine direkte Verbindung zwischen den zum Büro gehörenden Räumlichkeiten im Obergeschoss und dem Wohnbereich der Kläger im Erdgeschoss besteht nicht. Der Zugang zum Obergeschoss ist nur über einen separaten Treppenaufgang möglich, der über eine eigene Eingangstür verfügt. Diese befindet sich zwischen Garage und Hauswand und ist über einen überdachten Windfang zu erreichen. Hinsichtlich der Büro- und Wohnräume wurden zwei separate Mietverträge abgeschlossen. In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machte der Kläger die auf die Büroräume entfallenden Aufwendungen i.H.v. 15 312 DM als Betriebsausgaben bei seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit geltend. Das Finanzamt war dagegen der Ansicht, dass es sich um ein häusliches Arbeitszimmer handelt und daher der Abzug betragsmäßig begrenzt sei (aktuelle Grenze: 1 250 €).

Mit Urteil vom 15.1.2013 (Aktenzeichen VIII R 7/10) bestätigte der Bundesfinanzhof die Auffassung der Finanzverwaltung. Entscheidend dafür, dass ein häusliches Arbeitszimmer vorliegt, ist, dass dieses von den Privaträumen aus erreichbar ist, ohne dass das private Grundstück verlassen werden muss. Dieses Urteil bestätigt die bisherige Rechtsprechung:

- Eine unmittelbare Verbindung zur Wohnung ist nicht erforderlich: auch **Mansardenzimmer** oder Kellerräume im selben Haus stehen als Zubehörräume zu der Wohnung noch in einer räumlichen Verbindung, die sie als häusliches Arbeitszimmer einordnen lässt. Sogar die Lage der **Räume in einem Anbau**, der nicht vom Wohnhaus aus, sondern nur über einen separaten, straßenabgewandten Eingang vom Garten aus betreten werden kann, hat die Rechtsprechung noch für die Einbindung in die häusliche Sphäre als ausreichend angesehen.
- Jedoch stehen **getrennte Wohnungen in einem Mehrfamilienhaus** nicht in häuslicher Verbindung: Ein außerhäusliches Arbeitszimmer liegt vor, wenn der Steuerzahler in einem Mehrfamilienhaus – zusätzlich zu seiner privaten Wohnung – noch eine weitere Wohnung vollständig als Arbeitszimmer nutzt. Die erforderliche Verbindung zur häuslichen Sphäre ist in diesem Fall nicht allein deshalb gegeben, weil sich eine als Arbeitszimmer genutzte Wohnung in demselben Haus und unter demselben Dach wie die Privatwohnung des Steuerzahlers befindet.

#### **Hinweis:**

Entscheidend ist also die Regel: Ist ein Arbeitszimmer nur über eine der Allgemeinheit zugängliche Verkehrsfläche erreichbar, ist es nicht als „häusliches“ Arbeitszimmer einzustufen und die steuerliche Abzugsbeschränkung greift nicht.

## **9 Doppelte Haushaltsführung: Anerkennung bei Alleinstehenden**

Der Bundesfinanzhof bestätigte mit Urteil vom 16.1.2013 (Aktenzeichen VI R 46/12) seine für den Steuerzahler positive Entscheidungsreihe zur Anerkennung einer doppelten Haushaltsführung. Ein eigener Hausstand ist bei ledigen, erwachsenen, berufstätigen und wirtschaftlich selbständigen Steuerpflichtigen auch dann gegeben, wenn sie bei ihren betagten Eltern leben, dort über eigene Räume verfügen und die zusätzliche Wohnung am Beschäftigungsort lediglich als Schlafstätte genutzt wird. Nicht erforderlich ist der Nachweis einer finanziellen Beteiligung an den laufenden Haushalts- und Lebenshaltungskosten.

#### **Handlungsempfehlung:**

Zu beachten ist, dass sich ab 2014 die Rechtslage ändert. Ab dann ist gesetzlich festgeschrieben, dass eine finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung erforderlich ist. Die erfolgte Kostenbe-

teilung sollte entsprechend – z.B. durch Sammlung der Quittungen oder der Führung eines Haushaltsbuchs – dokumentiert werden.

## **10 Steuerlicher Nachteilsausgleich bei Privatnutzung betrieblicher Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge**

Das nun endgültig beschlossene Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz, welches die wesentlichen Änderungen des gescheiterten Jahressteuergesetzes 2013 aufgenommen hat, bringt für Arbeitnehmer und Arbeitgeber als Neuerung den folgenden Nachteilsausgleich bei Privatnutzung betrieblicher Elektro- und Elektrohybridfahrzeuge:

Bei der Ermittlung des Werts der Privatnutzung eines betrieblichen Elektrofahrzeugs nach der 1%-Regelung wird – erstmals anzuwenden ab dem Jahr 2013 – ein Abzug vom maßgeblichen Bruttolistenpreis vorgenommen. Damit wird berücksichtigt, dass die Anschaffungskosten eines Elektrofahrzeugs im Vergleich zu einem herkömmlichen betrieblichen Kfz höher sind. Bei Anschaffung bis 31.12.2013 können 500 € pro kWh der Batteriekapazität, maximal 10 000 €, vom Bruttolistenpreis abgezogen werden. Der Minderungsbetrag verringert sich bei Anschaffungen in den Folgejahren jeweils um 50 € pro kWh und der Höchstbetrag von 10 000 € um jeweils 500 €. Damit wird die Basis für die Anwendung der 1 %-Regelung gesenkt, was eine entsprechende Minderung der Lohnsteuer beim Arbeitnehmer bewirkt. In den Genuss dieser Förderung kommen sowohl

1. reine Elektroautos als auch
2. extern aufladbare Hybridfahrzeuge.

### **Hinweis:**

Bei Ermittlung der Privatnutzung nach der Fahrtenbuchmethode ist eine entsprechende Minderung der Gesamtkosten vorzunehmen.

## **11 Betriebsveranstaltungen: Grenzen der Lohnsteuerpauschalierung**

Übliche Zuwendungen im Rahmen einer Betriebsveranstaltung sind lohnsteuerfrei, wenn der Betrag von 110 € je Arbeitnehmer nicht überschritten wird. Übersteigt die Zuwendung diese Grenze, so ist der gesamte Betrag der Lohnsteuer zu unterwerfen. In diesem Fall kann die Lohnsteuer aber vom Arbeitgeber mit einem **Pauschalsatz von 25 %** erhoben werden. Dies ist regelmäßig steuerlich sehr vorteilhaft. In diesen Fällen ist Folgendes zu beachten:

- Die Pauschalierung der Lohnsteuer ist nicht abhängig von einem Antrag des Arbeitgebers; er bedarf daher keiner Zustimmung des Finanzamts.
- Der Arbeitgeber darf die Pauschalbesteuerung nachholen, solange keine Lohnsteuerbescheinigung ausgeschrieben ist, eine Lohnsteuer-Anmeldung noch berichtigt werden kann und noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten ist.
- Der pauschal besteuerte Arbeitslohn und die pauschale Lohnsteuer bleiben bei einer Einkommensteuer-Veranlagung des Arbeitnehmers außer Ansatz.
- Schuldner der pauschalen Lohnsteuer ist der Arbeitgeber, er hat die pauschale Lohnsteuer zu übernehmen. Es ist jedoch möglich, dass die pauschale Lohnsteuer im Innenverhältnis vom Arbeitnehmer getragen wird; hierdurch mindert sich allerdings nicht die steuerliche Bemessungsgrundlage.
- Neben der pauschalen Lohnsteuer sind auch der Solidaritätszuschlag und die Kirchensteuer zu entrichten.
- Durch die Pauschalierung der Lohnsteuer tritt Sozialversicherungsfreiheit ein.

Allerdings ist zu beachten, dass diese Pauschalierung der Lohnsteuer nur möglich ist bei einer Betriebsveranstaltung im steuerlichen Sinne. Der Begriff der Betriebsveranstaltung wird restriktiv ausgelegt. Die Einschränkungen ergeben sich, wie das Urteil des Finanzge-

richts München vom 17.2.2012 (Aktenzeichen 8 K 3916/08) zeigt, unter anderem, wenn im Rahmen einer Betriebsveranstaltung eine **Tombola** stattfindet. Im Urteilsfall hatten im Rahmen dieser Verlosung alle Arbeitnehmer Reisegutscheine für eine Urlaubs- bzw. Erholungsreise im Wert zwischen 11 733 DM (umgerechnet: 6 000 €) und 52 036 DM (umgerechnet: 26 000 €) erhalten (der Streitfall betraf das Jahr 1998). Hierzu stellt das Finanzgericht fest, dass eine Pauschalbesteuerung mit 25 % nicht in Frage kommt, wenn der Arbeitgeber im Rahmen einer Betriebsveranstaltung eine Tombola durchführt, bei der alle anwesenden Arbeitnehmer Gewinne in untypischem Umfang (i.d.R. mehr als ein Monatsgehalt) erhalten. Die Pauschalierung ist vielmehr nur dann möglich, wenn die Zuwendung im Rahmen einer Betriebsveranstaltung typisch ist.

Generell sind die Folgen einer solchen **betrieblichen Verlosung** wie folgt:

- Sachpreise bleiben steuerfrei, wenn es den Loggewinnen unter dem Gesichtspunkt des eigenbetrieblichen Interesses am Entlohnungscharakter fehlt. Dies ist aber nur dann gegeben, wenn der einzelne Sachpreis die für Aufmerksamkeiten geltende Grenze von 40 € nicht überschreitet. Bei Betriebsveranstaltungen sind die Aufwendungen des Arbeitgebers für die üblichen Sachpreise auf die zu beachtende 110 €-Freigrenze anzurechnen.
- Geldpreise sind unabhängig von ihrer Höhe stets individuell beim einzelnen Arbeitnehmer der Lohnsteuer zu unterwerfen. Eine Pauschalierung kommt nur dann in Betracht, wenn es sich um typische Zuwendungen im Rahmen einer Betriebsveranstaltung handelt.

**Hinweis:**

Im Urteilsfall ist darüber hinaus zu beachten, dass der Arbeitgeber die steuerlichen Folgen durch eine **Anrufungsauskunft** beim Finanzamt absichern wollte. Eine solche Anrufungsauskunft ist für die spätere Besteuerung bindend. Allerdings hat das Finanzgericht festgestellt, dass im vorliegenden Fall die Anrufungsauskunft keine Bindungswirkung entfaltet hat, da der Arbeitgeber einen anderen als den später verwirklichten Sachverhalt vorgetragen hatte. Einmal bewegten sich die Gewinne nicht wie angegeben zwischen 2 000 DM und 30 000 DM, sondern zwischen rund 11 000 DM und rund 52 000 DM (es ging um einen Fall aus dem Jahr 1998). Zum anderen wurde aus der Sachverhaltschilderung nicht klar, dass keine übliche Verlosung mit „Nieten“ (oder allenfalls Trostpreisen) beabsichtigt war.

---

## Für Unternehmer und Freiberufler

---

### 12 SEPA: Prozessumstellungen in Unternehmen

Durch die Einführung von SEPA entsteht ein gravierender Umstellungsbedarf in Unternehmen und im Handel. Vor allem dann, wenn Zahlungen in der Unternehmens-EDV generiert und anschließend elektronisch weitergegeben werden oder Zahlungsdaten von der Bank elektronisch in das eigene EDV-System eingelesen werden, müssen Anpassungen der Software und teilweise auch der Verfahrensabläufe erfolgen. Diese Anpassungen können sehr aufwendig und damit kostenintensiv sein.

**Handlungsempfehlung:**

Dringend anzuraten ist, dass die erforderlichen Umstellungsschritte möglichst umgehend unter Hinzuziehung des jeweiligen Softwareunternehmens oder der EDV-Abteilung für den individuellen Fall ermittelt werden. Für das einzelne Unternehmen muss festgelegt werden, welche Umstellungsschritte erforderlich sind und wer diese ausführen kann. Gerade dann, wenn die Kunden in diesen Prozess mit einbezogen werden, wie z.B. bei Lastschriftverfahren, bedarf die Umstellung eines ausreichenden zeitlichen Vorlaufs.

Folgende Punkte bedürfen einer Umstellung der EDV-Systeme bzw. der Prozesse:

- **Technische Anforderungen an das Datenformat:** Unternehmen müssen bei der Abwicklung von Überweisungen und Lastschriften im SEPA-Verfahren bestimmte technische Anforderungen einhalten. Bis zum 1.2.2014 muss technisch sichergestellt werden, dass bei der elektronischen Einlieferung von Zahlungen die IBAN und das ISO 20022 XML Format verwendet werden. Ansonsten können die Daten nicht bei der Bank eingeliefert werden.
- **Lohn- und Gehaltszahlungen:** Die im Lohn- und Gehaltsprogramm generierten Zahlungen müssen zukünftig im SEPA-Format erfolgen. Daher ist sicherzustellen, dass das Programm auf das neue Datenformat umgestellt wird und eine Konvertierung der bestehenden Bankdaten der Mitarbeiter in IBAN und BIC erfolgt, damit diese nicht bei allen Mitarbeitern erfragt werden müssen.
- **SEPA-Basislastschriften:** Die SEPA-Lastschrift, die seit November 2009 existiert, ist sowohl national als auch grenzüberschreitend nutzbar. Es gibt zwei SEPA-Lastschriftverfahren: das SEPA-Basislastschriftverfahren sowie das Firmenlastschriftverfahren. Das SEPA-Basislastschriftverfahren steht Verbrauchern und Unternehmen offen und enthält zahlreiche vom deutschen Einzugsermächtigungslastschriftverfahren bekannte Elemente. Eine SEPA-Basislastschrift kann – wie die Einzugsermächtigungslastschrift – innerhalb von acht Wochen nach Belastung an den Einreicher zurückgegeben werden. Ein Lastschrifteinzug ohne Mandat, d.h. eine unautorisierte Lastschrift, kann vom Zahler innerhalb von 13 Monaten nach der Kontobelastung zurückgegeben werden. SEPA-Lastschriften müssen eine bestimmte Zeit vor Fälligkeit bei der Zahlstelle vorliegen. Bei SEPA-Basislastschriften sind dies bei Erst- und Einmallaschriften fünf, bei Folgelastschriften zwei Interbankgeschäftstage. Voraussichtlich ab November 2013 kann diese Vorlaufzeit in Deutschland auf einen Interbankgeschäftstag verkürzt werden.
- **SEPA-Firmenlastschriften:** Die SEPA-Firmenlastschrift ist ausschließlich im Verkehr mit Unternehmen möglich und ähnelt dem heutigen Abbuchungsauftragsverfahren. Bei der SEPA-Firmenlastschrift besteht keine Möglichkeit der Rückgabe der Lastschrift. Die Zahlstelle ist verpflichtet, die Mandatsdaten bereits vor der Belastung auf Übereinstimmung mit der vorliegenden Zahlung zu prüfen. SEPA-Firmenlastschriften müssen der Zahlstelle einen Geschäftstag vor dem Fälligkeitstag vorliegen.
- Ein **SEPA-Lastschriftmandat** umfasst sowohl die Zustimmung des Zahlers zum Einzug der Zahlung per SEPA-Lastschrift an den Zahlungsempfänger als auch den Auftrag an den eigenen Zahlungsdienstleister zur Einlösung der Zahlung. Die verbindlichen Mandatstexte für die SEPA-Mandate (SEPA-Lastschriftmandat und SEPA-Firmenlastschriftmandat) stellt die jeweilige Bank zur Verfügung. Unternehmen müssen bei neuen Vertragsabschlüssen nach dem 1.2.2014 SEPA-Mandate verwenden.

**Hinweis:**

Bereits erteilte schriftliche Einzugsermächtigungen können als SEPA-Lastschriftmandate genutzt werden. In Deutschland ist durch eine Änderung der Allgemeinen Geschäftsbedingung der Zahlungsdienstleister sichergestellt, dass bestehende deutsche Einzugsermächtigungen auch für Einzüge im SEPA-Basislastschriftverfahren genutzt werden können. Es ist also nicht nötig, für die SEPA-Basislastschrift neue Mandate einzuholen – es sei denn, dass noch gar keine Einzugsermächtigung vorliegt (wie z.B. bei Neukunden). Lediglich eine Information des Zahlungsempfängers an den Zahler über die Umstellung unter Angabe der Gläubiger-Identifikationsnummer und der Mandatsreferenz hat vor dem ersten SEPA-Basis-Lastschrifteinzug zu erfolgen. Die AGB-Änderungen erfassen die im Abbuchungsauftragsverfahren erteilten Abbuchungsaufträge dagegen nicht.

- **Gläubiger-Identifikationsnummer:** Um als Zahlungsempfänger (z.B. Unternehmen, Handel) Lastschriften auf Basis der SEPA-Lastschriftverfahren nutzen zu können, benötigt der Zahlungsempfänger eine Gläubiger-Identifikationsnummer. Hierbei handelt es sich um eine kontounabhängige und eindeutige Kennung, die den Zahlungsempfänger als Lastschrift-Einreicher zusätzlich identifiziert. In Deutschland ist die Gläubiger-Identifikationsnummer bei der Deutschen Bundesbank über das Internet zu beantragen unter [www.glaeubiger-id.bundesbank.de](http://www.glaeubiger-id.bundesbank.de).

- **Elektronisches Lastschriftverfahren (ELV):** Die SEPA-Verordnung räumt die Möglichkeit ein, dass das im deutschen Einzelhandel stark genutzte Elektronische Lastschriftverfahren (ELV) bis zum 1.2.2016 weiter genutzt werden kann.

**Hinweis:**

Aus den aufgeführten Punkten ergibt sich unmittelbarer **Handlungsbedarf** für Unternehmen:

- Anpassung der eingesetzten EDV an die geänderten Datenformate,
- Anpassung der Datenbanken: Erfassung von IBAN und BIC bzw. Umsetzung der derzeitigen Kontonummer und Bankleitzahl in diese Informationen,
- Beantragung einer Gläubiger-Identifikationsnummer und
- Überprüfung der Lastschriftmandate.

### **13 Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz: Verschärfung der Anforderungen an umsatzsteuerliche Rechnungen**

Das jüngst verabschiedete Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz enthält Neuerungen zu den Anforderungen einer ordnungsgemäßen Rechnung, die der Umsetzung der geänderten sog. Rechnungsstellungsrichtlinie der Europäischen Union in nationales Recht dient.

**Hinweis:**

Diese Änderungen sind für die Praxis sehr wichtig, da die Anforderungen an eine Rechnung keine reine Formalität darstellen. Vielmehr ist ein Vorsteuerabzug nur dann möglich, wenn eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt.

**Handlungsempfehlung:**

Unternehmer sollten sich daher umgehend mit den neuen Anforderungen vertraut machen und diese bei der Prüfung von Eingangsrechnungen und bei der Ausstellung von Ausgangsrechnungen beachten.

Im Einzelnen sind folgende Änderungen beschlossen worden, die erstmals am Tag nach der Verkündung des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes gelten:

- **Gutschriften:** Bei der Abrechnung über eine Leistung im Wege der Gutschrift (also einer durch den Leistungsempfänger statt durch den Leistenden ausgestellten Rechnung) muss das Rechnungsdokument zwingend durch die Angabe „Gutschrift“ als solches gekennzeichnet werden.
- **Umgekehrte Steuerschuldnerschaft:** Die Formerfordernisse für Gutschriften gelten auch für Umsätze, die der umgekehrten Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG unterliegen und die ein nicht im Inland ansässiger Unternehmer erbringt, auch wenn dieser bei der Rechnungsstellung nicht dem deutschen Umsatzsteuergesetz, sondern dem Umsatzsteuerrecht des ausländischen EU-Mitgliedstaats des Leistungserbringers unterliegt.
- **Frist für Rechnungsausstellung:** Für innergemeinschaftliche Lieferungen und für im Inland steuerpflichtige Leistungen eines im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmers ist künftig spätestens am 15. Tag des Monats, der auf den Monat folgt, in dem die Leistung erbracht wurde, eine Rechnung auszustellen.
- **Reiseleistungen:** Auch im Fall der Besteuerung von Reiseleistungen und der Differenzbesteuerung sind künftig zwingend folgende wörtliche Hinweise mit aufzunehmen: „Sonderregelung für Reisebüros“ bzw. „Gebrauchsgegenstände/Sonderregelung“, „Kunstgegenstände/Sonderregelung“ oder „Sammlungsstücke und Antiquitäten/Sonderregelung“.
- **Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers:** Ist der Leistungsempfänger Steuerschuldner, muss die Rechnung künftig zwingend den Wortlaut „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ enthalten. Bisher musste in der Rechnung nur auf die umgekehrte Steuerschuldnerschaft hingewiesen werden, ohne dass hierfür eine besondere Formulierung vorgegeben war.

**Hinweis:**

Zu beachten ist aber, dass eine umgekehrte Steuerschuldnerschaft nicht davon abhängt, ob der Leistende in seiner Rechnung darauf hinweist oder nicht. Insofern obliegt es weiterhin jedem steuerpflichtigen Leistungsempfänger zu prüfen, ob auf Grund der Art des Umsatzes eine umgekehrte Steuerschuldnerschaft vorliegt, unabhängig davon, wie die Rechnung lautet.

**14 Warenexport in der EU: Ab 1.10.2013 gelten neue Regeln für den Nachweis der Steuerfreiheit bei innergemeinschaftlichen Lieferungen**

Lieferungen in ein anderes EU-Land – sog. innergemeinschaftliche Lieferungen – sind umsatzsteuerfrei. Die Umsatzsteuerfreiheit ist aber an den Nachweis geknüpft, dass die Ware tatsächlich in das EU-Ausland gelangt ist. Sowohl in Beförderungsfällen, also wenn der Kunde oder der Lieferer selbst die Ware befördert, als auch in Versendungsfällen, wenn also der Transport durch einen Dritten wie einen Spediteur erfolgt, kann der Nachweis der Steuerfreiheit neben dem Vorhandensein eines Doppels der Rechnung durch eine sog. Gelangensbestätigung geführt werden. Die Regeln für eine solche Gelangensbestätigung sind nun neu gefasst und auch wesentlich vereinfacht worden.

**Checkliste: Gelangensbestätigung**

Die Gelangensbestätigung dient als Nachweis der Steuerfreiheit einer innergemeinschaftlichen Lieferung. Sie ist ein Dokument, das die folgenden Angaben enthält:

- Name und Anschrift des Abnehmers
- Menge des Gegenstands der Lieferung und die handelsübliche Bezeichnung einschließlich der Fahrzeug-Identifikationsnummer, wenn der Liefergegenstand ein Fahrzeug ist
- Angabe von Ort und Monat (nicht Tag) des Endes der Beförderung oder Versendung, d.h. des Erhalts des Gegenstands im Gemeinschaftsgebiet. Dies gilt auch, soweit der Abnehmer die Ware selbst abholt und befördert. D.h., in dem Fall muss er im Nachhinein nicht nur – wie jetzt – bei Abholung die Bestätigung beim inländischen Lieferanten abgeben.
- Ausstellungsdatum der Bestätigung
- Unterschrift des Abnehmers oder eines von ihm zur Abnahme Beauftragten

**Hinweis:**

Die elektronische Übermittlung ist zulässig. In dem Fall kann auf die Unterzeichnung verzichtet werden, wenn erkennbar ist, dass die elektronische Übermittlung im Verfügungsbereich des Abnehmers oder des Beauftragten begonnen hat, z.B. über den verwendeten E-Mail-Account des Abnehmers. Die Beantwortung der Frage, wie dann die Archivierung zu erfolgen hat, ist von dem noch ausstehenden Ausführungserlass zu erwarten.

Wird die Ware versendet, wenn also Dritte, wie ein Spediteur, in den Transportvorgang eingeschaltet werden, werden gleichberechtigt auch alternative Nachweise anerkannt. Zu nennen sind insbesondere:

- **Versendungsbelege**, insbesondere in der Form handelsrechtlicher Frachtbriefe, werden anerkannt, soweit sie vom Auftraggeber des Frachtführers unterzeichnet sind und die Unterschrift des Empfängers als Bestätigung des Erhalts des Gegenstands der Lieferung enthalten. Für den CMR-Frachtbrief bedeutet das, dass die Empfängerunterschrift in Feld 24 nunmehr wieder gefordert wird. Weiterhin fallen hierunter ein Konnossement oder Doppelstücke des Frachtbriefs oder Konnossements.
- Wird der Spediteur vom (deutschen) Lieferer beauftragt, ist als Alternative weiterhin die **Spediteursbescheinigung** als Nachweisdokument zulässig. Sie muss sich allerdings nunmehr auf die Bestätigung der erfolgten, nicht nur der beabsichtigten Verbringung beziehen. Die Spediteursbescheinigung kann auch elektronisch übermittelt werden. Die Spediteursbescheinigung hat die folgenden Angaben zu enthalten:



- a) den Namen und die Anschrift des mit der Beförderung beauftragten Unternehmers sowie das Ausstellungsdatum,
  - b) den Namen und die Anschrift des liefernden Unternehmers sowie des Auftraggebers der Versendung,
  - c) die Menge des Gegenstands der Lieferung und dessen handelsübliche Bezeichnung,
  - d) den Empfänger des Gegenstands der Lieferung und den Bestimmungsort im übrigen Gemeinschaftsgebiet,
  - e) den Monat, in dem die Beförderung des Gegenstands der Lieferung im übrigen Gemeinschaftsgebiet geendet hat,
  - f) eine Versicherung des mit der Beförderung beauftragten Unternehmers, dass die Angaben in dem Beleg auf Grund von Geschäftsunterlagen gemacht wurden, die im Gemeinschaftsgebiet nachprüfbar sind, sowie
  - g) die Unterschrift des mit der Beförderung beauftragten Unternehmers.
- Wenn der **Spediteur vom Abnehmer beauftragt** wird, ist die Erbringung der Nachweise auf Grund des fehlenden Vertragsverhältnisses zwischen Spediteur und Lieferer schwieriger. In diesem Fall reicht eine Spediteursbescheinigung über die nur beabsichtigte Verbringung aus, wenn überdies parallel der Nachweis der Bezahlung des Liefergegenstands über ein Bankkonto erfolgt. Im Zweifel sollte in diesen Fällen der Nachweis über die Gelangensbestätigung geführt werden.
  - **Tracking and Tracing (Verfolgung und Rückverfolgung):** In den Fällen, in denen der Sendungsverlauf elektronisch überwacht wird, wie z.B. bei Kurierdiensten, genügt zur Nachweisführung die schriftliche oder elektronische Auftragserteilung sowie ein vom Kurierdienst erstelltes Protokoll, das den Transport lückenlos bis zur Ablieferung beim Empfänger nachweist. Bei Postsendungen, in denen dies nicht möglich ist, genügt eine Empfangsbescheinigung eines Postdienstleisters über die Entgegennahme der an den Abnehmer adressierten Sendung und der Nachweis über die Bezahlung der Lieferung.

**Hinweis:**

Die Gelangensbestätigung kommt damit hauptsächlich zur Anwendung bei Eigentransport durch den Lieferer und bei Selbstabholung durch den Abnehmer.

## 15 Rechtsprechung

### a) Wann ist eine Bilanz richtig, wann ist sie falsch und wann ist sie zu korrigieren?

Bei der Bilanzierung bestehen vielfach auf Grund fehlender gesetzlicher Regelungen oder auslegungsbedürftiger gesetzlicher Begriffe Unsicherheiten. Sind bestimmte Rechtsfragen höchstrichterlich noch nicht geklärt, können sich bei der Bilanzierung Zweifelsfragen ergeben. Werden diese Rechtsfragen später höchstrichterlich geklärt oder ändert sich die Rechtsprechung, stellt sich die Frage, wann eine Bilanz „richtig“ bzw. wann sie „falsch“ ist und damit eine Korrektur notwendig oder geboten ist. Bisläng wurde von der Rechtsprechung der sog. „subjektive“ Fehlerbegriff vertreten. Danach war eine Bilanz richtig – und konnte dann vom Finanzamt nicht korrigiert werden –, wenn die vom Steuerpflichtigen bei der Bilanzaufstellung vertretene Rechtsauffassung hinsichtlich ungeklärter Rechtsfragen zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung aus der Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns vertretbar war.

Dieser „subjektive“ Fehlerbegriff wurde nun in einer Grundsatzentscheidung des Bundesfinanzhofs vom 31.1.2013 (Aktenzeichen GrS 1/10) aufgegeben. Demnach ist das Finanzamt nicht an die Bilanzierungsentscheidung des Steuerzahlers gebunden, wenn diese zwar aus Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung vertretbar war, sich aber herausstellt, dass dieser Ansatz objektiv falsch ist. Der Bundesfinanzhof begründet diese Änderung der Rechtsprechung damit, dass Verwaltung und Ge-

richte verpflichtet sind, ihrer Entscheidung die objektiv richtige Rechtslage zugrunde zu legen.

**Hinweis:**

Diese Rechtsprechungsänderung führt dazu, dass eine nachträgliche Korrektur der Bilanz durch die Finanzverwaltung möglich ist, wenn sich im Nachhinein herausstellt, dass die Bilanzierungsentscheidung zwar aus damaliger Sicht vertretbar war, sich nun aber z.B. auf Grund einer geänderten Rechtsprechung herausstellt, dass die Bilanzierungsentscheidung nicht den gesetzlichen Vorgaben entsprach.

Umgekehrt dürfte aber auch für den Steuerzahler eine Berichtigungsmöglichkeit bestehen, wenn sich eine für ihn günstige Rechtsprechungsänderung ergibt.

**b) Mietverträge & Co.: Der Vorsteuerabzug bei sog. „Dauerleistungen“**

Ein rechnungsersetzender Vertrag über Dauerleistungen mit monatlichen Teilleistungen, wie z.B. ein Mietvertrag, der alle Merkmale einer Rechnung im umsatzsteuerlichen Sinne aufweist, reicht für den Vorsteuerabzug allein noch nicht aus. Vielmehr muss darüber hinaus für die jeweiligen monatlichen Teilleistungen eine Zahlungsaufforderung oder ein Zahlungsbeleg vorliegen, in dem die Teilleistung konkretisiert wird. Dies stellte der Bundesfinanzhof in dem Beschluss vom 10.1.2013 (Aktenzeichen XI B 33/12) klar.

**Hinweis:**

Zur Konkretisierung der Teilleistungen reicht z.B. ein entsprechender Vermerk in der monatlichen Bankabbuchung.

**16 Erbschaftsteuer: Verhinderung der Cash-GmbH – Auswirkungen auf „normale“ Unternehmen**

Die Übertragung von steuerlichem Betriebsvermögen, also bei Einzelunternehmen, freiberuflichen Unternehmen und Beteiligungen an gewerblichen Personengesellschaften und Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, wenn die Beteiligung des Übertragenden mehr als 25 % beträgt, sind bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer begünstigt. Unter bestimmten weiteren Voraussetzungen bleibt dieses Vermögen zu 85 % (Regelverschonung) bzw. unter strengen Bedingungen sogar zu 100 % (Optionsverschonung) von der Erbschaft-/Schenkungssteuer verschont. Voraussetzung für diese Vergünstigung ist u.a., dass das Vermögen nicht zu mehr als 50 % (bzw. bei Nutzung der 100 %igen Vergünstigung: 10 %) aus sog. Verwaltungsvermögen besteht. Zum Verwaltungsvermögen zählen insbesondere an Dritte überlassene Grundstücke, Anteile an Kapitalgesellschaften, wenn die Beteiligungsquote 25 % nicht übersteigt und Wertpapiere sowie vergleichbare Forderungen.

Diese bisherige Gesetzesfassung hatte eine Lücke, die für Gestaltungen genutzt werden konnte. Und zwar zählten liquide Mittel nicht zum schädlichen Verwaltungsvermögen. Das bedeutete, dass eine GmbH gegründet werden konnte, in diese umfangreiches privates Geldvermögen übertragen und diese dann begünstigt – ggf. ganz ohne Schenkungssteuerbelastung – übertragen werden konnte. Im Ergebnis konnte damit Privatvermögen schenkungssteuerlich begünstigt übertragen werden. Diese Gestaltungen werden als „**Cash-GmbH**“ bezeichnet.

Mit dem Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz wurde nun eine Regelung geschaffen, die diese Gestaltungen verhindern soll. Diese Neuregelung ist generell zu beachten, da auch „normale“ Betriebe bzw. Kapitalgesellschaftsbeteiligungen hiervon betroffen sind.

Die gesetzliche Neuregelung gilt für alle Übertragungen nach dem 6.6.2013 und sieht vor, dass zum schädlichen Verwaltungsvermögen auch Finanzvermögen gehört, wie z.B. Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Forderungen, soweit dieses nach Abzug von Schulden 20 % des Unternehmenswerts übersteigt. Zu den „anderen Forderungen“ gehören auch z.B. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen.

Damit stellt sich im Ergebnis folgende Rechtslage ein:

- Finanzvermögen bleibt beim Verwaltungsvermögenstest nach Abzug von Schulden in Höhe von 20 % des Unternehmenswerts bei der Berechnung der Verwaltungsvermögensquote unberücksichtigt.
- Der darüber hinausgehende Bestand an Finanzvermögen (nach Abzug von Schulden) zählt künftig zum Verwaltungsvermögen, das im Fall der Regelverschonung 50 % und im Falle der Optionsverschonung 10 % des Unternehmenswerts nicht übersteigen darf.

**Hinweis:**

Dies verdeutlicht, dass nicht nur Cash-GmbH-Gestaltungen betroffen sind, sondern die Einschränkungen bei der Erbschaft-/Schenkungssteuer auch ganz normale Unternehmen treffen können, die über größere Bestände an Forderungen oder liquide Mittel verfügen. Bestimmte konzerninterne Finanzierungsgesellschaften sind allerdings von der Neuregelung ausgenommen.

**Handlungsempfehlung:**

In diesen Fällen sollte unter Hinzuziehung steuerlichen Rats geprüft werden, welche Auswirkungen sich ergeben und ob ggf. durch Ausgliederung liquiden Vermögens auf eine separate Gesellschaft eine insgesamt günstigere Steuersituation erreicht werden kann.

## **17 Weiterarbeit nach begünstigter Betriebsveräußerung**

Der Gewinn aus der Aufgabe oder Veräußerung eines Betriebs wird steuerlich begünstigt. Gewährt wird bei kleineren Veräußerungsgewinnen – unter weiteren Bedingungen – ein Freibetrag. Weiterhin kann der Veräußerungsgewinn auf Antrag mit einem deutlich verminderten Steuersatz besteuert werden, wenn der Steuerpflichtige bei der Betriebsaufgabe bzw. Betriebsveräußerung das 55. Lebensjahr vollendet hat bzw. im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig ist.

Die begünstigte Besteuerung erfordert im Grundsatz eine Aufgabe der Tätigkeit. Eine Weiterarbeit ist nur in ganz engen Grenzen möglich. Das Finanzgericht Köln hat in dem Urteil vom 15.11.2012 (Aktenzeichen 10 K 1692/10) dazu Stellung genommen, welche Tätigkeiten nach Veräußerung unschädlich für die Anerkennung einer steuerlich begünstigten Betriebsveräußerung sind. Im Urteilsfall wurde ein Maler- und Lackierbetrieb an den Sohn des Unternehmers veräußert. Als unschädlich erachtete das Gericht, dass der Veräußerer nach dem Verkauf an den Sohn für diesen noch für jährlich 17 100 € tätig war und in geringem Umfang Altkunden auf eigene Rechnung betreute. Der hieraus erzielte Umsatz betrug weniger als 10 % der Umsätze in den letzten drei Jahren vor Betriebsveräußerung. Nach Ansicht des Gerichts sei hierin eine Fortführung in nur geringem Umfang zu sehen, welche unschädlich sei. Auch die Aufnahme einer neuen Tätigkeit als Restaurator führe nicht zu einem Wegfall der Begünstigungen. Vielmehr sei hierin eine völlig neue, andersartige Tätigkeit zu sehen.

**Handlungsempfehlung:**

Damit die begünstigte Besteuerung des Veräußerungsgewinns nicht gefährdet wird, sollten weitere Tätigkeiten mit dem steuerlichen Berater abgesprochen werden.

## **18 Umsatzsteuerliche Auswirkungen durch den Beitritt der Republik Kroatien zur Europäischen Union zum 1.7.2013**

Am 1.7.2013 ist Kroatien der Europäischen Union beigetreten. Das Hoheitsgebiet der Republik Kroatien gehört ab diesem Zeitpunkt zu dem Gebiet der Europäischen Union. Ab dem Tag des Beitritts hat Kroatien das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ohne Übergangsfrist anzuwenden. D.h. es gelten nun in Kroatien die einheitlichen umsatzsteuerlichen Regelungen.

Bedeutung hat dies vor allem hinsichtlich der Bestimmungen über die umsatzsteuerliche Behandlung des innergemeinschaftlichen Waren- und Dienstleistungsverkehrs. So stellen Lieferungen nach Kroatien nun – unter den sonstigen Bedingungen – keine steuerfreien Ausfuhrlieferungen, sondern steuerfreie **innergemeinschaftliche Lieferungen** dar. Dies ist

nicht nur hinsichtlich der zu erbringenden Nachweise, sondern vor allem auch hinsichtlich der Unterschiede bei der Rechnungsstellung und der Verbuchung im Rechnungswesen zu beachten. Warenbezüge aus Kroatien sind entsprechend – unter den sonstigen Bedingungen – **innergemeinschaftliche Erwerbe**, welche z.B. in die Zusammenfassenden Meldungen aufzunehmen sind.

Zu den Auswirkungen im Einzelnen hat das Bundesministerium der Finanzen mit Schreiben vom 28.6.2013 (Aktenzeichen IV D 1 – S 7058/07/10002, DOK 2013/0621390) Stellung genommen. Herauszustellen sind folgende Aspekte:

- Ein innergemeinschaftlicher Erwerb durch (a) Unternehmer, die nur steuerfreie Umsätze ohne Vorsteuerabzug ausführen, (b) Kleinunternehmer, bei denen die Umsatzsteuer nicht erhoben wird, (c) Landwirte, die die Pauschalregelung anwenden, und (d) juristische Personen, die nicht Unternehmer sind oder die den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwerben, unterliegt der Umsatz vorbehaltlich eines eventuell erklärten Verzichts auf die Anwendung des Schwellenwerts nur dann der Umsatzbesteuerung, wenn eine bestimmte Grenze (**Erwerbsschwelle**) überschritten wird. Die Erwerbsschwelle für Kroatien beträgt 77 000 HRK. Dabei ist der zum Zeitpunkt des Beitritts Kroatiens geltende Umrechnungskurs maßgeblich, so dass sich ein Betrag von 10 318 € ergibt.
- Der Ort der Lieferung richtet sich bei Lieferungen von Gegenständen, die durch den Lieferer oder von einem von ihm beauftragten Dritten aus dem Inland in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaats befördert oder versendet werden und bei denen der Abnehmer einen innergemeinschaftlichen Erwerb nicht zu versteuern hat, vorbehaltlich eines eventuell erklärten Verzichts auf die Anwendung des Schwellenwerts danach, ob die maßgebliche **Lieferschwelle** des anderen Mitgliedstaats überschritten ist oder nicht. Die Lieferschwelle für Kroatien beträgt 270 000 HRK (entspricht 36 180 €).
- Unternehmer in Kroatien erhalten ab dem 1.7.2013 für umsatzsteuerliche Zwecke eine **Umsatzsteuer-Identifikationsnummer**. Die Umsatzsteuer-Identifikationsnummern werden in Kroatien wie folgt aufgebaut sein: HR9999999999 (Präfix „HR“ und ein Block mit 11 Ziffern). Das Bundeszentralamt für Steuern bestätigt ab dem 1.7.2013 auf Anfrage die Gültigkeit von Umsatzsteuer-Identifikationsnummern, die von Kroatien erteilt wurden (einfache Bestätigung) sowie den Namen und die Anschrift der Person, der die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer von einem anderen Mitgliedstaat erteilt wurde (qualifizierte Bestätigung).
- Lieferte ein Unternehmer vor dem 1.7.2013 einen Gegenstand im Inland an einen Abnehmer und gelangte dieser Gegenstand nach dem 30.6.2013 in das Gebiet Kroatiens, ist diese Lieferung unter den weiteren Voraussetzungen als Ausfuhrlieferung steuerfrei – es gilt also noch das frühere Recht.

**Hinweis:**

Weitere Informationen sind unter der Internetadresse des Bundeszentralamts für Steuern ([www.bzst.bund.de](http://www.bzst.bund.de)) abrufbar.

**Handlungsempfehlung:**

Vor allem bei der Rechnungsstellung und bei der Behandlung von sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit einem in Kroatien ansässigen Unternehmer sind diese Aspekte zu beachten. Gerade bei EDV-Systemen, die anhand der Stammdaten der Kunden Rechnungen generieren, sind entsprechende Anpassungen erforderlich.

## 19 **Gewerbsteuer: Abgrenzung zwischen gewerblichen und freiberuflichen Einkünften**

Vielfach strittig ist die Abgrenzung zwischen gewerblichen und freiberuflichen Einkünften. Von Bedeutung ist dies vor allem deshalb, weil gewerbliche Einkünfte neben der Einkommensteuer auch der Gewerbesteuer unterliegen, freiberufliche dagegen nicht. Zwar wird bei gewerblichen Einkünften zum Ausgleich der Mehrbelastung durch die Gewerbesteuer bei der Einkommensteuer wiederum eine Steuerermäßigung gewährt. Jedoch ist gerade in Städten mit Gewerbesteuer-Hebesätzen von deutlich über 400 % – und derzeit sind Ge-

werbsteuer-Hebesätze bis zu 500 % keine Seltenheit – die Einstufung als gewerbliche Tätigkeit nachteilig, da die Steuerermäßigung dann die gewerbsteuerliche Mehrbelastung nicht ausgleicht. Bei Freiberuflern ist diese Abgrenzung vor allem deshalb strittig, weil die gesetzliche Aufzählung der freiberuflichen Einkünfte (sog. Katalogberufe) in der Praxis mit dem Wandel der Berufsfelder oft nicht Schritt hält. Hinzuweisen ist auf zwei aktuelle Urteile:

- **Ingenieurausbildung:** Mit Urteil vom 7.3.2013 (Aktenzeichen 10 K 10056/09) hat das Finanzgericht Berlin-Brandenburg entschieden, dass bei einem Steuerpflichtigen, der über eine abgeschlossene Ingenieurausbildung verfügt (im Urteilsfall als Dipl.-Ing. FH für Holztechnik), dieser auch dann freiberuflich tätig ist, wenn er eine Ingenieurstätigkeit auf völlig anderem Gebiet (im Urteilsfall als Informatiker) ausübt.
- **Autodidakt:** In einem anderen Streitfall verneinten Finanzamt und hessisches Finanzgericht bei einem Autodidakten, der Unternehmen bei der Optimierung von logistischen Ablauforganisationen und des Fuhrparks sowie bei der Projektierung von logistischen Betriebseinrichtungen beriet, die Einstufung als freiberufliche Tätigkeit. Sofern ein Autodidakt eine mit den Katalogberufen vergleichbare Tätigkeit entfaltet und über vergleichbare Kenntnisse wie die eines Berufsträgers verfügt, ist auch dessen Tätigkeit als freiberuflich einzustufen. Die vergleichbaren Kenntnisse können z.B. im Wege der privaten Fortbildung, des Selbststudiums oder im Zusammenhang mit der eigenen Arbeit erworben werden. Das Finanzgericht hatte sich bei der Prüfung, ob der Steuerpflichtige „vergleichbare Kenntnisse“ hatte, auf die Äußerung eines Sachverständigen gestützt und eine vom Kläger beantragte Wissensprüfung abgelehnt. Der Bundesfinanzhof hat der dagegen eingelegten Nichtzulassungsbeschwerde mit Beschluss vom 7.3.2013 aber stattgegeben, so dass dem Steuerpflichtigen nun die Chance eröffnet wird, durch eine Wissensprüfung nachzuweisen, dass er über das Grundwissen verfügt, das ein Ingenieur durch den Studiengang „Wirtschaftsingenieurwesen“ erwirbt.

**Hinweis:**

Diese Urteile verdeutlichen erneut, dass die Rechtsprechung die Abgrenzung eher großzügig zu Gunsten der freiberuflichen Tätigkeit vornimmt. Im Einzelfall sollte möglichst genau nachgewiesen werden, welche für einen Beruf erforderlichen Fähigkeiten erworben wurden.

## 20 Finanzverwaltung veröffentlicht Richtsatzsammlung

Die Finanzverwaltung gibt regelmäßig sog. Richtsatzsammlungen heraus. Die Richtsätze sind ein **Hilfsmittel (Anhaltspunkt) für die Finanzverwaltung, Umsätze und Gewinne der Gewerbetreibenden zu verproben und ggf. bei Fehlen anderer geeigneter Unterlagen zu schätzen**. Die Richtsätze sind für die einzelnen Gewerbeklassen auf der Grundlage von Betriebsergebnissen zahlreicher geprüfter Unternehmen ermittelt worden. Sie gelten nicht für Großbetriebe. Häufig wird die Richtsatzsammlung in Betriebsprüfungen eingesetzt.

**Handlungsempfehlung:**

Nunmehr wurde eine **aktualisierte Richtsatzsammlung** herausgegeben. Auf dieser Basis ist es sinnvoll, auch die eigenen Unternehmensdaten zu überprüfen, da bei deutlichen Abweichungen von den Werten aus der Richtsatzsammlung die Buchhaltung auf Fehler hin überprüft bzw. dokumentiert werden sollte, warum im konkreten Einzelfall sich andere Werte ergeben.

Richtsätze werden in Prozentsätzen des wirtschaftlichen Umsatzes für den Rohgewinn (Rohgewinn I bei Handelsbetrieben, Rohgewinn II bei Handwerks- und gemischten Betrieben [Handwerk mit Handel]), für den Halbreingewinn und den Reingewinn ermittelt. Bei Handelsbetrieben wird daneben der Rohgewinnaufschlagsatz angegeben. Für Handwerks- und gemischte Betriebe ist auch ein durchschnittlicher Rohgewinn I verzeichnet, der als Anhaltspunkt für den Waren- und Materialeinsatz dienen soll.

Die Richtsätze verfügen über einen oberen und unteren Rahmensatz sowie über einen Mittelsatz. Hierdurch soll den unterschiedlichen Verhältnissen Rechnung getragen werden. So ergeben sich z.B. bei einem innenstadtnahen Restaurant in einer Großstadt regelmäßig deutlich höhere Gewinnaufschlagsätze als in einem ländlich gelegenen Restaurant.

**Hinweis:**

Die Ermittlung der Werte im Einzelnen bedarf regelmäßig der Zuhilfenahme eines steuerlichen Beraters.

**21 Elektronische Übermittlung an die Finanzverwaltung ab September nur noch authentifiziert mit elektronischem Zertifikat möglich**

Die Lohnsteuer-Anmeldung, die Umsatzsteuer-Voranmeldung, der Antrag auf Dauerfristverlängerung sowie die Anmeldung der Sondervorauszahlung müssen auf Grund einer Änderung der bundesweit geltenden Steuerdaten-Übermittlungsverordnung seit dem 1.1.2013 authentifiziert mit elektronischem Zertifikat übermittelt werden. Für eine Übergangszeit bis zum 31.8.2013 akzeptiert die Finanzverwaltung weiterhin die Abgabe ohne Authentifizierung. Für die authentifizierte Übermittlung wird ein elektronisches Zertifikat benötigt, das über die Registrierung im ElsterOnline-Portal erstellt werden kann. Die Registrierung ist nur einmal erforderlich.

---

## Für Personengesellschaften

---

**22 Erleichterte steuerneutrale Generationennachfolge bei Personengesellschaften**

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 2.8.2011 (Aktenzeichen IV R 41/11) die steuerneutrale Generationennachfolge bei Personengesellschaften deutlich vereinfacht. Der Gesellschafter einer Personengesellschaft kann seinen Gesellschaftsanteil steuerneutral auf ein Kind übertragen, obwohl er ein ihm allein gehörendes und von der Gesellschaft genutztes Grundstück zeitgleich und ebenfalls steuerneutral auf eine zweite Personengesellschaft überträgt.

Im Urteilsfall war der Vater alleiniger Kommanditist einer Spedition in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG und hatte der KG das in seinem Eigentum stehende Betriebsgrundstück vermietet. Nun erfolgten folgende Übertragungsschritte:

- Im Oktober 2002 schenkte der Vater seiner Tochter zunächst 80 % seiner Anteile an der KG sowie die gesamten Anteile an der Komplementär-GmbH.
- Anschließend gründete er eine zweite GmbH & Co. KG, auf die er dann im Dezember 2002 das Betriebsgrundstück übertrug.
- Zeitgleich wurden auch die restlichen KG-Anteile auf die Tochter übertragen.

Nach Meinung des Vaters konnten alle Übertragungen zum Buchwert und damit steuerneutral vorgenommen werden. Das Finanzamt stimmte dem nur in Bezug auf die Übertragung des Grundstücks zu. Wegen dessen Ausgliederung seien dann aber alle stillen Reserven im Gesamthandsvermögen der anschließend übertragenen KG aufgedeckt worden.

Der Bundesfinanzhof bestätigte aber die Steuerneutralität dieser Vorgänge. Das Gericht stellt zunächst fest, dass nach dem Einkommensteuergesetz alle hier vorgenommenen Übertragungen für sich genommen zum Buchwert stattfinden. Strittig war nun, ob sich daran etwas ändert, wenn mehrere Übertragungen in einem engen zeitlichen Zusammenhang vorgenommen werden. Die Finanzverwaltung hat in einer Verwaltungsanweisung die Auffassung vertreten, die Ausgliederung von Wirtschaftsgütern des sog. Sonderbetriebsvermögens (hier das Grundstück) in ein anderes Betriebsvermögen bewirke, dass der Gesellschaftsanteil mit dem eventuell verbliebenen weiteren Sonderbetriebsvermögen nicht mehr zum Buchwert übertragen werden könne. Dem ist der Bundesfinanzhof aber entgegengetreten, weil das Gesetz beide Buchwertübertragungen gestatte und keiner der beiden Regelungen ein Vorrang eingeräumt worden sei.

Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass wenn funktional wesentliches Betriebsvermögen taggleich mit der Übertragung der Gesellschaftsanteile an einen Dritten veräußert oder übertragen oder in ein anderes Betriebsvermögen des bisherigen Mitunternehmers überführt wird, die Voraussetzungen für eine buchwertneutrale Übertragung grundsätzlich nicht vorliegen. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz ist nach Auffassung des Bundesfinanzhofs aber dann zu machen, wenn die Übertragung auf den Dritten oder die Überführung in ein anderes Betriebsvermögen des bisherigen Mitunternehmers selbst zu Buchwerten möglich ist.

**Hinweis:**

Dieses Urteil erleichtert die steuerneutrale Unternehmensnachfolge deutlich. Es werden große Gestaltungsspielräume eröffnet. Wegen der großen materiellen Bedeutung sollte allerdings bei solchen Gestaltungen stets steuerlicher Rat eingeholt werden.

Ausdrücklich offen gelassen – da im Urteilsfall nicht erheblich – hat der Bundesfinanzhof, ob die vorgenannten Grundsätze nicht nur im Fall der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zum Buchwert Geltung beanspruchen, sondern auch bei der Entnahme von Wirtschaftsgütern in das Privatvermögen oder bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern zur Anwendung gelangen könnten, also bei Vorgängen, in denen es sogar zur Aufdeckung der durch das entsprechende Wirtschaftsgut verkörpert stillen Reserven kommt.

## 23 Verbilligte Vermietung in Betriebsaufspaltungsfällen

In Betriebsaufspaltungsfällen ist zu prüfen, ob die Pacht in fremdüblicher Höhe vereinbart ist. Bei Abweichungen von der fremdüblichen Pacht ist zu unterscheiden:

- **Überhöhte Pacht:** Übersteigt die von der Betriebs-Kapitalgesellschaft an die Besitzgesellschaft gezahlte Pacht die fremdübliche Höhe, so liegt hinsichtlich des überhöhten Teils eine verdeckte Gewinnausschüttung vor.
- **Niedrige Pacht:** Liegt die Pacht unter der fremdüblichen Pacht, geht die Finanzverwaltung davon aus, dass beim Besitzunternehmen die mit dem Pachtgegenstand im Zusammenhang stehenden Aufwendungen dem Teilabzugsverbot unterliegen. Die Verwaltung begründete ihre Ansicht damit, dass der verminderte Pachtzins zu höheren Überschüssen beim Betriebsunternehmen führt, an denen die Gesellschafter nach Maßgabe der Gewinnausschüttung teilnehmen. Somit werde ein Zusammenhang mit späteren teilweise steuerfreien Gewinnausschüttungen der Betriebs-Kapitalgesellschaft hergestellt.

**Handlungsempfehlung:**

In der Praxis ist es vielfach schwierig festzustellen, ob der Pachtzins fremdüblich ausgestaltet ist, da die verpachteten Immobilien oder Anlagegüter oftmals speziell auf die Bedürfnisse der Betriebs-Kapitalgesellschaft ausgerichtet sind. Dennoch sollte in regelmäßigen Abständen eine Überprüfung des Pachtzinses erfolgen.

Der Bundesfinanzhof hat nun aber mit Urteil vom 28.2.2013 (Aktenzeichen IV R 49/11) die Ansicht der Finanzverwaltung teilweise zurückgewiesen und vielmehr deutlich zu Gunsten der Steuerpflichtigen entschieden. Das Gericht kommt zu folgendem Ergebnis:

- Im Grundsatz kann in diesen Konstellationen das Teilabzugsverbot eingreifen. Dies gilt aber nur in den Fällen, in denen die verbilligten Nutzungsentgelte eindeutig ausschließlich aus gesellschaftsrechtlicher Veranlassung gewährt werden.
- Erfolgen dagegen die Nachlässe deshalb, weil anderweitig auf dem Markt keine höheren Entgelte erzielbar sind und auch fremde Dritte eine Pachtanpassung vereinbart hätten oder die künftigen Mieteinnahmen sichergestellt werden sollen, so greift das Teilabzugsverbot nicht.
- Das Teilabzugsverbot greift ebenfalls dann nicht, wenn Gesellschafter zusammen mit anderen Gläubigern die notleidende Kapitalgesellschaft sanieren, um diese als Geschäftspartner zu erhalten.

- In keinem Fall greift das Teilabzugsverbot bei Abschreibungen auf das Pachtobjekt oder bei Aufwendungen zur Erhaltung des Betriebsvermögens. Substanzgewinne, die beispielsweise bei Veräußerung der Wirtschaftsgüter entstehen, seien ebenfalls voll steuerpflichtig. Somit könne auch im umgekehrten Fall bei substanzbezogenen Wertminderungen keine Einschränkung vorgenommen werden.

**Hinweis:**

Daneben betont der Bundesfinanzhof, dass das Teilabzugsverbot nach der bereits zuvor ergangenen Rechtsprechung bis einschließlich 2010 dann keine Anwendung finden konnte, wenn aus der Beteiligung an der Betriebs-Kapitalgesellschaft zu keinem Zeitpunkt teilweise steuerfreie Gewinnausschüttungen vereinnahmt wurden. Ab dem Jahr 2011 begegnete der Gesetzgeber dieser begünstigenden Rechtsprechung mit einer gesetzlichen Neuregelung. Hiernach ist für die Anwendung des Teilabzugsverbots bereits die Absicht zur Erzielung teilweise steuerfreier Einnahmen ausreichend.

**Handlungsempfehlung:**

Der Bundesfinanzhof hat also die Ansicht der Finanzverwaltung in Teilen zurückgewiesen. Für die Vergangenheit sollte geprüft werden, ob nun Einsprüche entschieden werden oder auch Aufwendungen noch nachträglich geltend gemacht werden können.

## **24 Risikolebensversicherung einer freiberuflichen Sozietät auf das Leben eines Partners**

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 23.4.2013 (Aktenzeichen VIII R 4/10) erneut bestätigt, dass Beiträge für Risikolebensversicherungen, die ein Gesellschafter einer freiberuflichen Sozietät auf das Leben eines Partners abschließt, um bei dessen Tod und dem damit einhergehenden Wegfall seiner Arbeitskraft die Praxisfortführung zu sichern, nicht der betrieblichen Sphäre zuzurechnen sind. Die Prämien können somit nicht als Betriebsausgaben geltend gemacht werden. Der Bundesfinanzhof sieht die zwingende private Veranlassung dieser Vorgänge darin, dass die Versicherung an das Leben des Unternehmers anknüpft. Auch der Umstand, dass sich die Partner im gemeinsamen Gesellschaftsvertrag gegenseitig zum Abschluss einer derartigen Versicherung auf das Leben des jeweils anderen Partners verpflichtet haben, führe nicht zu einer betrieblichen Veranlassung.

**Hinweis:**

Etwas anderes kann allenfalls dann gelten, wenn typische Berufsrisiken (z.B. Berufskrankheiten) versichert werden.

Im Schadensfall stellt die Zahlung der Versicherung, deren Beiträge keine Betriebsausgaben sind, auch keine steuerpflichtige Betriebseinnahme dar.

---

## **Für Hauseigentümer**

---

## **25 Steuerfragen rund um Vermietung, Selbstnutzung oder Veräußerung von Grundstücken in Spanien**

Wegen der Eurokrise wird gerade jetzt vielfach Grundbesitz in Spanien erworben oder auch verkauft. Dies führt zu steuerlichen Fragestellungen, welche eine hohe Komplexität aufweisen können. Dabei ist zudem zu beachten, dass sich die Regelungen auf Grund des neuen Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und Spanien geändert haben. Zu typischen Fallgestaltungen hat jüngst die OFD Rheinland mit Verfügung vom 25.1.2013 (Aktenzeichen S 1301-2009/0016-St 123) Stellung genommen. Die wichtigsten Aussagen können wie folgt zusammengefasst werden:

- **Vermietung:** Erzielt eine in Deutschland ansässige Person Vermietungseinkünfte aus Immobilien in Spanien, steht das Besteuerungsrecht Spanien zu. Die Vermietungseinkünfte sind aber auch in der deutschen Einkommensteuerveranlagung zu erfassen. Eine



Zweifachbesteuerung (sog. Doppelbesteuerung) wird dadurch vermieden, dass in Deutschland die in Spanien gezahlte Steuer angerechnet wird (sog. Anrechnungsmethode). Sollte eine spanische Vermietungsimmobilie zu Verlusten führen, können diese in Deutschland bei der Einkommensteuer mit anderen positiven Einkünften verrechnet werden.

Die Ermittlung der Einkünfte erfolgt nach den Grundsätzen des deutschen Einkommensteuerrechts. Dabei kann auch die degressive Gebäudeabschreibung genutzt werden.

**Hinweis:**

Anders sind die Besteuerungsmodalitäten aber, wenn eine Immobilie zu einer in Spanien gelegenen Betriebsstätte eines Unternehmens gehört. In diesem Fall wird die Steuer nur in Spanien fällig, in Deutschland bleiben die Einkünfte aus der Immobilie bei der Steuer unberücksichtigt. Die deutschen Finanzämter berücksichtigen unter Beachtung des Progressionsvorbehalts die Immobilie nur bei der Ermittlung des Steuersatzes. Ab dem Jahr 2008 ist die Anwendung des Progressionsvorbehalts bei Einkünften aus einer passiven spanischen Betriebsstätte ausgeschlossen. In einschlägigen Fällen ist die Frage der Gewerblichkeit der Vermietung von Ferienwohnungen zu untersuchen.

- **Selbstnutzung:** Die Selbstnutzung einer Wohnung in Spanien führt bereits ab 1987 grundsätzlich nicht mehr zu steuerpflichtigen Einkünften in Deutschland. Eine Anrechnung oder der Abzug der ausländischen Einkommensteuer ist daher nicht möglich.
- **Veräußerung:** Die Veräußerung eines in Spanien gelegenen Grundstücks kann sowohl im Ansässigkeitsstaat Deutschland als auch im Belegenheitsstaat Spanien zu steuerpflichtigen Einkünften führen. Das Besteuerungsrecht stand nach dem bis Ende 2012 gültigen Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Spanien in solchen Fällen den Spaniern zu. Seit dem Jahr 2013 gilt aber ein neues Doppelbesteuerungsabkommen mit veränderter Besteuerungsmodalität. Danach wird die Doppelbesteuerung durch eine Anrechnung der in Spanien angefallenen Steuer vermieden. Dies bedeutet: Der Veräußerungsgewinn wird zunächst in Spanien steuerlich erfasst und führt dort zu einer Steuer. Danach wird der Veräußerungsgewinn auch in Deutschland – unter weiteren Bedingungen – bei der Einkommensteuer erfasst. Auf die dabei entstehende deutsche Einkommensteuer wird allerdings die spanische Steuer angerechnet.

**Handlungsempfehlung:**

Derartige Fallgestaltungen sind steuerlich äußerst kompliziert, so dass hierfür auf jeden Fall steuerlicher Rat eingeholt werden sollte.

## 26 Schuldzinsen nach Veräußerung einer Immobilie als nachträgliche Werbungskosten

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 20.6.2012 (Aktenzeichen IX R 67/10) entschieden, dass Schuldzinsen für ein zur Anschaffung eines Mietobjekts aufgenommenes Darlehen nach einer steuerbaren Veräußerung dieser Immobilie als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abgezogen werden können, wenn und soweit der Veräußerungserlös nicht zur Tilgung der Darlehensverbindlichkeit ausreicht. Die Finanzverwaltung hat nun mit Schreiben vom 28.3.2013 (Aktenzeichen IV C 1 – S 2211/11/10001 :001, DOK 2013/01446961) bestätigt, dass dieses Urteil, welches von der bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung abweicht, allgemein anzuwenden ist.

Voraussetzung für den Werbungskostenabzug bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist, dass

- die nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG steuerbare Immobilienveräußerung innerhalb der zehnjährigen Veräußerungsfrist erfolgt ist,
- der Veräußerungserlös nicht ausreicht, um die Darlehensverbindlichkeit zu tilgen, und
- die Absicht, (weitere) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen, nicht bereits vor der Veräußerung des Immobilienobjekts aus anderen Gründen weggefallen ist.

**Hinweis:**

Der Werbungskostenabzug ist mangels Veranlassungszusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu verneinen, soweit die Schuldzinsen auf Verbindlichkeiten entfallen, die durch den Veräußerungspreis der Immobilie hätten getilgt werden können (sog. Grundsatz des Vorrangs der Schuldentilgung).

Ein Werbungskostenabzug für nachträgliche Schuldzinsen scheidet auch dann aus, wenn die Veräußerung der Immobilie steuerlich nicht erfasst wird, weil die Veräußerung außerhalb der zehnjährigen steuerlichen Bindungsfrist erfolgt.

**27 Einkünfteerzielungsabsicht bei teilweiseem Leerstand**

Der Bundesfinanzhof hat sich mit dem Urteil vom 22.1.2013 (Aktenzeichen IX R 19/11) nochmals in positiver Weise zur Frage des Werbungskostenabzugs bei teilweiseem Leerstand von vermieteten Wohnungen geäußert. Im Urteilsfall verfügte der Steuerpflichtige über eine Wohnung mit sechs Wohnräumen und einer Gesamtfläche von 187,7 qm, von denen er nur zwei Zimmer selbst nutzte und die übrigen vermietete. Die Bewohner nutzten die Gemeinschaftseinrichtungen der Wohnung (Flur, Küche, Bad) gemeinsam. Im Streitfall wurden die anteiligen Aufwendungen für die Wohnung auch für vorübergehend leerstehende Zimmer anerkannt. Für die anteiligen, auf die Gemeinschaftsräume entfallenden Kosten hat der Bundesfinanzhof der Aufteilung nach der Zahl der der Hausgemeinschaft zugehörenden Personen, also nach Köpfen, zugestimmt.

**Hinweis:**

Wichtig ist nur, dass der Steuerzahler belegen kann, dass hinsichtlich der leerstehenden Zimmer weiterhin eine ernsthafte Vermietungsabsicht besteht.

**28 Vorfälligkeitsentschädigung: Keine Werbungskosten bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung**

Das Finanzgericht Düsseldorf hat mit Urteil vom 16.1.2013 (Aktenzeichen 7 K 3506/12 F) entschieden, dass eine Vorfälligkeitsentschädigung nicht als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt werden kann, wenn sie nicht mehr mit der Erzielung von Einkünften im Zusammenhang steht.

Im Urteilsfall war der Steuerpflichtige seit mindestens 1992 Eigentümer von drei vermieteten Immobilien. Diese Immobilien veräußerte er mit notariellem Kaufvertrag vom 10.12.2009 für 1 625 000 €. Einen Teil des Kaufpreises zahlte die Käuferin dabei abredegemäß direkt an die Bank zur Ablösung eines von dem Steuerpflichtigen zur Finanzierung der Immobilien aufgenommenen Darlehens. Der Steuerpflichtige zahlte an die Bank im Streitjahr eine Vorfälligkeitsentschädigung in Höhe von 69 224 €, die die Bank für die vorzeitige Ablösung des Darlehens berechnet hatte. Der Kaufpreis genügte, um alle mit den Immobilien im Zusammenhang stehenden Verbindlichkeiten des Steuerpflichtigen einschließlich der Vorfälligkeitsentschädigung abzulösen. Der Steuerpflichtige begehrte die Berücksichtigung dieser Vorfälligkeitsentschädigung als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Dies lehnte das Finanzamt aber ab, was nun vom Finanzgericht bestätigt wurde. Die bereits nach Veräußerung gezahlte Vorfälligkeitsentschädigung stehe nicht mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im Zusammenhang, sondern mit der Veräußerung der Immobilie. Nach der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs könnten zwar auch Schuldzinsen nach Veräußerung einer vermieteten Immobilie als nachträgliche Werbungskosten berücksichtigt werden, sofern der Kaufpreis nicht zur vollständigen Tilgung der Darlehen ausreicht. Dies gelte aber nur, sofern die Veräußerung als privates Veräußerungsgeschäft selbst steuerpflichtig ist.

**Hinweis:**

Das Gericht stützt sein Urteil wesentlich auf die Tatsache, dass vorliegend die Grundstücksveräußerung wegen Überschreitens der zehnjährigen Spekulationsfrist nicht steuerpflichtig war und damit auch die jüngste Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu nachträglichen Schuldzinsen nicht greife.

Der Bundesfinanzhof hatte allerdings zuvor ausdrücklich offen gelassen, ob auch ein nachträglicher Abzug von Schuldzinsen möglich ist, sofern die Veräußerung nicht zu steuerpflichtigen Einkünften führt.

## 29 Restriktive Regelungen für Ferienwohnung

Auch Ferienwohnungen werden grundsätzlich als Vermietungsobjekt eingestuft. Nicht selten resultieren aus solchen Objekten aber Verluste und in Verbindung mit einer zeitweisen Selbstnutzung durch den Steuerpflichtigen zweifelt die Finanzverwaltung oftmals an der Einkünfteerzielungsabsicht aus diesem Objekt. Letzteres ist aber für die steuerliche Berücksichtigung von Verlusten aus diesem Objekt zwingend erforderlich.

Bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit ist grundsätzlich ohne weitere Prüfung vom Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht auszugehen. Bei der Vermietung von Ferienwohnungen ist allerdings wie folgt weiter zu differenzieren:

- **Keine Selbstnutzung:** Bei einer ausschließlich an wechselnde Feriengäste vermieteten und in der übrigen Zeit hierfür bereitgehaltenen Ferienwohnung ist ohne weitere Prüfung von der Einkünfteerzielungsabsicht des Steuerpflichtigen auszugehen. Dies gilt im Übrigen unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige die Ferienwohnung in Eigenregie oder unter Einschaltung eines fremden Dritten, wie einer Agentur, vermietet.
- **Zeitweise Selbstnutzung:** Wird eine Ferienwohnung dagegen zeitweise vermietet und zeitweise selbst genutzt oder behält sich der Steuerpflichtige eine zeitweise Selbstnutzung vor, ist diese Art der Nutzung Beweisanzeichen für eine auch private, nicht mit der Einkünfteerzielung zusammenhängende Veranlassung der Aufwendungen. In diesen Fällen ist die Einkünfteerzielungsabsicht stets zu prüfen. Der Steuerpflichtige muss die Einkünfteerzielungsabsicht mittels einer Überschussprognose nachweisen. Hierbei muss der Steuerpflichtige glaubhaft darlegen, dass während der gesamten Mietzeit die Summe der gezielten Mieteinnahmen die insgesamt gezahlten Werbungskosten übersteigen wird, also ein Totalüberschuss zu erwarten ist. Als Werbungskosten sind in die Prognose nur solche Aufwendungen einzubeziehen, die auf Zeiträume entfallen, in denen die Ferienwohnung tatsächlich vermietet oder zur Vermietung angeboten und bereitgehalten wird. Zeiträume der Selbstnutzung sind nicht zu berücksichtigen.

Wie restriktiv dies gehandhabt wird, zeigt das aktuelle Urteil des Bundesfinanzhofs vom 16.4.2013 (Aktenzeichen IX R 26/11). Das Gericht stellt heraus, dass die Überprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht des Steuerpflichtigen schon dann erforderlich ist, wenn er sich eine Zeit der Selbstnutzung vorbehalten hat, unabhängig davon, ob, wann und in welchem Umfang er von seinem Eigennutzungsrecht tatsächlich Gebrauch macht oder nicht. Im Urteilsfall war mit einer Vermietungsorganisation vertraglich vereinbart, dass die Eigennutzung jährlich maximal vier Wochen betragen darf und nur zu bestimmten Zeiten außerhalb der Saison zulässig ist.

### Hinweis:

Wer der Einkünfteerzielungsprognose entgegen will, muss folglich Vereinbarungen treffen, die eine Eigennutzung völlig ausschließen.

## 30 Steuerermäßigung für Dichtheitsprüfung von Abwasserleitungen

Wer seine Abwasseranlage mittels einer Rohrleitungskamera auf Dichtheit prüfen lässt, erhält bei der Einkommensteuer – bis zu bestimmten Höchstbeträgen – eine Steuerermäßigung in Höhe von 20 % der Kosten. Dies hat das Finanzgericht Köln mit Urteil vom 18.10.2012 (Aktenzeichen 14 K 2159/12) entschieden.

Das Gericht argumentiert, dass die Dichtheitsprüfung eine konkrete Grundlage für die Sanierung der Rohrleitung und damit Teil der Aufwendungen für deren Instandsetzung sei. Die Kosten seien damit als steuerbegünstigte Handwerkerleistung zu beurteilen.

**Handlungsempfehlung:**

Allerdings hat das Finanzamt Revision gegen dieses Urteil eingelegt, welche nun beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VI R 1/13 anhängig ist, so dass diese Rechtsfrage noch nicht endgültig geklärt ist. Das Finanzamt geht in seiner Begründung davon aus, dass es sich bei der Dichtheitsprüfung vorrangig um eine nicht begünstigte Gutachtertätigkeit handelt und eben nicht um eine Handwerkerleistung. Dennoch sollten betroffene Immobilienbesitzer diese Kosten in der Steuererklärung vorsorglich geltend machen.

---

## Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

---

**31 Organschaft: Rückwirkende notarielle Berichtigung der Mindestlaufzeit eines Gewinnabführungsvertrags steuerlich unwirksam**

Die Anerkennung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft setzt den Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags voraus, der „auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen“ sein muss. Dies hat der BFH dahingehend präzisiert, dass es fünf Zeitjahre (entsprechend 60 Monate) sein müssen (Urteil vom 12.1.2011, Aktenzeichen I R 3/10, HFR 2011, 668).

Vor diesem Hintergrund hat der BFH mit seinem Beschluss vom 23.1.2013 (Aktenzeichen I R 1/12, n.v.) wie zuvor die Vorinstanz (FG Baden-Württemberg, Urteil v. 12.12.2011, Aktenzeichen 6 K 3103/09, EFG 2012, 656) die Frage verneint, ob eine rückwirkende notarielle Berichtigung eines Gewinnabführungsvertrags hinsichtlich seiner Mindestlaufzeit steuerlich wirksam sein kann.

Im Streitfall war ein notariell beurkundeter Organschafts- und Gewinnabführungsvertrag geschlossen worden, der rückwirkend mit dem 1.1.1999 beginnen und unkündbar bis zum 30.12.2003 laufen sollte. Dazu vertrat die Finanzverwaltung im Zuge einer Außenprüfung die Auffassung, dass die Mindestlaufzeit dieses Gewinnabführungsvertrags keine vollen fünf Jahre betrage und daher steuerlich unbeachtlich sei. Daraufhin berichtigte der Notar im Dezember 2004 die Urkunde nach § 44a Abs. 2 Beurkundungsgesetz, um den richtigen Willen der Parteien zu dokumentieren, nämlich den Vertrag unkündbar bis zum 31.12.2003 laufen zu lassen.

Der BFH hat in dieser Sache dem vorliegenden Gewinnabführungsvertrag die steuerliche Anerkennung versagt, weil der Vertrag nicht auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen worden ist. Dabei hält der BFH an seinen strengen Auslegungskriterien fest, nach denen gilt: Finden sich weder in einem Vertrag noch in den allgemein zugänglichen Vertragsunterlagen keine eindeutigen Belege dafür, dass die Vertragsparteien eigentlich etwas anderes als das tatsächlich im Vertrag Vereinbarte regeln wollten, kann ein vermeintlicher, dem Vertragswortlaut entgegenstehender subjektiver Parteiwille auch nicht berücksichtigt werden. Das Gericht betont, dass ausgeschlossen werden muss, dass den Vertragsparteien – je nach wirtschaftlicher und steuerlicher Situation – ein „faktisches Wahlrecht“ eingeräumt wird, sich auf den konkreten Vertragstext oder aber auf ein Redaktionsversehen zu berufen. Vielmehr sei der Notwendigkeit zu folgen, „den Finanzbehörden eine sichere Prüfungs- und Beurteilungsgrundlage zu ermöglichen, weil durch die Organschaft ausnahmsweise ein Steuersubjekt an die Stelle eines anderen Subjekts tritt“.

**Handlungsempfehlung:**

Auch mit diesem Urteil unterstreicht der BFH erneut die strengen formalen Anforderungen, die an die Anerkennung einer Organschaft gestellt werden. Er betont, dass die ausdrückliche Datumsangabe im Organschafts- und Gewinnabführungsvertrag („30. Dezember 2003“) nicht einfach in einen anderen Tag, etwa den 31. Dezember 2003, uminterpretiert werden kann. Das bedeutet für die Praxis: Wird eine Vereinbarung über eine Organschaft (Gewinnabführungsvertrag) formuliert, muss immer mit äußerster Sorgfalt vorgegangen und fachlicher Rat eingeholt werden.

### **32 Keine Organschaft mit GmbH & atypisch stiller Gesellschaft**

Mit Verfügung vom 30.1.2013 (Aktenzeichen S 2770 A-53 St 51, FR 2013, 343) vertritt die Oberfinanzdirektion (OFD) Frankfurt die Auffassung, dass eine GmbH & atypisch stille Gesellschaft, die ertragsteuerlich als Mitunternehmerschaft zu qualifizieren ist, keine Organschaft i.S.d. Körperschaftsteuergesetzes (KStG) sein kann.

Darüber hinaus vertritt die OFD Frankfurt auch die Auffassung, dass eine GmbH & atypisch stille Gesellschaft, bei der sich die stille Beteiligung auf die gesamten Tätigkeitsfelder der GmbH erstreckt und die ertragsteuerlich als Mitunternehmerschaft zu qualifizieren ist, auch keine Organträgerin i.S.d. KStG sein kann.

Zur Begründung weist die OFD Frankfurt darauf hin, dass die Anerkennung eines Organschaftsverhältnisses u.a. die finanzielle Eingliederung voraussetzt, die bei einer GmbH & atypisch stillen Gesellschaft gerade nicht erfüllt werden könne, da diese nicht über ein Gesamthandsvermögen verfügt.

#### **Hinweis:**

Die Stellungnahme der OFD Frankfurt unterstreicht, wie wichtig es ist, beim Abfassen von Verträgen über stille Beteiligungen sorgfältig die Kriterien der Abgrenzung typisch stiller und atypisch stiller Beteiligungen zu beachten; und hier ist im Einzelfall zu prüfen, ob und inwieweit der stille Gesellschafter einerseits Mitunternehmerisiko trägt und andererseits Mitunternehmerinitiative entfalten kann.

### **33 Pflicht zur Änderung der Gewinnabführungsverträge bei der Organschaft: Klarstellung des BMF zu den Übergangsregelungen**

An die körperschaftsteuerliche Anerkennung einer sog. Organschaft, die die Möglichkeit bietet, Verluste der Organgesellschaft beim Organträger mit steuerlicher Wirkung geltend zu machen, werden strenge formale Anforderungen gestellt. Insbesondere muss ein auf mindestens fünf Zeitjahre (= 60 Monate) abgeschlossener Gewinnabführungsvertrag vorliegen.

Mit dem Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts hat der Gesetzgeber Anfang 2013 die Regelungen zur steuerlichen Organschaft vereinfacht. Erleichtert wurden die Anforderungen an die Durchführung des Gewinnabführungsvertrags sowie die formalen Voraussetzungen beim Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags. GmbHs müssen nun allerdings die Verlustübernahmeverpflichtung zwingend durch einen dynamischen Verweis auf die Regelung des § 302 AktG im Gewinnabführungsvertrag vereinbaren. „Dynamischer Verweis“ bedeutet, dass nicht der bei Abschluss des Gewinnabführungsvertrags aktuelle Gesetzestext des § 302 AktG in den Gewinnabführungsvertrag aufgenommen wird, sondern dort auf die „jeweils geltende Fassung des § 302 AktG“ verwiesen wird.

Zu dieser Anpassungsverpflichtung hat das BMF mit Schreiben vom 29.5.2013 (IV C 2 – S1910/10/1011 :005) folgende Klarstellung veröffentlicht: Wird ein Gewinnabführungsvertrag, der den bisherigen Anforderungen der Verlustübernahmeverpflichtung entspricht, durch Aufnahme eines dynamischen Verweises auf § 302 AktG an die neue Rechtslage angepasst, so liegt kein Neuabschluss eines Gewinnabführungsvertrags vor. Unschädlich ist eine solche Vertragsanpassung, wenn diese in einem Veranlagungszeitraum erfolgt, der vor dem 1.1.2015 endet. Es war zuvor nicht klar, ob eine solche Änderung als Neuabschluss des Gewinnabführungsvertrags gesehen wird, was die Mindestlaufzeit hätte gefährden können.

#### **Handlungsempfehlung:**

Bei sämtlichen bestehenden Organschaften muss geprüft werden, ob der Gewinnabführungsvertrag an die neuen gesetzlichen Rahmenbedingungen angepasst werden muss.

### 34 Zur Kombination von vGA und Schenkungsteuer

Mit seinem Urteil vom 30.1.2013 (Aktenzeichen II R 6/12, DStR 2013, 649) hat der BFH zu der zuletzt sehr kontrovers diskutierten Frage, ob verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) der Schenkungsteuer unterliegen, Stellung genommen. Der BFH kommt dabei zu dem Ergebnis, dass es im Verhältnis einer Kapitalgesellschaft zu ihren Gesellschaftern oder zu den Gesellschaftern einer an ihr beteiligten Kapitalgesellschaft neben betrieblich veranlassten Rechtsbeziehungen lediglich offene und verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Kapitalrückzahlungen, aber keine freigebigen Zuwendungen gibt.

In ständiger Rechtsprechung definiert der BFH vGA als Vermögenszuwendungen an Gesellschafter oder diesen nahestehende Personen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, aber keine Grundlage im Gesellschaftsvertrag oder einem Gesellschafterbeschluss haben. Derartige an eine nahestehende Person des Gesellschafters geleistete Zuwendungen können nach einem Urteil des BFH aus 2007 (Urteil v. 7.11.2007, II R 28/06, BStBl II 2008, 258) aber keine freigebigen Zuwendungen des Gesellschafters an die nahestehende Person darstellen, da es an einer Vermögensverschiebung zwischen Gesellschafter und nahestehender Person fehlt.

In der Folgezeit vertrat die Finanzverwaltung dazu die Auffassung, dass vGA als freigebige Zuwendungen der Gesellschaft an den begünstigten Gesellschafter oder die begünstigte nahestehende Person schenkungsteuerpflichtig seien. Diese Auffassung der Finanzverwaltung verwirft der BFH ausdrücklich: Es kann im Verhältnis einer Kapitalgesellschaft zu ihren unmittelbaren und mittelbaren Gesellschaftern keine freigebigen Zuwendungen geben. Gewinnausschüttungen (sowohl offene als auch verdeckte) der Kapitalgesellschaft beruhen stets auf dem Gesellschaftsverhältnis und haben daher jedenfalls im Verhältnis zu den Gesellschaftern ausschließlich ertragsteuerliche Folgen.

Im Streitfall hatte eine AG einer Schwester-GmbH Darlehen über mehr als 2 Mio. € gewährt und wenige Jahre später zur Verhinderung einer bilanziellen Überschuldung auf die Rückzahlung verzichtet; dieser Verzicht erfolgte mit einer Besserungsabrede. Den „Besserungsschein“ verkaufte die AG ein Jahr später für 1 € an den Gesellschafter der Mutter-GmbH, die sämtliche Aktien an der AG hielt. Diesem wurde einige Jahre später, als der Besserungsfall eintrat, Beträge von rd. 2 Mio. € auf seinem Darlehenskonto gutgeschrieben.

Die Finanzverwaltung sah in diesen Gutschriften freigebige Zuwendungen der AG an den Gesellschafter der Mutter-GmbH und setzte demgemäß gegen ihn Schenkungsteuer i.H.v. insgesamt rd. 685 000 € fest. Demgegenüber hat der BFH die Schenkungsteuerbescheide (und Einspruchsentscheidungen) aufgehoben, weil er die Voraussetzungen einer Schenkung im Streitfall gerade nicht als erfüllt ansieht, da der Kaufpreis von 1 € eine angemessene Gegenleistung für den Erwerb der Forderung dargestellt hatte. Dass später der Besserungsfall eingetreten ist und die Forderung daher werthaltig wurde, ist nach Auffassung des BFH unerheblich. Der Besserungsfall hatte vor allem nicht zur Folge, dass sich der Verkauf zum Verkehrswert der Forderung rückwirkend in eine freigebige Zuwendung umwandelte.

#### Hinweis:

Obwohl das vorliegende Urteil nur auf das Verhältnis zwischen Gesellschaft und (unmittelbarem bzw. mittelbarem) Gesellschafter eingeht, kann aus der Urteilsbegründung abgeleitet werden, dass der BFH auch die Schenkungsteuerpflicht der vGA an eine nahestehende Person ablehnt, denn auch eine solche vGA ist durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Zur Problematik der „nahestehenden Personen“ ist beim BFH aktuell ein Verfahren (unter dem Aktenzeichen II B 94/12) anhängig, so dass der BFH seine für die Stpfl. günstige Rechtsauffassung festigen kann.

### 35 Erbschaftsteuer: Änderungen durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz

#### a) Abschaffung der sog. Cash-GmbH

Das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz sieht weitreichende Vergünstigungen für den Übergang von steuerlichem Betriebsvermögen vor, und zwar – unter differenzierten Be-

dingungen – eine Steuerbefreiung von 85 % (Regelverschöpfung) oder sogar 100 % (Optionsverschöpfung). Begünstigt ist auch die Übertragung von Beteiligungen an einer GmbH, sofern die Beteiligungsquote mehr als 25 % des Stammkapitals beträgt. Die Vergünstigungen wurden hierbei selbst dann gewährt, wenn das Vermögen einer GmbH nur aus Zahlungsmitteln, Geschäftsguthaben, Geldforderungen u.Ä. bestanden hatte (sog. Cash-GmbH). Das eröffnete die Möglichkeit, privates Barvermögen erbschaftsteuerfrei dadurch auf die nächste Generation zu übertragen, dass es zunächst z.B. durch die Einlage in eine GmbH (oder auch in eine sog. gewerblich geprägte GmbH & Co. KG) in steuerliches Betriebsvermögen umgewandelt wurde. Dieses Betriebsvermögen konnte anschließend in Gestalt von Anteilen an den Gesellschaften mit einem Verschöpfungsschlag von bis zu 100 % übertragen werden.

Das sehr kontrovers diskutierte gesetzgeberische Bemühen, derartige Gestaltungen zu unterbinden (ursprünglich mit dem Entwurf des Jahressteuergesetzes 2013), hat nun zu einer Neuregelung im jüngst verabschiedeten Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz (AmtshilferLUmsG) geführt.

Die verschärfende Neuregelung sieht jetzt vor, dass auch Geldforderungen und andere Finanzmittel, soweit diese als nicht betriebsnotwendig anzusehen sind, dem sog. Verwaltungsvermögen zuzurechnen sind. Und das Verwaltungsvermögen ist für die Gewährung der Steuerverschöpfung entscheidend: Denn wenn dieses Verwaltungsvermögen 50 % des Werts des gesamten Betriebsvermögens überschreitet, wird die Befreiung grundsätzlich versagt; wird die 10 %-Grenze überschritten, kann höchstens die Befreiung zu 85 % von der Erbschaftsteuer, nicht aber die zu 100 % beansprucht werden.

Entscheidend ist also die Definition der als Verwaltungsvermögen zu berücksichtigen Finanzmittel, die das Gesetz als „Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Forderungen“ definiert. Diese zählen dann zum Verwaltungsvermögen, wenn der gemeine Wert der Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und anderen Forderungen nach Abzug des gemeinen Werts der Schulden (also der Saldo) 20 % des Werts des Betriebsvermögens übersteigt. Ohne weitere Prüfung wird dann angenommen, dass die Finanzmittel nicht betriebsnotwendig sind und zum Verwaltungsvermögen gehören.

Ausnahmen von dieser Regelung sind vorgesehen für Kreditinstitute, Finanzdienstleistungsinstitute, Versicherungsunternehmen und für solche Gesellschaften, deren Hauptzweck die Finanzierung von verbundenen Unternehmen ist.

Im Gegenzug wird – trotz des Unterschreitens der geforderten Vermögensverwaltungsquote – die Steuerverschöpfung nicht gewährt, soweit sog. junges Verwaltungsvermögen vorliegt, d.h. solches Verwaltungsvermögen, das dem Betrieb innerhalb der letzten zwei Jahre vor dem Besteuerungszeitpunkt durch Einlagen zugeführt worden ist. Hierzu ist der „Saldo der eingelegten und der entnommenen Wirtschaftsgüter“ zu ermitteln.

**Hinweis:**

Die nun beschlossenen Regelungen sind erstmals auf Erwerbe anzuwenden, für die die Steuer nach dem 6.6.2013 entsteht; eine rückwirkende Verschärfung der Rechtslage ist also nicht eingetreten.

**Handlungsempfehlung:**

Im Detail ist diese Regelung komplex und es sollte daher in einschlägigen Fällen steuerlicher Rat eingeholt werden.

**b) Verschärfung des Lohnsummenkriteriums**

Die Gewährung der erbschaftsteuerlichen Befreiungen im Rahmen der Übertragung von steuerlichem Betriebsvermögen (85 % bzw. 100 %) setzt u.a. voraus, dass die sog. Lohnsummenregelung eingehalten wird. Dies bedeutet, dass bezogen auf die Lohnsumme im Zeitpunkt des Erwerbs (sog. Ausgangslohnsumme) über die folgenden fünf Jahre die Summe der jährlichen Lohnsummen 400 % (für die Regelverschöpfung, d.h. bezogen auf eine Befreiung i.H.v. 85 %) bzw. 700 % über die folgenden sieben Jahre (für die Optionsverschöpfung, d.h. bezogen auf eine Befreiung i.H.v. 100 %) nicht unterschritten werden. Dieses

Lohnsummenkriterium gilt aber ausnahmsweise dann nicht, wenn die Ausgangslohnsumme 0 € beträgt oder der Betrieb nicht mehr als 20 Beschäftigte hat.

Aus der Änderung durch das AmtshilfeRLUMsG ergibt sich für dieses Kriterium nun eine Verschärfung für die beiden Ausnahmen. Bei den Lohnsummen und auch bei der Beschäftigtenzahl sind sowohl Tochter- und Enkelgesellschaften entsprechend zu berücksichtigen, wenn die Beteiligung an diesen Gesellschaften mehr als 25 % beträgt. Bislang blieben die Löhne in Tochter- und Enkelgesellschaften unberücksichtigt.

**Hinweis:**

Diese Neuregelung ist erstmals auf Erwerbe anzuwenden, für die die Steuer nach dem 6.6.2013 entsteht.

**36 Entscheidung über Gesetz zur Verkürzung der Aufbewahrungsfristen vertagt**

Das sog. Aufbewahrungsfristenverkürzungsgesetz (Gesetz zur Verkürzung der Aufbewahrungsfristen sowie zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften) wurde am 25.4.2013 durch den Bundestag beschlossen, ist aber am 3.5.2013 vom Bundesrat abgelehnt worden. Die weitere Verhandlung über dieses Gesetzesvorhaben ist in der jüngsten Sitzung des Vermittlungsausschusses am 5.6.2013 auf einen späteren Termin verschoben worden.

Inhaltlich war (und ist) darin eine Regelung zur Vermeidung der erbschaftsteuerlichen Begünstigung von Cash-GmbHs vorgesehen, die nun bereits mit dem AmtshilfeRLUMsG umgesetzt wurde. Damit verbleibt als Regelungsinhalt des Gesetzes die Verkürzung der steuerlichen Aufbewahrungsfristen, die der Bundesrat bislang kategorisch abgelehnt hat.

**Hinweis:**

Ende Juni stand eine Einigung über dieses Gesetz noch aus.

**37 Bestimmung der Beteiligungshöhe bei § 17 EStG: Anwartschaften bleiben unberücksichtigt**

Nach § 17 EStG wird das Ergebnis der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, die zum steuerlichen Privatvermögen zählen, nur dann bei der Einkommensteuer erfasst, wenn der Veräußerer zu einem Zeitpunkt „innerhalb der letzten fünf Jahre“ vor der Veräußerung zu mindestens 1 % am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligt war (sog. Wesentlichkeitsgrenze). Der BFH hat mit Urteil vom 19.2.2013 (Aktenzeichen IX R 35/12) entschieden, dass bei der Ermittlung der Wesentlichkeitsgrenze die Anwartschaft auf eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft nicht als Beteiligung anzusehen ist und deshalb bei der Bestimmung der Beteiligungshöhe i.S.d. § 17 EStG auch nicht berücksichtigt werden kann.

Im Streitfall hatte ein Stpfl. mit dem Mehrheitsaktionär einer AG im Jahr 1999 einen Aktienkauf- und Überlassungsvertrag über 2 % des Grundkapitals abgeschlossen, wobei die dingliche Übertragung erst zum 1.7.2005 erfolgen sollte. Auch die Kaufpreiszahlung war auf diesen späteren Zeitpunkt aufgeschoben. Im späteren Verlauf wurde die Übertragung wegen eigener Verkaufsverhandlungen des Großaktionärs über sein gesamtes Aktienpaket zunächst zurückgestellt. Im Jahr 2006 veräußerte der Mehrheitsaktionär dann aber (nach vorheriger Abstimmung mit dem Stpfl.) sein gesamtes Aktienpaket einschließlich der zuvor veräußerten Aktien an einen Dritten. Der Stpfl. erhielt eine Ausgleichszahlung, deren Höhe sich an dem Anteil der von ihm gekauften Anteile am Gesamtkaufpreis für die AG orientierte. Auf Grund dieser Ausgleichszahlung erklärte der Stpfl. alle seine Ansprüche aus dem Aktienkauf- und Übertragungsvertrag aus 1999 als abgegolten. Auch der Zahlung des zuvor vereinbarten Kaufpreises bedurfte es nicht mehr.

Die Finanzverwaltung qualifizierte die Ausgleichszahlung als Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG. Demgegenüber beurteilten das Finanzgericht und der Bundesfinanzhof die Ausgleichszahlung zu Gunsten des Steuerpflichtigen als nicht steuerbare Vermögensumschichtung im Privatbereich.



Entscheidungserheblich hat der BFH dabei hervorgehoben, dass Anwartschaften zwar Anteile an Kapitalgesellschaften i.S.d. § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG (und dort als Gegenstand einer Veräußerung i.S.d. § 17 EStG auch explizit genannt) sind, dass aber die Übertragung einer Anwartschaft noch keine Übertragung der Beteiligung bedeutet. Letztlich sind Anwartschaften keine Beteiligungen und somit bei der Bestimmung der Beteiligungsquote nicht zu berücksichtigen.

**Hinweis:**

Im Streitfall konnte § 17 EStG daher nicht zum Zuge kommen, da der Stpfl. an der AG in dem Zeitpunkt, in dem er die Zahlung erhielt, nicht zu mindestens 1 % beteiligt war.

**38 Gesellschafterebene: Anwendung des Teilabzugsverbots bei Nutzungsüberlassungen**

Das Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG bezweckt, alle Ausgaben (Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Veräußerungskosten oder Werbungskosten), die nach dem Teileinkünfteverfahren mit nur zu 60 % besteuerten Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, bei der Ermittlung der Einkünfte ebenfalls nur zu 60 % steuerlich zu berücksichtigen sind, um eine „inkongruente Begünstigung“ auszuschließen. Dabei kommt es nach dem Gesetzeswortlaut nicht auf einen rechtlichen Zusammenhang an, vielmehr reicht auch ein nur mittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang für das Eingreifen des Abzugsverbots.

Vor diesem Hintergrund ist das Urteil des BFH vom 28.2.2013 (Aktenzeichen IV R 49/11) zu sehen. Der BFH setzte sich im Rahmen eines Betriebsaufspaltungssachverhalts mit der Frage auseinander, ob das Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG auch auf laufende Aufwendungen anzuwenden ist, falls Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft der Gesellschaft Wirtschaftsgüter unentgeltlich oder gegen ein Entgelt zur Nutzung überlassen, das unter der fremdüblichen Höhe liegt.

Im Streitfall hatte eine GbR im Wege einer Betriebsaufspaltung ein in ihrem Eigentum stehendes Grundstück an eine personenidentische GmbH verpachtet, die i.Ü. von der Gründung bis zur Liquidation im Jahr 2008 keine Gewinnausschüttungen vorgenommen hatte. Bereits ab dem Jahr 2005 wurde keine Pacht mehr bezahlt, so dass die GbR (in Ermangelung von Pachteinnahmen) einen Verlust aus der Verpachtung erklärte, den die Finanzverwaltung unter Hinweis auf das Teilabzugsverbot allerdings nur teilweise anerkannte.

Dazu stellt der BFH fest,

- dass zwar auch Aufwendungen, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung eines Wirtschaftsguts stehen, im Einzelfall dem Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG unterfallen können,
- dass aber das Teilabzugsverbot für substanzbezogene Wertminderungen und Aufwendungen auf in einem Betriebsvermögen gehaltene Wirtschaftsgüter keine Anwendung findet – somit auf der anderen Seite Substanzgewinne, die z.B. bei der Veräußerung der Wirtschaftsgüter entstehen können, ebenfalls voll steuerpflichtig sind – und
- dass zudem für das Streitjahr zu prüfen sei, ob nicht eine sog. „endgültig einnahmeloze Beteiligung“ vorliege, für die das Teilabzugsverbot ohnehin nicht zur Anwendung komme.

Der BFH führt weiter aus, dass nach dem Normzweck des Teilabzugsverbots (nur) solche Ausgaben lediglich anteilig berücksichtigt werden, die mit nach § 3 Nr. 40 EStG ebenfalls nur anteilig besteuerten Einnahmen in Zusammenhang stehen, um eine inkongruente Begünstigung auszuschließen. Die Norm bezwecke also nur, dass bei steuerbefreiten Einnahmen kein doppelter steuerlicher Vorteil durch den zusätzlichen Abzug von mit diesen Einnahmen zusammenhängenden Aufwendungen erzielt wird. Daher greife das Teilabzugsverbot nicht ein, soweit Aufwendungen vorrangig durch voll steuerpflichtige Einnahmen veranlasst und daher bei der Ermittlung entsprechend voll steuerpflichtiger Einkünfte als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind.

Auf Grund dieser Überlegungen kommt der BFH zu dem Schluss,

- dass bei Nutzungsüberlassungen durch Gesellschafter, die einem Fremdvergleich standhalten, das Teilabzugsverbot nicht greift;
- dass jedoch bei Nutzungsüberlassungen durch Gesellschafter, die unentgeltlich erfolgen (und damit den Gewinn der Kapitalgesellschaft erhöhen), das Teilabzugsverbot greift und
- dass bei verbilligten Nutzungsüberlassungen durch Gesellschafter das Teilabzugsverbot nur in dem prozentualen Umfang greift, zu dem das tatsächlich gezahlte Pachtentgelt hinter dem fremdüblichen Entgelt zurückbleibt.

**Handlungsempfehlung:**

Diese Entscheidung weicht weitgehend von der Auffassung der Finanzverwaltung ab, so dass in allen einschlägigen Fällen zu prüfen ist, ob Steuerbescheide noch angegriffen bzw. geändert werden können.

In Betriebsaufspaltungsfällen sollte das vereinbarte Pachtentgelt regelmäßig auf dessen Fremdüblichkeit hin überprüft werden.

**39 Gesellschafterebene: Keine Anwendung des Teilabzugsverbots bei Substanz-verlusten von Darlehensforderungen**

Mit Urteil des BFH vom 11.10.2012 (Aktenzeichen IV R 45/10) wurde in Fortführung der Rechtsprechung entschieden, dass der erforderliche wirtschaftliche Zusammenhang mit den in § 3 Nr. 40 EStG genannten teilweise steuerfrei gestellten Einnahmen bei Substanzverlusten von Darlehensforderungen (wie bei Teilwertabschreibungen oder Forderungsverzichten) nicht gegeben ist, so dass das Teilabzugsverbot nicht zur Anwendung kommt.

Im Streitfall hatte zwischen einer GbR und einer GmbH eine Betriebsaufspaltung bestanden. Die GbR hatte der GmbH fortlaufend Darlehen gewährt, einen unbefristeten Rangrücktritt erklärt und schließlich im April 2002 zur Beseitigung der Überschuldung der GmbH auf eine Darlehensforderung in Höhe von 600 000 € verzichtet. Gleichwohl musste im Mai 2003 bei der GmbH der Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens gestellt werden.

Die GbR schrieb ihre Darlehensforderungen gegen die GmbH in ihrer Bilanz zum 31.12.2002 auf 0 € ab. Den entsprechenden Aufwand erkannte die Finanzverwaltung allerdings unter Hinweis auf § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG nur anteilig gewinnmindernd an.

Dazu führt der BFH aus, dass Darlehensforderungen (zu denen auch sog. eigenkapitalersetzende Darlehen zählen) selbständige Wirtschaftsgüter sind, die von der Beteiligung als solcher zu unterscheiden sind. Und ausweislich des Wortlauts des § 3 Nr. 40 EStG seien Substanzgewinne aus einer Wertsteigerung oder Veräußerung einer Darlehensforderung von der 40 %igen Steuerbefreiung nicht erfasst und damit voll steuerpflichtig. Umgekehrt könne das Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG dann aber Substanzverluste von Darlehensforderungen (Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterdarlehen) auch nicht erfassen.

**Hinweis:**

Der Gesetzgeber hat die Vorschrift des § 3c Abs. 2 EStG in 2010 durch Einfügung eines neuen Satzes 2 dahingehend verschärft, dass für die Anwendung des Teilabzugsverbots allein schon die Absicht genügen soll, teilweise steuerbefreite Einnahmen zu erzielen (sog. „endgültig einnahmeloze Beteiligung“). Gleichwohl sollte das vorgenannte Urteil auch auf die derzeitige Rechtslage anwendbar sein, da der BFH nicht auf die Einnahmeseite, sondern vielmehr auf den fehlenden wirtschaftlichen Zusammenhang abgestellt hat.

**40 Dienstwagengestellung für GmbH-Geschäftsführer: Bei Privatnutzungserlaubnis ohne Fahrtenbuch gilt 1 %-Regelung**

**a) Steuerlicher Vorteil unabhängig von der tatsächlichen Nutzung bereits mit Zurverfügungstellung des Dienstwagens für Privatfahrten**

Mit drei Urteilen vom 21.3.2013 und einem Urteil vom 18.4.2013 hat der BFH seine Rechtsprechung zur Dienstwagengestellung bzw. Dienstwagennutzung verschärft (BFH v. 21.3.2013, Aktenzeichen VI R 31/10, Aktenzeichen VI R 46/11 und Aktenzeichen VI R 42/12; BFH v. 18.4.2013, Aktenzeichen VI R 23/12). Diese Rechtsprechungsänderung bringt für GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer aber auch positive Aspekte.

Kern der steuerverschärfenden Entscheidungen ist die Annahme des BFH, dass dann, wenn kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch geführt worden ist, die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung eines Dienstwagens durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer für dessen Privatnutzung zu einem lohnsteuerlichen Vorteil bemessen nach der 1 %-Regelung führt. Dies gelte unabhängig davon, ob und in welchem Umfang der Arbeitnehmer den betrieblichen Pkw tatsächlich privat nutzt. Diese Annahme kann künftig auch nicht mehr durch einen Gegenbeweis widerlegt werden – bisher konnte der Stpfl. noch unter engen Voraussetzungen darlegen, dass tatsächlich keine private Nutzung erfolgt.

Im der Leitentscheidung **VI R 31/10** hatte eine Steuerberatungsgesellschaft ihrem Geschäftsführer einen Dienstwagen zur Verfügung gestellt, der auch für Privatfahrten genutzt werden durfte; ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch konnte allerdings nicht vorgelegt werden.

Zu diesem Sachverhalt hat der BFH ausgeführt, dass der geldwerte Vorteil aus der unentgeltlichen bzw. verbilligten Überlassung eines Dienstwagens an den Arbeitnehmer für dessen Privatnutzung dem Arbeitnehmer bereits mit der Inbesitznahme des Dienstwagens und nicht (erst) mit der tatsächlichen privaten Nutzung des Pkw zufließe. Ob der Arbeitnehmer von der Möglichkeit der privaten Nutzung tatsächlich auch Gebrauch gemacht habe, sei dafür unerheblich.

Damit komme es auf die belastbare Behauptung des Arbeitnehmers, das betriebliche Fahrzeug nicht für Privatfahrten genutzt oder Privatfahrten ausschließlich mit anderen Fahrzeugen durchgeführt zu haben (also auf die Widerlegung des auf der allgemeinen Lebenserfahrung gründenden Beweises des ersten Anscheins für eine Privatnutzung), überhaupt nicht an. Derartige Behauptungen führten nicht zu einem Ausschluss der Besteuerung des Nutzungsvorteils. Von einer solchen Besteuerung könne nur abgesehen werden, wenn der Steuerpflichtige zur privaten Nutzung des betrieblichen Fahrzeugs nicht befugt sei.

**b) Kein lohnsteuerlicher Vorteil bei Privatnutzungsverbot**

Andererseits stellt der BFH gerade im Hinblick auf GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer heraus, dass eine Lohnsteuer nur dann anfällt, wenn der Dienstwagen tatsächlich auch für Privatfahrten zur Verfügung steht, was bei einem Privatnutzungsverbot gerade nicht der Fall ist.

Im Urteilsfall **VI R 46/11** verfügte ein GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer über einen Dienstwagen, der ausweislich des – aus formalen Gründen nicht anerkannten – Fahrtenbuchs nur zu Dienstfahrten genutzt wurde und dessen Privatnutzung „grundsätzlich“ untersagt war. Die Finanzverwaltung vertrat nach einer Lohnsteuer-Außenprüfung die Auffassung, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer auf Grund seiner Einflussmöglichkeiten unkontrolliert auch Privatfahrten habe durchführen können, und unterwarf daraufhin den Sachbezug der Einkommensteuer. Der BFH hat zu diesem Sachverhalt klargestellt, dass sich – auch bei Gesellschafter-Geschäftsführern einer GmbH – kein allgemeiner Erfahrungssatz des Inhalts feststellen lasse, dass ein Privatnutzungsverbot nur zum Schein ausgesprochen werde. Vielmehr müsse auch in solchen Fällen mit der erforderlichen Gewissheit festgestellt werden, ob dem Arbeitnehmer-Gesellschafter-Geschäftsführer ein Firmenwagen arbeitsvertraglich zur privaten Nutzung überlassen worden sei. Sollte der Gesellschafter-

Geschäftsführer den Betriebs-Pkw ohne entsprechende Gestattung der GmbH für private Zwecke genutzt haben, liege i.Ü. kein Arbeitslohn, sondern eine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

Im Urteilsfall **VI R 42/12** hat der BFH ebenfalls betont, dass der Beweis des ersten Anscheins eine fehlende Feststellung, ob der Arbeitgeber dem angestellten Alleingeschäftsführer einen Dienstwagen zur privaten Nutzung überlassen hat, nicht ersetzen kann. Stehe nicht fest, dass dem Arbeitnehmer ein Dienstwagen zur privaten Nutzung überlassen wurde, so könne auch der Beweis des ersten Anscheins diese fehlende Feststellung nicht ersetzen. Aus der **fehlenden Überwachung eines Nutzungsverbots** könne nicht auf eine Überlassung des Pkw zur privaten Nutzung geschlossen werden.

Schließlich betraf der Urteilsfall **VI R 23/12** die Geschäftsführerin eines Familienunternehmens, der als Dienstwagen ein Porsche zur Verfügung gestellt wurde. Eine private Nutzung des Pkw war im Anstellungsvertrag ausdrücklich untersagt. Für diesen Sachverhalt hat der BFH ebenfalls betont, dass der Beweis des ersten Anscheins die fehlende Feststellung, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer tatsächlich einen Dienstwagen zur privaten Nutzung überlassen hat, nicht ersetzen könne. Auch für den Fall der (alleinigen) Geschäftsführerin eines Familienunternehmens lasse sich kein allgemeiner Erfahrungssatz des Inhalts feststellen, dass ein Privatnutzungsverbot nur zum Schein ausgesprochen ist oder der (Allein-)Geschäftsführer ein Privatnutzungsverbot generell missachtet.

**Hinweis:**

Die Entscheidungen des BFH verdeutlichen, dass die Anwendung der 1 %-Regelung künftig nur noch dann vermieden werden kann, wenn entweder tatsächlich ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch geführt und damit der geldwerte Vorteil genau berechnet werden kann oder aber wenn die private Nutzung durch den Arbeitgeber (arbeitsvertraglich) ausgeschlossen wird.

---

## Aktuelle Entwicklungen zur Firmenwagenbesteuerung

---

### 41 Aktuelle Entwicklungen in der Rechtsprechung zur Firmenwagenbesteuerung erfordern die Überprüfung des Lohnsteuerabzugs

Überlässt der Arbeitgeber oder auf Grund eines Dienstverhältnisses ein Dritter dem Arbeitnehmer ein Kraftfahrzeug unentgeltlich zu Privatfahrten, so unterliegt dieser Nutzungsvorteil der Lohnsteuer und der Sozialversicherung.

Für die Bewertung der privaten Nutzung eines Firmenwagens sind gesetzlich **zwei Berechnungsmethoden** zugelassen worden, nämlich

1. die **1 %-Regelung** als vom Gesetzgeber vorgesehenen Regelfall und
2. die Ermittlung eines individuellen Nutzungswerts mittels **Fahrtenbuch** als Ausnahmeregelung, wenn Arbeitgeber und Arbeitnehmer der Auffassung sind, dass die 1 %-Regelung für sie zu ungünstig ist (sog. Escape-Klausel).

Nicht zu den privaten Fahrten gehören Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte einschließlich der Fahrten, die der Arbeitnehmer aus beruflichen Gründen mehrmals am Tag durchführen muss, sowie Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung. Für diese Fahrten hat der Arbeitnehmer ggf. einen gesonderten geldwerten Vorteil zu versteuern.

Aktuell sind wichtige **Entwicklungen in der Rechtsprechung** zu verzeichnen, die Anlass geben, die bisher praktizierte Handhabung beim Lohnsteuerabzug einer Prüfung zu unterwerfen. Herauszustellen sind folgende Punkte:

- Anwendung der 1 %-Regelung auch bei fehlender privater Nutzung;

- 1 %-Regelung vom Bruttolistenpreis auch bei Gebrauchtfahrzeugen;
- Nutzung mehrerer betrieblicher Fahrzeuge durch den Einzelunternehmer;
- Anforderungen an ein Fahrtenbuch;
- Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nur bei tatsächlicher Durchführung zu versteuern.

## **42 Dienstwagenbesteuerung – Anwendung der 1 %-Regelung auch bei fehlender privater Nutzung**

### **a) Nutzungsvorteil entsteht allein durch Nutzungsmöglichkeit**

Der Bundesfinanzhof hat in vier Urteilen (vom 21.3.2013, Aktenzeichen VI R 31/10, VI R 46/11, und VI R 42/12 sowie vom 18.4.2013, VI R 23/12) eine Grundsatzentscheidung zur Besteuerung von Firmenwagen getroffen, die **von der bisherigen Rechtsprechung abweicht**. Entschieden wurde, dass das Zurverfügungstellen eines unentgeltlichen oder verbilligten Fahrzeugs vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer zur privaten Nutzung auch dann zu einem der Lohnsteuer zu unterwerfenden Vorteil führt, wenn der Arbeitnehmer das Fahrzeug tatsächlich nicht privat nutzt. Den lohnsteuerbaren Vorteil begründet die **Nutzungsmöglichkeit**, nicht aber die tatsächliche Nutzung des Fahrzeugs. Dieser Vorteil ist, sofern ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nicht geführt wird, nach der 1 %-Regelung zu bewerten.

Bisher wurde in diesen Fällen die tatsächliche **private Nutzung des Fahrzeugs vermutet**. Diese Vermutung konnte der Steuerpflichtige (unter engen) Voraussetzungen aber widerlegen; eine solche Möglichkeit ist nunmehr entfallen. Entscheidend ist es nach Auffassung des Gerichts, dass mit der tatsächlichen Überlassung des Fahrzeugs dem Arbeitnehmer ein Vorteil zugeflossen ist. Eine arbeitsvertragliche Zusage allein reicht allerdings noch nicht aus.

Entscheidend für das Gericht ist, dass der Vorteil aus der Nutzungsüberlassung das Zurverfügungstellen des Fahrzeugs selbst sowie die Übernahme sämtlicher damit verbundener Kosten wie Steuern, Versicherungsprämien, Reparatur-, Wartungs- und Treibstoffkosten und damit nutzungsabhängige wie -unabhängige Kosten umfasst. Dies bedeutet, dass selbst dann, wenn der Arbeitnehmer das überlassene Fahrzeug tatsächlich nicht privat nutzt, er zumindest die nutzungsunabhängigen Kosten spart.

#### **Hinweis:**

Das Abstellen auf die bloße Nutzungsmöglichkeit und nicht auf die tatsächliche Nutzung gilt allerdings nur hinsichtlich der Besteuerung von Arbeitnehmern. Anders ist dies bei Einzelgewerbetreibenden oder bei Gesellschaftern einer Personengesellschaft. Wird in diesem Fall ein Betriebsfahrzeug auch für private Zwecke genutzt, so ist der Betriebsausgabenabzug der mit dem Fahrzeug verbundenen Kosten durch eine Entnahme zu korrigieren. Dies erfordert aber eine tatsächliche Nutzung des Fahrzeugs, denn eine Nutzungsentnahme liegt nur vor, wenn ein Wirtschaftsgut für betriebsfremde Zwecke verwendet wird und erfordert damit eine Entnahmehandlung. Die bloße Möglichkeit des (Einzel-)Gewerbetreibenden, den betrieblichen Pkw auch privat nutzen zu können, begründet dagegen keinen „Korrekturbedarf“.

### **b) Nutzungsvorteil aber nur bei tatsächlicher Zurverfügungstellung des Dienstwagens**

Andererseits hat der Bundesfinanzhof aber auch klargestellt, dass die 1 %-Regelung nur zur Anwendung kommt, wenn feststeht, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer tatsächlich einen Dienstwagen zur privaten Nutzung arbeitsvertraglich oder doch zumindest auf Grundlage einer konkludent getroffenen Nutzungsvereinbarung überlassen hat. Dies muss für den Einzelfall festgestellt werden. Arbeitsvertraglich ist eine private Nutzung des Dienstwagens nur bei einer entsprechenden Regelung zulässig. Besteht eine solche Vereinbarung nicht, so darf der Firmenwagen nur für dienstliche Fahrten genutzt werden.

**Handlungsempfehlung:**

Soll eine private Nutzung des Dienstwagens ausgeschlossen sein, so sollte zu Beweis Zwecken eine klarstellende Regelung in den Arbeitsvertrag aufgenommen werden.

Der Bundesfinanzhof betont, dass insbesondere dann, wenn der Firmenwagen laut arbeitsvertraglicher Abrede nicht privat genutzt werden darf, im Grundsatz dann auch davon auszugehen ist, dass eine private Nutzung nicht erfolgt. Denn einen – auf der allgemeinen Lebenserfahrung gründenden – Erfahrungssatz, nach dem arbeitsvertraglich vereinbarte Nutzungsverbote missachtet werden, sieht das Gericht nicht. Dies gilt selbst dann, wenn ein solches Nutzungsverbot vom Arbeitgeber nicht überwacht wird oder es wie bei einem angestellten (Allein-)Geschäftsführer einer GmbH, dem (familienangehörigen) Geschäftsführer eines Familienunternehmens oder dem Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH an einer „Kontrollinstanz“ fehlt.

**43 1 %-Regelung bei Gebrauchtfahrzeugen**

Der Nachteil der 1 %-Regelung ist, dass diese pauschalierte Vorgehensweise im Einzelfall zu hohen steuerlichen Belastungen führen kann.

**Beispiel:**

Ein Arbeitnehmer nutzt als Firmenwagen einen Pkw, der nicht als Neufahrzeug, sondern als Gebrauchtwagen erworben wurde. Auch in diesem Fall wird der geldwerte Vorteil nach den gesetzlichen Vorgaben vom Bruttolistenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung des Fahrzeugs angesetzt und nicht vom Wert des Fahrzeugs im Erwerbszeitpunkt.

Wie das Beispiel deutlich macht, kann durch die Anschaffung eines Gebrauchtwagens im Vergleich zu einem Neuwagen der Nutzungsvorteil und damit die steuerliche Belastung nicht gemindert werden. Denn im Falle der Nutzung eines **Gebrauchtwagens** wird der Nutzungsvorteil ebenfalls mit monatlich 1 % des Bruttolistenpreises **zum Zeitpunkt der Erstzulassung** des Fahrzeugs angesetzt. Ein solcher Fall wurde vom Bundesfinanzhof geprüft. Mit Urteil vom 13.12.2012 (Aktenzeichen VI R 51/11) hat das Gericht entschieden, dass diese Vorgehensweise verfassungsrechtlich unbedenklich ist. Der Kläger hatte dagegen die Auffassung vertreten, dass bei Nutzung eines gebraucht erworbenen Fahrzeugs der Nutzungsvorteil mit 1 % des Fahrzeugwerts zum Zeitpunkt des Erwerbs und nicht zum Zeitpunkt der Erstzulassung des Fahrzeugs anzusetzen sei. Dies lehnte der Bundesfinanzhof aber ausdrücklich ab.

**Hinweis:**

Dem Umstand, dass durch ein gebrauchtes Fahrzeug in der Regel geringere Kosten entstehen (z.B. durch eine niedrigere Abschreibung) und die Anwendung der 1 %-Regelung in diesem Fall zu verhältnismäßig hohen Nutzungswerten führt, kann nur durch Führen eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs entgegnet werden. Hierbei werden nur die durch die Privatfahrten tatsächlich verursachten Kosten als Nutzungswert erfasst.

**44 Nutzung mehrerer betrieblicher Kraftfahrzeuge durch Einzelunternehmer**

Gehören gleichzeitig mehrere Kraftfahrzeuge zum Betriebsvermögen und können diese vom Unternehmer auch für private Zwecke genutzt werden, so ist der pauschale Nutzungswert grundsätzlich für jedes Kraftfahrzeug anzusetzen, das vom Steuerpflichtigen oder zu seiner Privatsphäre gehörenden Personen für Privatfahrten genutzt wird.

Kein Nutzungsvorteil ist dagegen zu besteuern bei Fahrzeugen, die für eine private Nutzung nicht geeignet sind (z.B. bei sog. Werkstattwagen) oder die ausschließlich eigenen Arbeitnehmern zur Nutzung überlassen werden. Dies gilt entsprechend für Kraftfahrzeuge, die nach der betrieblichen Nutzungszuweisung nicht zur privaten Nutzung zur Verfügung stehen. Hierzu können z.B. Vorführgewerkschaftswagen eines Kraftfahrzeughändlers oder zur Vermietung bestimmte Kraftfahrzeuge gehören.

Sind mehrere für eine Privatnutzung mögliche Fahrzeuge vorhanden, so beanstandet es die Finanzverwaltung aus Billigkeitsgründen nicht, wenn in der Gewinnermittlung eine Nutzungsentnahme nur für das Kraftfahrzeug mit dem höchsten Listenpreis angesetzt wird. Für die weiteren Fahrzeuge ist kein zusätzlicher pauschaler Nutzungswert zu erfassen.

Für die private Nutzung von betrieblichen Kraftfahrzeugen durch zur Privatsphäre des Steuerpflichtigen gehörende Personen gilt dies entsprechend, wenn je Person das Kraftfahrzeug mit dem nächsthöchsten Listenpreis berücksichtigt wird. Nach Ansicht der Finanzverwaltung gilt die widerlegbare Vermutung, dass für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und für Familienheimfahrten das Kraftfahrzeug mit dem höchsten Listenpreis genutzt wird.

**Hinweis:**

Ob diese Billigkeitsregelung der Finanzverwaltung dem Gesetz entspricht, ist strittig und wird derzeit in dem vor dem Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VI R 17/12 anhängigen Verfahren geprüft. Die Gerichte sind an diese (für den Steuerpflichtigen günstige Regelung) jedenfalls nicht gebunden.

## 45 Anforderungen an ein Fahrtenbuch

### a) Strenge Nachweisanforderungen

Soll statt der 1 %-Regelung der individuelle Nutzungsanteil mittels Fahrtenbuch nachgewiesen werden, so sind strenge Anforderungen zu beachten.

Für dienstliche Fahrten sind grundsätzlich **die folgenden Angaben erforderlich:**

- **Datum und Kilometerstand** zu Beginn und am Ende jeder einzelnen Auswärtstätigkeit;
- **Reiseziel** und bei Umwegen auch die Reiseroute;
- **Reisezweck** und aufgesuchte Geschäftspartner.

Für Privatfahrten genügt die Angabe der jeweils gefahrenen Kilometer. Für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte genügt ein entsprechender Vermerk im Fahrtenbuch mit Angabe der jeweils gefahrenen Kilometer.

Das Fahrtenbuch muss zeitnah und in geschlossener Form geführt werden. Eine mit Hilfe eines Computerprogramms erzeugte Datei genügt den Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nur dann, wenn nachträgliche Veränderungen an den eingegebenen Daten nach der Funktionsweise des verwendeten Programms technisch ausgeschlossen sind oder in der Datei selbst dokumentiert und offengelegt werden. Somit wird ein mit einem Tabellenkalkulationsprogramm geführtes Fahrtenbuch regelmäßig nicht anerkannt.

**Hinweis:**

Der Bundesfinanzhof hat betont, dass kleinere Mängel eines Fahrtenbuchs nicht zwingend zur Anwendung der 1 %-Regelung führen, wenn die Angaben insgesamt plausibel sind. Sind die Fehleintragungen allerdings systematischer Natur und geben Anlass zu erheblichen Zweifeln an der Richtigkeit der übrigen Eintragungen, ist das Fahrtenbuch trotz nur weniger nachweisbarer Fehleintragungen nicht ordnungsgemäß und wird steuerlich nicht anerkannt.

### b) Im Fahrtenbuch erforderliche Eintragungen

Zur Frage, welche Mindestangaben ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch enthalten muss, ist das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 13.11.2012 (Aktenzeichen VI R 3/12) zu beachten. Streitig war die Ordnungsmäßigkeit des vorgelegten Fahrtenbuchs. Dieses bestand im Streitfall aus handschriftlich geführten Grundaufzeichnungen sowie aus zusätzlich erstellten ergänzenden Erläuterungen. Die handschriftlichen Grundaufzeichnungen enthielten fortlaufend die Fahrten nach Datum, Uhrzeit, Kilometerständen und gefahrenen Kilometern; hinsichtlich der Angaben zu Reiseroute und Ziel war bei beruflich veranlassten Fahrten jeweils nur „Außendienst“ vermerkt. Die besuchten Personen, Firmen oder Behörden waren im Fahrtenbuch nicht angegeben; dazu enthielt das Fahrtenbuch lediglich den handschriftlichen Vermerk „siehe Anlage“. Die zusätzlich erstellten ergänzenden Erläuterungen

in Form eines Ausdrucks des vom Arbeitgeber elektronisch geführten Terminkalenders nannten Datum, Uhrzeit, Name und Adresse der jeweils aufgesuchten Kunden.

Das Gericht verwarf das Fahrtenbuch als nicht ordnungsgemäß. Es reicht nicht aus, wenn die Mindestangaben eines Fahrtenbuchs nicht in diesem selbst enthalten sind, sondern das Fahrtenbuch ergänzt oder vervollständigt wird durch vom Arbeitgeber stammende Listen und Ausdrücke des Terminkalenders.

**Hinweis:**

Wird ein Fahrtenbuch geführt, so muss von Anfang an darauf geachtet werden, dass dieses alle Mindestangaben enthält.

**c) Anerkennung eines elektronischen Fahrtenbuchs**

Deutliche praktische Erleichterungen kann ein elektronisches Fahrtenbuch bringen. Dieses zeichnet mittels GPS automatisch die vorgenommenen Fahrten auf. Ein elektronisches Fahrtenbuch wird steuerlich anerkannt, wenn sich daraus dieselben Erkenntnisse wie aus einem manuell geführten Fahrtenbuch gewinnen lassen. Beim Ausdrucken von elektronischen Aufzeichnungen müssen nachträgliche Veränderungen der aufgezeichneten Angaben technisch ausgeschlossen sein, zumindest aber dokumentiert werden. Die Finanzverwaltung betont in dem Schreiben der Oberfinanzdirektion Rheinland und Münster vom 18.2.2013, dass die **Prüfung, ob ein elektronisches Fahrtenbuch als ordnungsgemäß anzuerkennen ist**, nur für den jeweiligen Einzelfall erfolgen kann. Dabei sind vor allem diese Grundsätze zu beachten:

- Die Ordnungsmäßigkeit der eingesetzten Software sollte anhand eines **Prüfzertifikats des Herstellers** nachgewiesen werden. Dabei muss sich das Zertifikat immer auf die aktuell eingesetzte Softwareversion beziehen.
- Die **eindeutige Kennzeichnung einer geänderten Eingabe** sowohl in der Anzeige des elektronischen Fahrtenbuchs am Bildschirm als auch in seinem Ausdruck ist unverzichtbare Voraussetzung für die Anerkennung des Fahrtenbuchs.
- Es muss sichergestellt sein, dass die **Daten** des elektronischen Fahrtenbuchs bis zum Ablauf der Aufbewahrungsfrist für ein Fahrtenbuch **unveränderlich aufbewahrt** und lesbar gemacht werden können. Bei eventuellen Änderungen muss die Änderungshistorie mit Änderungsdatum/-daten und (jeweils) ursprünglichem Inhalt ersichtlich sein. Auch die Änderungshistorie darf nicht nachträglich veränderbar sein.
- Der **Fahrtzweck** kann im Nachhinein, z.B. in einem **Webportal**, eingetragen werden. Dies setzt allerdings voraus, dass Person und Zeitpunkt der Eintragung softwareseitig dokumentiert werden. Da das Fahrtenbuch zeitnah geführt werden muss, muss die **Eintragung des Fahrtziels innerhalb von sieben Tagen** nach Abschluss der Fahrt erfolgen.
- Bei einem elektronischen Fahrtenbuch sind die **GPS-Ermittlung** der Fahrtstrecken und die dadurch entstehende Abweichung vom Tachostand des Fahrzeugs grds. unbedenklich. Allerdings sollte der tatsächliche Tachostand im Halbjahres- oder Jahresabstand dokumentiert werden.

**Hinweis:**

Die regelmäßig kostspielige Investition in ein elektronisches Fahrtenbuch kann eine erhebliche Arbeitserleichterung bedeuten. Aber auch bei einem solchen elektronischen Fahrtenbuch sind die dargestellten Regeln zu beachten, damit die Anerkennung durch die Finanzverwaltung erfolgt.

**46 Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte**

Die private Nutzung eines Kraftfahrzeugs ist bei Anwendung der 1 %-Regelung wie folgt zu bewerten:

- Ansatz mit 1 % des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattungen einschließlich der Umsatzsteuer für jeden Kalendermonat und



- für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte mit einem Wert für jeden Kalendermonat von 0,03 % des Listenpreises für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte.

Nach Ansicht des Bundesfinanzhofs kommt die 0,03 %-Regelung aber nur zur Anwendung, wenn der Arbeitnehmer das Kraftfahrzeug tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte nutzt. Wird das Fahrzeug nicht arbeitstäglich für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte genutzt, so kann nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs der Zuschlag begrenzt werden auf eine Einzelbewertung für die tatsächlich durchgeführten Fahrten mit 0,002 % des Bruttolistenpreises je Entfernungskilometer.

Im Lohnsteuerabzugsverfahren gilt:

- Der Arbeitgeber ist nicht zur Einzelbewertung der tatsächlichen Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte verpflichtet. Es bleibt ihm unbenommen, im Lohnsteuerabzugsverfahren nur die kalendermonatliche Ermittlung des Zuschlags mit 0,03 % des Bruttolistenpreises für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte vorzunehmen und somit die Gestellung des betrieblichen Kraftfahrzeugs an die Anwendung der 0,03 %-Regelung zu binden.
- Der Arbeitgeber muss in Abstimmung mit dem Arbeitnehmer die Anwendung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs oder die Anwendung der 0,03 %-Regelung für jedes Kalenderjahr einheitlich für alle diesem überlassene betrieblichen Kraftfahrzeuge festlegen. Die Methode darf während des Kalenderjahrs nicht gewechselt werden. Bei der Veranlagung zur Einkommensteuer ist der Arbeitnehmer nicht an die für die Erhebung der Lohnsteuer gewählte Methode gebunden und kann die Methode einheitlich für alle ihm überlassene betrieblichen Kraftfahrzeuge für das gesamte Kalenderjahr wechseln.
- Bei Anwendung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs im Lohnsteuerabzugsverfahren hat der Arbeitnehmer gegenüber dem Arbeitgeber kalendermonatlich fahrzeugbezogen schriftlich zu erklären, an welchen Tagen (mit Datumsangabe) er das betriebliche Kraftfahrzeug tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte genutzt hat. Nicht ausreichend ist die bloße Angabe der Anzahl der Nutzungstage. Es sind keine Angaben erforderlich, wie der Arbeitnehmer an den anderen Arbeitstagen zur regelmäßigen Arbeitsstätte gelangt ist. Arbeitstage, an denen der Arbeitnehmer das betriebliche Kraftfahrzeug für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte mehrmals benutzt, sind für Zwecke der Einzelbewertung nur einmal zu erfassen. Diese Erklärungen des Arbeitnehmers hat der Arbeitgeber als Belege zum Lohnkonto zu nehmen und aufzubewahren. Dabei kann für den Lohnsteuerabzug jeweils die Erklärung des Vormonats zu Grunde gelegt werden.
- Der Arbeitgeber hat auf Grund der Erklärungen des Arbeitnehmers den Lohnsteuerabzug durchzuführen, sofern der Arbeitnehmer nicht erkennbar unrichtige Angaben macht. Ermittlungspflichten des Arbeitgebers ergeben sich hierdurch nicht.
- Der Arbeitnehmer kann gegenüber dem Arbeitgeber auch kalendermonatlich schriftlich erklären, dass er das betriebliche Kraftfahrzeug an keinem Tag im Monat für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte genutzt hat; in diesem Fall muss im Lohnsteuerabzugsverfahren kein Zuschlag für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte versteuert werden.

**Hinweis:**

Diese Grundsätze sind nach Ansicht der Finanzverwaltung im betrieblichen Bereich, d.h. bei der Nutzung des betrieblichen Pkw durch den Unternehmer, nicht anzuwenden (so Oberfinanzdirektion Niedersachsen v. 11.7.2011, Aktenzeichen S 2227-98-St 221/St 222).

Mit freundlichen Grüßen



**J. Varga**  
Steuerberater