

Mandanten-Rundschreiben 03/2006

Gesetzgebung • Einkommensteuer-Richtlinien 2005 • Anforderungen an ein Fahrtenbuch • betrieblicher Schuldzinsenabzug • europaweiter Kontenabruf

Sehr geehrte Damen und Herren,

im Hinblick auf die derzeit anstehende Erstellung des Jahresabschlusses nehmen im vorliegenden Mandanten-Rundschreiben bilanzsteuerliche Themen einen breiten Raum ein. So gehen wir insbesondere auf die Änderungen in den neuen Einkommensteuer-Richtlinien 2005, die Pauschbeträge für Sachentnahmen, die für den Unternehmer günstige Rechtsprechung zur Bildung von Rückstellungen bei Altersteilzeit und auf aktuelle Urteile zum betrieblichen Schuldzinsenabzug ein.

Daneben berichten wir ausführlich über die aktuelle Steuergesetzgebung. Zwei wichtige Gesetze, die teilweise rückwirkend ab dem 1.1.2006 Gültigkeit haben, sind mittlerweile verkündet. Des Weiteren ist das Haushaltsbegleitgesetz 2006 in das parlamentarische Verfahren eingebracht worden und weitere Gesetzgebungsverfahren stehen kurz bevor. Wir stellen in diesem Rundschreiben die wichtigsten Änderungen dar.

Der Kapitalanleger wird hinsichtlich der erzielten Einkünfte zunehmend transparenter. In der Vergangenheit hatten wir verschiedentlich über die Möglichkeiten des deutschen Fiskus berichtet, Informationen über Konten und Depots der Anleger zu erlangen. Nunmehr ist auch die Suche nach Konten im EU-Ausland deutlich erleichtert worden. Über diese Möglichkeiten für die Finanzverwaltung informieren wir in der Rubrik „Für Bezieher von Kapitaleinkünften“.

In der Rubrik „Für Hauseigentümer“ gehen wir auf in der Praxis wichtige Problembereiche, nämlich die Frage des Werbungskostenabzugs bei Beiträgen zur Instandhaltungsrücklage und bei gescheiterter Vermietung ein.

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Beschlossene Gesetzesänderungen
 - 2 Anstehende Gesetzesänderungen
 - 3 Bundesverfassungsgericht: Steuerbelastung eines Bürgers darf über 50 % seiner Einkünfte liegen
 - 4 Steuerliche Berücksichtigung ausländischer Verluste
 - 5 Neue Entscheidung zur Abziehbarkeit von Rentenversicherungsbeiträgen
-

Für Unternehmer und Freiberufler

- 6 Einkommensteuer-Richtlinien 2005 - Änderungen im betrieblichen Bereich
 - 7 Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen)
 - 8 Rückstellung für Altersteilzeit
 - 9 Betriebsausgabenpauschalierung bei bestimmten schriftstellerischen oder journalistischen Tätigkeiten
 - 10 Rechtsprechung zum betrieblichen Schuldzinsenabzug
 - 11 Einnahmen eines angestellten Chefarztes aus dem Liquidationsrecht für wahlärztliche Leistungen als Arbeitslohn
-

Für Personengesellschaften und ihre Gesellschafter

- 12 Einzelfragen zum Freibetrag und zur Tarifiermäßigung bei Betriebsaufgabe oder Betriebsveräußerung
 - 13 Publizitätspflicht entfällt auch für zurückliegende Jahre bei Beitritt eines persönlich haftenden Gesellschafters
-

Für Arbeitnehmer

- 14 Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch
 - 15 Reisekosten und Werbungskostenabzug
 - 16 Kosten für Computerkurs absetzbar
-

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 17 Jetzt europaweiter Konto-Abruf möglich
 - 18 Steuerfreiheit von Zinsen aus ausländischen Lebensversicherungen
-

Für Hauseigentümer

- 19 Beiträge zur Instandhaltungsrücklage
 - 20 Aufteilung des Kaufpreises auf zwei Gebäudeteile bei gemischter Schenkung
 - 21 Gescheiterte Vermietung
-

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 22 Rentenversicherungspflicht des Gesellschafter-Geschäftsführers?
 - 23 Rückwirkender Wegfall der Publizitätspflicht bei GmbH & Co. KG
 - 24 Haftung des Gesellschafter-Geschäftsführers für Körperschaftsteuer und steuerliche Nebenleistungen
 - 25 Kürzung des Vorwegabzugs/des Höchstbetrags bei Gesellschafter-Geschäftsführern
 - 26 Sozialversicherungsbeiträge einer GmbH für angestellten Gesellschafter
 - 27 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung
-

Für alle Steuerpflichtigen

1 Beschlossene Gesetzesänderungen

a) Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung

Am 7.4.2006 hat der Bundesrat dem endgültigen Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung zugestimmt, so daß dieses Gesetz im Bundesgesetzblatt verkündet und damit in Kraft treten kann. Im Wesentlichen sind nun nach der endgültigen Fassung folgende Änderungen beschlossen worden:

- Hinsichtlich des Abzugs **erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten** ist gegenüber dem im Mandanten-Rundschreiben 2/2006 dargestellten Stand keine Änderung eingetreten. D.h., Aufwendungen für Dienstleistungen zur Betreuung eines zum Haushalt gehörenden Kindes, die wegen einer Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen anfallen, können bei Kindern, die das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet haben oder wegen einer vor Vollendung des 27. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außer Stande sind, sich selbst zu unterhalten, in Höhe von **zwei Dritteln der Aufwendungen, höchstens 4000€ je Kind und Jahr**, steuerlich abgesetzt werden. Die Abzugsmöglichkeit gilt für erwerbstätige Alleinerziehende und für zusammenlebende Elternteile. Zusammenlebende Eltern können den Abzug nur dann erhalten, wenn beide Elternteile erwerbstätig sind.

Ausgeschlossen von der steuerlichen Förderung sind allerdings Aufwendungen für Unterricht, die Vermittlung besonderer Fähigkeiten (z.B. Musikunterricht oder Computerkurse) sowie für sprachliche und andere Freizeitbeschäftigungen (z.B. Mitgliedschaft in Sportvereinen, Tennis- und Reitunterricht). Voraussetzung für den Abzug der Aufwendungen ist auch, daß der Steuerpflichtige diese durch Vorlage einer Rechnung und die Zahlung auf das Konto des Leistungserbringers nachweist. Barzahlungen sind also nicht begünstigt.

Neben dem Abzug von Kinderbetreuungskosten als Werbungskosten oder Betriebsausgaben, der eben nur in Frage kommt, wenn diese Aufwendungen erwerbsbedingt anfallen, ist ein **Abzug als Sonderausgaben** vorgesehen und zwar unabhängig von Erwerbstätigkeit, Behinderung, Krankheit oder Ausbildung der Eltern. Dies gilt jedoch nur für Kinder, die das 3., aber noch nicht das 6. Lebensjahr vollendet haben. In diesem Fall können zwei Drittel der Kinderbetreuungskosten, höchstens 4000€ pro Jahr, steuerlich abgesetzt werden.

Bei Kindern, die das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet haben oder wegen einer vor Vollendung des 27. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außer Stande sind, sich selbst zu unterhalten, sollen zwei Drittel der Aufwendungen, höchstens 4000€ je Kind und Jahr, steuerlich abgesetzt werden können, wenn der Steuerpflichtige sich in Ausbildung befindet, behindert ist oder bei zusammenlebenden Elternteilen diese Voraussetzungen bei beiden Elternteilen erfüllt sind oder bei einem Elternteil erfüllt sind und der andere Elternteil erwerbstätig ist.

- Die **degressive Abschreibung** für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens wird angehoben auf das Dreifache des linearen Abschreibungssatzes, höchstens aber 30% (derzeit: Zweifaches des linearen Satzes, maximal 20%). Befristet wird dies für Wirtschaftsgüter, die nach dem 31.12.2005 und vor dem 1.1.2008 angeschafft oder hergestellt werden.
- Die **Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer** wird ausgedehnt auf **Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen**. Begrenzt wird diese Steuerermäßigung auf 20% der Aufwendungen, maximal 600€ je Kalenderjahr. Dies gilt für Leistungen, die nach dem 31.12.2005 erbracht werden. Der Abzug gilt aber nur für Arbeitskosten (nicht also für das vom Handwerker eingesetzte Material) und nur für Aufwendungen, die nicht Betriebsausgaben sind. Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung ist, daß die Aufwendungen durch Vorlage einer Rechnung und die Zahlung auf das Konto des Handwerkers durch Beleg des Kreditinstitutes nachgewiesen werden. Barzahlungen sind also nicht begünstigt.

Des Weiteren wurde beschlossen, daß die Steuerermäßigung, die grds. 20%, höchstens 600€, der Aufwendungen beträgt, sich erhöht auf 1200€ für die Inanspruchnahme von **Pflege- und Betreuungsleistungen** für Personen, bei denen ein Schweregrad der Pflegebedürftigkeit besteht oder die Leistungen der Pflegeversicherung beziehen und zwar Leistungen, die in einem inländischen Haushalt des Steuerpflichtigen oder im Haushalt der gepflegten oder betreuten Person erbracht werden.

- Bei der Veräußerung eines **Binnenschiffes** aufgedeckte stille Reserven können auf neu erworbene Binnenschiffe übertragen werden, so daß die Versteuerung der stillen Reserven hinausgeschoben wird.
- Anhebung der Umsatzgrenze bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (**Ist-Besteuerung**) bei der Umsatzsteuer in den alten Bundesländern von 125000€ auf 250000€. Die Maßnahme wurde ergänzt durch eine Verlängerung der derzeitigen Regelung zur Ist-

Versteuerung für die neuen Bundesländer über das Jahr 2006 hinaus bis 2009. Zu beachten ist für den Unternehmer, daß die Ist-Besteuerung nur nach Antrag an das Finanzamt vorgenommen werden kann.

b) Gesetz zur Eindämmung mißbräuchlicher Steuergestaltungen

Auch dieses Gesetz wurde nun in der endgültigen Fassung vom Bundesrat gebilligt und kann damit in Kraft treten. Hinzuweisen ist auf folgende Änderungen:

- Die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung wird angepaßt mit dem Ziel, **bestimmte Steuersparmodelle** unmöglich zu machen. Künftig können Anschaffungskosten für Anteile an Kapitalgesellschaften, für Wertpapiere und vergleichbare nicht verbrieft Forderungen und Rechte, für Grund und Boden sowie Gebäude des Umlaufvermögens, also Wirtschaftsgüter, die nicht langfristig dem Unternehmen dienen sollen, nicht mehr sofort, sondern erst im Zeitpunkt der Veräußerung bzw. Entnahme als Betriebsausgabe berücksichtigt werden. Damit werden sogenannte geschlossene Wertpapierfonds, die den Anlegern in der Anfangsphase hohe steuerliche Verlustzuweisungen boten, nicht mehr möglich sein. Diese Regelung tritt erstmals in Kraft für Wirtschaftsgüter, die nach dem Tag der Verkündung des Gesetzes (Abdruck im Bundesgesetzblatt) erworben werden.

Hinweis:

Betroffen von dieser Änderung ist insbesondere der gewerbliche Grundstückshandel. Insoweit erfolgt eine Annäherung der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung zum Bestandsvergleich.

- Die **Besteuerung der privaten Nutzung von Kraftfahrzeugen** unter Anwendung der 1%-Regelung wird auf Fahrzeuge beschränkt, die zu mehr als 50% betrieblich genutzt werden. Die geplanten Änderungen haben keine Auswirkungen auf die Fälle, in denen der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer ein Kraftfahrzeug zur privaten Mitnutzung überläßt (sog. Dienstwagenbesteuerung). Diese Regelung gilt erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2005 beginnen, bei einem mit dem Kalenderjahr übereinstimmenden Wirtschaftsjahr also ab dem 1.1.2006.

Hinweis:

Diese Regelung wirft noch eine Vielzahl an Fragen auf: So ist bislang unbestimmt, auf welche Weise der Nachweis, daß das Kfz zu mehr als 50% betrieblich genutzt wird, geführt werden kann. Auch ist nicht klar, ob diese Regelung nur für Einzelunternehmer oder auch für Personengesellschaften gilt. Nach der Gesetzesbegründung dürfte die Neuregelung auf Kfz im Gesamthandsvermögen einer bilanzierenden Personengesellschaft keine Anwendung finden, nach dem Wortlaut indes sehr wohl. Vielfach wird es zukünftig vorteilhaft sein, betroffene Kfz nicht dem ertragsteuerlichen, aber dem umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen zuzuordnen.

Die notwendigen Maßnahmen auf Grund der Gesetzesänderung können allerdings nur für den individuellen Fall anhand einer Berechnung ermittelt werden. Im Zweifel erleidet der Steuerpflichtige durch die Neuregelung Nachteile, soweit die betriebliche Fahrleistung und die Entfernung Wohnung/Arbeitsstätte gering ist und der Bruttolistenpreis des Fahrzeugs nicht allzu hoch ist. Umgekehrt trifft es die Steuerpflichtigen vergleichsweise wenig, bei denen der betriebliche Nutzungsanteil und/oder die Entfernung Wohnung/Arbeitsstätte groß ist und es sich um ein vergleichsweise „teures“ Kfz handelt.

- Werden Geschäfte, die einem **Kursrisiko** unterliegen, wie z.B. Forderungen oder Verbindlichkeiten in ausländischer Währung durch andere Geschäfte (Gegengeschäfte) mit gegenläufigem Risiko, wie dann z.B. Terminkäufe oder Terminverkäufe der entsprechenden ausländischen Währung, abgesichert, um Verluste zu vermeiden (Hedge) und werden insoweit in der Handelsbilanz **Bewertungseinheiten** gebildet, so daß Gewinne und Verluste aus dem Grund- und dem Sicherungsgeschäft miteinander saldiert werden, so ist zukünftig entsprechend auch für steuerliche Zwecke zu verfahren. Bislang war es möglich, Verluste des einen Geschäfts bereits geltend zu machen, ohne die Gewinne des anderen Geschäfts schon ausweisen zu müssen.
- Die Umsätze der zugelassenen öffentlichen Spielbanken werden nun (ab dem Tag des Inkraft-Tretens des Gesetzes) der Umsatzsteuer unterworfen.
- Die entgeltliche **Weitergabe von Belegen** wie z.B. Tankquittungen wird nun als Steuerordnungswidrigkeit mit einer Geldbuße von bis zu 5000€ geahndet.
- **Nicht umgesetzt** wurde die geplante Steuerschuldumkehr bei der Umsatzsteuer für

Gebäudereinigungsleistungen.

2 Anstehende Gesetzesänderungen

a) Entwurf eines Haushaltsbegleitgesetzes 2006

Das Bundeskabinett hat den Entwurf eines Haushaltsbegleitgesetzes 2006 vorgelegt. Nach dem vorliegenden Zeitplan soll dieses Gesetz noch in der ersten Jahreshälfte 2006 die parlamentarischen Hürden nehmen. Wegen der politischen Mehrheitsverhältnisse kann davon ausgegangen werden, daß es keine großen politischen Auseinandersetzungen geben wird.

Folgende für den steuerlichen Bereich relevante Rechtsänderungen sind zu erwähnen:

- Anhebung des allgemeinen **Umsatzsteuersatzes von 16% auf 19%**. Der ermäßigte Umsatzsteuersatz von 7% soll unverändert bleiben. Diese Rechtsänderung soll am 1.1.2007 in Kraft treten.
- Ebenfalls angehoben werden soll zum 1.1.2007 der **allgemeine Versicherungssteuersatz** von 16% auf 19%.
- Der Beitragssatz zur Arbeitslosenversicherung soll zum 1.1.2007 um zwei Prozentpunkte auf 4,5 Prozent abgesenkt werden.
- Steuerfreie **Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschläge** sollen nicht mehr **sozialversicherungsfrei** sein, soweit sie auf einen Grundlohn von mehr als 25€ je Stunde berechnet werden. Diese Änderung der Arbeitsentgeltverordnung soll bereits zum 1.7.2006 in Kraft treten. Die Steuerfreiheit für diese Zuschläge bleibt dagegen weiterhin erhalten, ist aber seit dem 1.1.2004 auf einen Grundlohn von maximal 50€ begrenzt.
- Für **Mini-Jobs** (geringfügig Beschäftigte) sollen die pauschalen Beiträge zur Kranken- und Rentenversicherung von derzeit insgesamt 25% auf 30% angehoben werden: Die pauschalen Beiträge zur Krankenversicherung belaufen sich bislang auf 11%; sie sollen künftig 13% betragen. Der pauschale Rentenversicherungsbeitrag soll von 12% auf 15% angehoben werden. Unverändert bleibt der pauschale Lohnsteuersatz von 2%. Auch unverändert bleiben soll der Abgabensatz für private Haushalte von 12% (5% Krankenversicherung; 5% Rentenversicherung; 2% Pauschalsteuer). Eintreten sollen diese Änderungen ebenfalls zum 1.7.2006.

Hinweis:

Die geplanten Änderungen sind teilweise noch umstritten, so daß der weitere Fortgang des Gesetzgebungsverfahrens zu beobachten bleibt. Über den sich ergebenden Handlungsbedarf werden wir in den nächsten Mandanten-Rundschreiben berichten, wenn sich die konkreten Änderungen näher abzeichnen.

b) Geplantes Steueränderungsgesetz 2007

Kurzfristig soll ein Entwurf des so genannten Steueränderungsgesetzes 2007 in das Gesetzgebungsverfahren eingebracht werden. Es ist geplant, das Gesetzgebungsverfahren noch vor der parlamentarischen Sommerpause abzuschließen. Voraussichtlich werden folgende Maßnahmen aufgegriffen:

- (ggf. stufenweise) Abschaffung der Steuerfreiheit für Bergmannsprämien;
- Abschaffung des Abzugs für Aufwendungen für häusliche Arbeitszimmer, die nicht den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit bilden;
- Einschränkung der Entfernungspauschale: Ausschluß des Abzugs von 20 Entfernungskilometern oder alternativ eine einheitliche Entfernungspauschale von 15 Cent;
- Absenkung des Sparerfreibetrags von 1370€/2740€ (Ledige/Verheiratete) auf 750€ bzw. 1500€;
- Gewährung von Kindergeld bzw. Kinderfreibeträgen nur bis zum 25. Lebensjahr des Kindes;
- Anhebung des Steuersatzes für „Spitzenverdiener“ (so genannte „Reichensteuer“);
- Umsetzung des EU-Zinsabkommens mit der Schweiz.

3 **Bundesverfassungsgericht: Steuerbelastung eines Bürgers darf über 50% seiner Einkünfte liegen**

Vor dem Bundesverfassungsgericht hatte ein Gewerbetreibender geklagt, der für das Jahr 1996 bei einem Gewinn in Höhe von 622800DM eine Steuerlast (Einkommen- und Gewerbesteuer) von 373000DM und damit eine Belastungsquote von fast 60% zu tragen hatte. Berufen hatte sich der Steuerpflichtige auf das im Jahr 1995 vom Bundesverfassungsgericht gefällte Urteil zur Vermögensteuer, wonach die Gesamtsteuerlast eines Steuerpflichtigen nicht über 50% der Erträge hinausgehen darf (sog. **Halbteilungsgrundsatz**). Nun entschied das Gericht aber mit Beschluß vom 18.1.2006 (Aktenzeichen 2 BvR 2194/99), daß dieser im Fall der Substanzsteuer entwickelte Grundsatz **nicht für die Ertragsteuerarten Einkommen- und Gewerbesteuer** gilt.

Die Richter begründeten ihre Entscheidung im Wesentlichen damit, daß nicht allein der Steuersatz entscheidend sei, sondern vielmehr auch die steuerliche Bemessungsgrundlage, die aber z.B. durch Freibeträge gekürzt werden kann. Auch sei es nicht zu beanstanden, daß dann, wenn der Gesetzgeber einen progressiven Tarif wählt, bei dem also die Steuerbelastung zunächst niedrig ist und dann mit zunehmendem Einkommen ansteigt, hohe Einkommen auch hoch belastet werden können. Voraussetzung sei dann aber, daß dem Steuerpflichtigen noch ein angemessen hohes frei verfügbares Einkommen verbleibe.

4 **Steuerliche Berücksichtigung ausländischer Verluste**

Nach dem Urteil des Europäischen Gerichtshofs vom 21.2.2006 (Rechtssache C-152/03 – Ritter-Coulais) sind bei der Einkommensteuerveranlagung einer in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Person einerseits **Verluste aus Vermietung und Verpachtung**, die in einem **anderen Staat der Europäischen Union** erlitten werden, bei der Berechnung des in Deutschland anzuwendenden Steuersatzes mindernd zu berücksichtigen (so genannter negativer Progressionsvorbehalt), wenn andererseits positive Einkünfte aus dem Haus berücksichtigt würden. Anders lautende deutsche Gesetzesvorschriften verstoßen gegen EU-Recht.

Die Kläger erzielten als Lehrer in Deutschland Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit und erlitten daneben in Frankreich Verluste aus einem selbst genutzten Wohnhaus, für die sie nicht den Verlustausgleich, sondern nur den so genannten negativen Progressionsvorbehalt geltend machten. Dieser wurde vom Europäischen Gerichtshof mit Verweis auf das Freizügigkeitsgebot gewährt. Im Ergebnis mindert sich damit die deutsche Einkommensteuer.

In diesem Zusammenhang ist hinzuweisen auf einen Vorlagebeschluß des Finanzgerichts Hamburg vom 21.11.2005 (Aktenzeichen IV 138/04), mit welchem dem Europäischen Gerichtshof die Frage vorgelegt wird, ob gegen Gemeinschaftsrecht verstoßende Verwaltungsakte (z.B. Steuerbescheide) nur angegriffen werden können, wenn sie unter Berufung auf das Gemeinschaftsrecht nach nationalem Verfahrensrecht wirksam angefochten wurden.

Hinweis:

Das Finanzgericht Hamburg spricht eine bedeutsame Frage an, da vielfach Steuerpflichtige von günstigen Urteilen des Europäischen Gerichtshofs nicht profitieren, weil ihre Steuerbescheide verfahrensrechtlich nicht mehr änderbar sind. Insoweit ist die Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs mit Spannung abzuwarten.

5 **Neue Entscheidung zur Abziehbarkeit von Rentenversicherungsbeiträgen**

Der Bundesfinanzhof hat eine erste Entscheidung zur steuerlichen Behandlung von Arbeitnehmeranteilen zur Rentenversicherung getroffen. Nach dem Beschluß des Bundesfinanzhofs vom 1.2.2006 (Aktenzeichen X B 166/05) sei es bei summarischer Beurteilung verfassungsrechtlich unbedenklich, daß gemäß den durch das Alterseinkünftegesetz getroffenen Regelungen die Rentenversicherungsbeiträge als Sonderausgaben ggf. nur beschränkt abziehbar sind.

Zum Hintergrund: Durch das Alterseinkünftegesetz vom 5.7.2004 wurde die Rentenbesteuerung umgestellt. Früher wurden die Renten lediglich mit den günstigen Ertragsanteilen besteuert. Jetzt greift die sog. nachgelagerte Besteuerung. Damit werden die Renten des Jahres 2005

grundsätzlich zur Hälfte der Steuer unterworfen. Mit späterem Renteneintritt steigt der besteuerte Anteil der Renten schrittweise immer weiter an, bis bei Renteneintritt ab dem Jahr 2040 die **volle Rente** der Besteuerung unterliegt.

Nach der gesetzlichen Neukonzeption sind die **Rentenversicherungsbeiträge** zwar stärker als bisher, in vielen Fällen einer bis zum Jahre 2024 laufenden Übergangsregelung aber nicht im Maße der späteren nachgelagerten Besteuerung der Renten **abziehbar**. Deswegen war einerseits die Verfassungsgemäßheit des neuen Systems angezweifelt worden. Andererseits wurde argumentiert, daß die Rentenversicherungsbeiträge steuersystematisch nicht lediglich Sonderausgaben, sondern unbeschränkt abziehbare vorab entstandene Werbungskosten seien.

Der **Bundesfinanzhof** ist jedoch der Auffassung, daß die Rentenversicherungsbeiträge nur als beschränkt abziehbare Sonderausgaben und nicht als unbeschränkt abziehbare Werbungskosten geltend gemacht werden können. Die letztlich volle Besteuerung der Alterseinkünfte könnte rechtlich anders zu beurteilen sein als die bisherige Besteuerung der Erträge des Rentenkapitals.

Hinweis:

Die Entscheidung des Bundesfinanzhofs ist nur in einer Aussetzungssache ergangen. Es wurde also noch nicht endgültig entschieden. Eine Hauptsacheentscheidung könnte anders ausgehen. Die ausführliche Begründung läßt jedoch vermuten, daß auch ein Hauptsacheverfahren zu demselben Ergebnis führt. Wegen der zurzeit noch nicht abschließend geklärten Rechtslage kann es sich jedoch weiterhin empfehlen, Rentenversicherungsbeiträge in voller Höhe geltend zu machen und ablehnende Steuerbescheide verfahrensrechtlich offen zu halten.

Der Bundesfinanzhof weist noch darauf hin, mit der **Versagung des vollen Abzugs** der Rentenversicherungsbeiträge in den Jahren 2005 bis 2024 sei noch nicht entschieden, daß die **spätere Rentenbesteuerung** verfassungsgemäß sei. Er geht davon aus, daß die nach dem neuen System vorgenommene Besteuerung der Renteneinkünfte alsbald einer verfassungsrechtlichen Klärung zugeführt werden wird. Deshalb könnte für Renten ab dem Jahr 2005 zu überlegen sein, die bisherige i.d.R. günstigere Ertragsanteilsbesteuerung zu beantragen und ablehnende Bescheide mit geeigneten Rechtsbehelfen offen zu halten.

Für Unternehmer und Freiberufler

6 Einkommensteuer-Richtlinien 2005 – Änderungen im betrieblichen Bereich

Die Einkommensteuer-Richtlinien sind Weisungen an die Finanzverwaltung zur einheitlichen Anwendung des Einkommensteuergesetzes, zur Vermeidung unbilliger Härten und zur Verwaltungsvereinfachung. Zu beachten ist, daß diese Einkommensteuer-Richtlinien keinesfalls den Charakter von Gesetzen o. Ä. haben und die Gerichte nicht binden. Wiedergegeben wird eben die Meinung der Finanzverwaltung. Zunächst bietet dies für den Steuerpflichtigen aber einen sehr wichtigen Anhaltspunkt. Auch hat sich die Finanzverwaltung mit der Veröffentlichung dieser Einkommensteuer-Richtlinien eine Selbstbindung auferlegt: Der Steuerpflichtige kann sich auf diese Äußerungen berufen und hat ein Recht auf deren Anwendung. Soweit die Einkommensteuer-Richtlinien gegen geltendes Recht verstoßen, was durchaus von der Rechtsprechung in einzelnen Fällen festgestellt wird, muß der Steuerpflichtige selbstverständlich die Anwendung der in den Einkommensteuer-Richtlinien wiedergegebenen Grundsätze nicht akzeptieren.

Zur Anwendung ab dem Jahr 2005 hat die Finanzverwaltung nun überarbeitete Einkommensteuer-Richtlinien 2005 herausgegeben. Diese sind zunächst gegenüber der vorherigen Fassung völlig neu gegliedert worden. Nunmehr folgt ihr Aufbau den einzelnen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes. Des Weiteren sind Gesetzes- und Rechtsprechungsänderungen eingearbeitet worden. Wichtige Änderungen für den betrieblichen Bereich sprechen wir im Folgenden an.

a) Versicherungsleistungen bei gemischt genutzten Kfz

Wird eine Versicherungsleistung für ein sowohl betrieblich als auch privat genutztes Kfz

geleistet, so ist zu prüfen, ob die Versicherungsleistung als Betriebseinnahme zu erfassen und der Besteuerung zu unterwerfen ist oder nicht. Unfallschäden teilen steuerrechtlich das Schicksal der Fahrt, auf der sie entstanden sind. Aus diesem Grunde sind **unfallbedingte Schadensersatzleistungen** betrieblich veranlaßte Aufwendungen, soweit sich der Unfall auf einer betrieblichen Reise ereignet hat, so das Urteil des Bundesfinanzhofes vom 1.12.2005 (Aktenzeichen IV R 26/04). Die Leistung einer **Kaskoversicherung wegen Diebstahls** eines dem Betriebsvermögen zugeordneten Kfz wird unabhängig von seiner Nutzung in vollem Umfang als Betriebseinnahme erfaßt, wie nun in den Einkommensteuer-Richtlinien ausgeführt wird.

Hinweis:

Deutlich wird, daß die Zuordnung eines Kfz zum steuerlichen Betriebsvermögen sorgfältig bedacht werden muß. Insbesondere sind Gewinne bei der Veräußerung eines betrieblichen Kfz und eben die angesprochene Versicherungsleistung wegen Diebstahls in vollem Umfang als Betriebseinnahme zu versteuern.

b) Arbeitsverhältnisse mit Kindern

Einige grundsätzliche Überlegungen vorab: Aus verschiedenen Gründen kann es sinnvoll sein, mit den Kindern ein Arbeitsverhältnis abzuschließen. Nicht zuletzt bietet dies oftmals steuerliche Vorteile. Allerdings ist zu beachten, daß Verträge mit nahen Angehörigen von der Finanzverwaltung nur unter strengen formalen Voraussetzungen anerkannt werden, um mißbräuchliche Gestaltungen zu verhindern.

Die Einkommensteuer-Richtlinien führen hierzu insbesondere aus, daß für die bürgerlich-rechtliche Wirksamkeit eines Arbeits- oder Ausbildungsverhältnisses mit einem minderjährigen Kind die Bestellung eines **Ergänzungspflegers** nicht erforderlich ist. Allerdings verstoßen **Arbeitsverhältnisse mit Kindern unter 15 Jahren** regelmäßig gegen das Jugendarbeitsschutzgesetz, so daß diese Verträge nichtig sind und deshalb auch steuerlich nicht anerkannt werden können.

Bislang wurde ein Arbeitsverhältnis mit einem voll im Betrieb mitarbeitenden Kind nur dann anerkannt, wenn der **Barlohn mindestens 100€** betrug und die Summe aus Barlohn und Sachleistung über der sozialversicherungsrechtlichen Freigrenze lag. Diese Regelung ist nun **gestrichen** worden.

c) Anforderungen an Bewirtungsbelege

Unverändert zu den bisherigen Einkommensteuer-Richtlinien gilt, daß Aufwendungen für die Bewirtung von Geschäftsfreunden generell nur dann steuerlich abzugsfähig sind, wenn die Bewirtung aus geschäftlichem Anlaß erfolgt. In diesem Fall ist der Abzug jedoch gesetzlich auf 70% der Aufwendungen begrenzt.

Gesetzliches Tatbestandsmerkmal für den Abzug der Bewirtungsaufwendungen als Betriebsausgaben ist die **Erfüllung bestimmter Nachweispflichten**. Zu führen ist der Nachweis der Höhe und der betrieblichen Veranlassung der Aufwendungen durch schriftliche Angaben zu Ort, Tag, Teilnehmer und Anlaß der Bewirtung sowie der Höhe der Aufwendungen. Bei der Bewirtung in einer Gaststätte genügen neben der beizufügenden Rechnung Angaben zu dem Anlaß und den Teilnehmern der Bewirtung. Aus der Rechnung müssen sich Name und Anschrift der Gaststätte sowie der Tag der Bewirtung ergeben. Übersteigt der Gesamtbetrag der Rechnung den Betrag von 100€, muß die Rechnung auch den Namen des bewirtenden Steuerpflichtigen enthalten.

In den neuen Einkommensteuer-Richtlinien wird nun hervorgehoben, daß die Rechnung den **umsatzsteuerlichen Anforderungen** genügen muß. So ist z.B. die Angabe der Steuernummer oder der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Gastwirts erforderlich. Darüber hinaus müssen die in Anspruch genommenen Leistungen nach Art, Umfang, Entgelt und Tag der Bewirtung in der Rechnung gesondert bezeichnet werden; die für den umsatzsteuerlichen Vorsteuerabzug genügende Angabe „Speisen und Getränke“ und die Angabe der für die Bewirtung in Rechnung gestellten Gesamtsumme sind dagegen für den Betriebsausgabenabzug bei der Einkommensteuer nicht ausreichend.

d) Beseitigung versteckter Mängel bei Gebäuden

Nach der gesetzlichen Regelung gehören zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines

Gebäudes auch Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen ohne Umsatzsteuer 15% der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen – so genannte anschaffungsnahe Herstellungskosten. Nicht hierzu gehören allerdings Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen. Solche anschaffungsnahe Herstellungskosten können dann steuerlich nur über die Abschreibung, also über einen sehr langen Zeitraum verteilt geltend gemacht werden.

Die Finanzverwaltung führt nun aus, daß unter die 15%-Grenze auch Aufwendungen für die **Beseitigung versteckter Mängel** fallen. Dies kann beim Erwerb älterer Gebäude problematisch werden.

Des Weiteren wird klargestellt, daß bei einem **teilentgeltlichen Erwerb**, so insbesondere bei einer Übertragung im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge, anschaffungsnahe Herstellungskosten nur im Verhältnis zum entgeltlichen Teil des Erwerbsvorgangs gegeben sein können.

Hinweis:

Die Beurteilung von Aufwendungen nach der 15%-Grenze kann erst nach Ablauf der Dreijahresfrist erfolgen. Zu beachten ist allerdings, daß auch eine endgültige Veranlagung der ersten Jahre nicht davor schützt, daß Erhaltungsaufwendungen zu den Anschaffungskosten gezählt werden, wenn im dritten Jahr die 15%-Grenze insgesamt überschritten wird, da dies ein rückwirkendes Ereignis ist.

e) Bewertung von Rückstellungen

Bei der Bewertung von Rückstellungen sind künftige Vorteile wertmindernd zu berücksichtigen. Dies betrifft vor allem **Rekultivierungs- und Deponieauffüllverpflichtungen**. Hat z.B. der Betreiber einer Kiesgrube die Verpflichtung, diese nach der Ausbeute wiederaufzufüllen und zu rekultivieren, so können bei der Wiederauffüllung regelmäßig Gebühren aus der Annahme von Bauschutt oder Erdaushub eingenommen werden. Diese Einnahmen sind dann den Kosten der Wiederauffüllung und Rekultivierung gegenzurechnen.

Nach früherer Gesetzeslage hatte eine Gegenrechnung nur dann zu erfolgen, wenn auf die zukünftigen Einnahmen ein vertraglicher Anspruch bestand. Dies ist nunmehr nicht mehr erforderlich, so daß – wie die Einkommensteuer-Richtlinien nun auch klarstellen – eine Gegenrechnung von zukünftigen Einnahmen immer dann angezeigt ist, wenn die **zukünftigen Einnahmen hinreichend wahrscheinlich** sind.

Hinweis:

Die Finanzverwaltung gewährt aber eine **Übergangsregelung**: Aus der erstmaligen Anwendung der Gegenrechnung zukünftiger nicht vertraglich vereinbarter Vorteile entstehende Gewinnerhöhungen für Wirtschaftsjahre vor 2005 können zu 9/10 in eine gewinnmindernde Rücklage eingestellt werden, die dann über die folgenden neun Jahre linear gewinnerhöhend aufzulösen ist.

f) Übertragung von Wirtschaftsgütern auf eine Mitunternehmerschaft

Einzelne Wirtschaftsgüter können unter bestimmten Bedingungen zum Buchwert in ein anderes Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen übertragen werden. Wird aber ein zum Buchwert übertragenes Wirtschaftsgut innerhalb einer Sperrfrist veräußert oder entnommen, ist rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung der Teilwert anzusetzen (die vorhandenen stillen Reserven sind zu versteuern), es sei denn, die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven sind durch Erstellung einer Ergänzungsbilanz dem übertragenden Gesellschafter zugeordnet worden. Diese Sperrfrist endet drei Jahre nach Abgabe der Steuererklärung des Übertragenden für den Veranlagungszeitraum, in dem die Übertragung erfolgt ist.

Die **Einkommensteuer-Richtlinien** sehen nun **einschränkend** vor, daß der Teilwert rückwirkend auch dann anzusetzen ist, wenn die übertragenen stillen Reserven durch eine Ergänzungsbilanz dem übertragenden Gesellschafter zugeordnet werden, durch die Übertragung jedoch keine Änderung des Anteils des übertragenden Gesellschafters an dem übertragenen Wirtschaftsgut eingetreten ist. Dies kann etwa bei der Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen in das Vermögen einer GmbH & Co. KG der Fall sein, an der der Übertragende zu 100% am Vermögen beteiligt ist.

7 Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen)

Entnimmt der Steuerpflichtige aus dem Unternehmen **Waren für seinen privaten Verbrauch**, so ist diese Entnahme bei der Gewinnermittlung zu berücksichtigen und der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Für **Einzelhandelsgeschäfte und Gaststätten** hat die Finanzverwaltung **Pauschbeträge** festgesetzt, die vom Steuerpflichtigen angesetzt werden können, so daß Einzelaufzeichnungen entbehrlich werden. Diese Pauschsätze beruhen auf Erfahrungssätzen und bieten dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, die Warenentnahmen monatlich pauschal zu verbuchen. Im Einzelnen sind folgende Besonderheiten zu beachten:

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

Für das **Jahr 2006** hat die Finanzverwaltung folgende, gegenüber dem Jahr 2005 unveränderte Beträge festgesetzt:

Gewerbebezug	Jahreswerte für eine Person ohne Umsatzsteuer		
	7% USt	16% USt	insgesamt
Bäckerei und Konditorei	732€	168€	900€
Fleischerei	708€	528€	1236€
Gast- und Speisewirtschaften			
a) mit Abgabe von kalten Speisen	840€	888€	1728€
b) mit Abgabe von kalten und warmen Speisen	1068€	1524€	2592€
Getränkeeinzelhandel	–	288€	288€
Café	852€	396€	1248€
Milch, Milcherzeugnisse, Fettwaren und Eier (Eh.)	432€	60€	492€
Nahrungs- und Genußmittel (Eh.)	1140€	372€	1512€
Obst, Gemüse, Südfrüchte und Kartoffeln (Eh.)	240€	120€	360€

8 Rückstellung für Altersteilzeit

Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 30.11.2005 (Aktenzeichen I R 110/04) ist **entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung** bei tariflicher Altersteilzeit nach dem sogenannten **Block-Modell** für jeden teilnehmenden Arbeitnehmer während der Arbeitsphase eine rätierlich anzusammelnde Rückstellung für sämtliche in der Freistellungsphase vom Arbeitgeber zu erbringenden Leistungen zu bilden und zwar **einschließlich der Aufstockungsbeträge** und Nebenleistungen.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung sind Aufstockungsbeträge nicht einzubeziehen, so daß nach dem nun ergangenen Urteil des Bundesfinanzhofs regelmäßig höhere Rückstellungen zu bilden sind. Künftige Erstattungsleistungen der BfA sind nicht zu saldieren, weil ihre Zahlung von der Wiederbesetzung des Arbeitsplatzes abhängt und ein unmittelbarer Zusammenhang mit den Verpflichtungen nicht besteht. Allerdings hat der Bundesfinanzhof die in der Fachliteratur zum Teil befürwortete Soforrückstellung für die Aufstockungsbeträge als selbständige Abfindungsverpflichtung nicht akzeptiert.

9 Betriebsausgabenpauschalierung bei bestimmten schriftstellerischen oder journalistischen Tätigkeiten

Bei der Ermittlung der Einkünfte aus hauptberuflicher selbständiger schriftstellerischer oder journalistischer Tätigkeit, aus wissenschaftlicher, künstlerischer und schriftstellerischer Nebentätigkeit sowie aus nebenamtlicher Lehr- und Prüfungstätigkeit können die steuerlichen **Betriebsausgaben statt durch Einzelnachweis auch in pauschaler Weise ermittelt** werden. So können folgende pauschale Beträge angesetzt werden:

- bei hauptberuflicher selbständiger schriftstellerischer oder journalistischer Tätigkeit 30% der Betriebseinnahmen aus dieser Tätigkeit, höchstens jedoch 2455€ jährlich,
- bei wissenschaftlicher, künstlerischer und schriftstellerischer Nebentätigkeit (auch Vortrags- oder nebenberufliche Lehr- und Prüfungstätigkeit) 25% der Betriebseinnahmen aus dieser Tätigkeit, höchstens jedoch 614€ jährlich. Der Höchstbetrag von 614€ kann für alle Nebentätigkeiten, die unter die Vereinfachungsregelung fallen, nur einmal gewährt werden.

Hinweis:

Es bleibt den Steuerpflichtigen unbenommen, etwaige höhere Betriebsausgaben im Einzelnen nachzuweisen.

10 Rechtsprechung zum betrieblichen Schuldzinsenabzug

Zinsen für betriebliche Darlehen können grundsätzlich steuerlich mindernd als Betriebsausgabe berücksichtigt werden. Der **Schuldzinsenabzug** ist aber bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften gesetzlich **eingeschränkt**. Die tatsächlich angefallenen Schuldzinsen (ohne Schuldzinsen für Investitionen) sind grundsätzlich in Höhe von 6% des Überhangs der Entnahmen gegenüber Einlagen und Gewinn (sog. „Überentnahmen“) steuerlich nicht abziehbar.

Zu dieser in der Praxis äußerst bedeutsamen, aber auch schwer zu handhabenden Regelung hat der Bundesfinanzhof nun zwei wichtige Entscheidungen getroffen.

a) Zweistufige Prüfung der steuerlichen Abzugsfähigkeit

Ob Schuldzinsen unter das Abzugsverbot fallen, ist **zweistufig zu prüfen**:

1. Zunächst muß geprüft werden, ob überhaupt eine betriebliche Schuld vorliegt und Schuldzinsen Betriebsausgaben sind oder aber eine private Schuld gegeben ist.
2. Nur soweit Schuldzinsen Betriebsausgaben sind, stellt sich dann in einem zweiten Schritt die Frage des steuerlichen Abzugsverbots.

Dies hat zur Folge, daß Schulden, die als nicht betriebliche und damit als private Verbindlichkeiten einzustufen sind, bei der Ermittlung der Entnahmen zum Zweck der Prüfung des steuerlichen Abzugsverbots nicht zu berücksichtigen sind. Werden jedoch sodann eingehende Betriebseinnahmen zur Tilgung eines Sollsaldos verwendet, liegen private Zahlungsvorgänge und damit Entnahmen im Sinne der Prüfung des steuerlichen Abzugsverbots vor, wie der Bundesfinanzhof in dem Urteil vom 21.9.2005 (Aktenzeichen X R 46/04) klarstellte.

Hinweis:

Die entschiedene Frage war in der Literatur umstritten. Der Bundesfinanzhof bestätigt nun die Auffassung der Finanzverwaltung. Zu beachten ist, daß das in der Vergangenheit teilweise empfohlene „**umgekehrte Kontenmodell**“ vom Bundesfinanzhof damit verworfen wurde.

b) Einbeziehung der positiven Kapitalkonten bei Ermittlung der nicht abziehbaren Schuldzinsen 1999 und 2000

Die Einschränkung des steuerlichen Schuldzinsenabzugs trat mit dem Jahr 1999 in Kraft. Die Finanzverwaltung vertrat die Auffassung, daß hinsichtlich der Frage, ob schädliche Überentnahmen vorliegen, zum 1.1.1999 bei der Berechnung mit einem Kapitalkonto in Höhe von 0€ zu starten sein sollte. Dies war für die Steuerpflichtigen nachteilig, die in den Jahren davor größere Gewinnbeträge nicht entnommen hatten.

Mit Urteil vom 21.9.2005 (Aktenzeichen X R 47/03) hat der Bundesfinanzhof die **Auffassung der Finanzverwaltung nun abgelehnt**. Vielmehr ist ein **bestehender positiver Anfangsbestand** jedenfalls bei der Berechnung für die Jahre 1999 und 2000 zu Gunsten des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen.

Hinweis:

Ob diese Grundsätze auch für die Jahre ab 2001 gelten, ist noch offen. Jedenfalls kann das Urteil auf diese Jahre nicht unmittelbar übertragen werden, da eine gesetzliche Änderung erfolgte. Auch hat der Bundesfinanzhof nicht entschieden, wie zu verfahren ist, wenn am 1.1.1999 ein negatives Kapitalkonto bestand.

11 Einnahmen eines angestellten Chefarztes aus dem Liquidationsrecht für wahlärztliche Leistungen als Arbeitslohn

Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 5.10.2005 (Aktenzeichen VI R 152/01) sind die **Liquidationseinnahmen für wahlärztliche Leistungen** angestellter Chefarzte grundsätzlich Arbeitslohn, so daß insoweit der **Arbeitgeber Lohnsteuer einzubehalten** hat. Dies gilt, wenn die Leistungen innerhalb des Dienstverhältnisses erbracht werden. Durch die amtliche Veröffentlichung der Entscheidung im Bundessteuerblatt werden die Urteilsgrundsätze in allen offenen Fällen angewandt. Die Finanzverwaltung will jedoch keine haftungsrechtlichen Konsequenzen zu Lasten der Arbeitgeber für Lohnzahlungszeiträume bis zum 31.12.2005 ziehen.

Im Urteilsfall hatte der Kläger als Chefarzt eines Krankenhauses alle Patienten seiner Abteilung zu behandeln. Er war in seiner ärztlichen Verantwortung unabhängig, im Übrigen aber weisungsgebunden und in die Organisation der Klinik eingebunden. Der Kläger bezog neben seiner Grundvergütung insbesondere Vergütungen im Rahmen des Liquidationsrechts für wahlärztliche Leistungen. Die Honorare aus dem Liquidationsrecht zog das Krankenhaus gegen eine Gebühr ein. Die Vereinbarungen über die Gewährung von Wahlleistungen trafen die Patienten nur mit dem Krankenhaus.

Hinweis:

Ab dem 1.1.2006 wird das Urteil von der Finanzverwaltung angewandt; es kann dann auch zu haftungsrechtlichen Konsequenzen führen. In jedem Fall sollten die Chefarzt-Verträge einer näheren Beurteilung unter Berücksichtigung der neuen Rechtsauslegung unterzogen werden. Zu beachten ist, daß ein Arbeitnehmer, der Arbeitslohn von dritter Seite erhält, diesen dem Arbeitgeber anzuzeigen hat.

Für Personengesellschaften und ihre Gesellschafter

12 Einzelfragen zum Freibetrag und zur Tarifiermäßigung bei Betriebsaufgabe oder Betriebsveräußerung

Der im Falle einer Betriebsaufgabe, Betriebsveräußerung oder Veräußerung des Anteils an einer Personengesellschaft entstehende Gewinn ist steuerlich in vielen Fällen begünstigt. So unterliegt dieser Gewinn regelmäßig nicht der Gewerbesteuer, unter bestimmten Bedingungen wird ein Freibetrag gewährt, und die Einkommensteuer wird deutlich ermäßigt. Zu einzelnen Fragen hat nun das Bundesministerium der Finanzen mit Schreiben vom 20.12.2005 (Aktenzeichen IV B 2 – S 2242 – 18/05) Stellung genommen.

Zunächst ist sowohl die Gewährung des Freibetrags als auch der Steuersatzermäßigung bei der Einkommensteuer an persönliche Voraussetzungen geknüpft. Voraussetzung ist insbesondere, daß der **Steuerpflichtige das 55. Lebensjahr vollendet hat** oder im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig ist. Strittig war, zu welchem Zeitpunkt die Altersgrenze vollendet sein muß. Die Finanzverwaltung vertritt hierzu die Auffassung, daß der Steuerpflichtige diese Altersgrenze bis zur Beendigung der Betriebsaufgabe bzw. bis zum Verkauf des Betriebs oder des Anteils an der Personengesellschaft vollendet haben muß. Nicht ausreichend ist dagegen, wenn die Altersgrenze erst bis zum Ende des maßgeblichen Veranlagungszeitraums erreicht wird.

Hinweis:

Insoweit ist im konkreten Fall ggf. ein Hinausschieben der Betriebsaufgabe oder -veräußerung in Erwägung zu ziehen.

Erstreckt sich eine **Betriebsaufgabe über zwei Kalenderjahre** und fällt der Aufgabegewinn daher in zwei Veranlagungszeiträumen an, ist der Freibetrag insgesamt nur einmal zu gewähren. Er bezieht sich auf den gesamten Betriebsaufgabegewinn und ist im Verhältnis der Gewinne auf beide Veranlagungszeiträume zu verteilen. Die Tarifiermäßigung bei der Einkommensteuer kann für diesen Gewinn auf Antrag in beiden Veranlagungszeiträumen gewährt werden. Der Höchstbetrag von 5 Mio.€, auf den die Tarifiermäßigung begrenzt ist, gilt für den gesamten Aufgabe- oder Veräußerungsvorgang.

Der Freibetrag und die Steuersatzermäßigung kommen nur insoweit in Betracht, als der Veräußerungs- oder Betriebsaufgabegewinn nicht dem Halbeinkünfteverfahren unterliegt, was z.B. dann der Fall ist, wenn die Betriebsaufgabe oder -veräußerung auch Anteile an Kapitalgesellschaften umfaßt. Enthält der Veräußerungsgewinn auch dem Halbeinkünfteverfahren unterliegende Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, ist der Freibetrag entsprechend den Anteilen der Gewinne, die dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, und der Gewinne, die im Halbeinkünfteverfahren zu versteuern sind, am Gesamtgewinn aufzuteilen.

13 Publizitätspflicht entfällt auch für zurückliegende Jahre bei Beitritt eines persönlich haftenden Gesellschafters

Bekanntlich ist die GmbH & Co. KG, bei der keine natürliche Person persönlich haftet, dazu verpflichtet, ihren Jahresabschluß offen zu legen, so daß dieses Zahlenwerk von jedem Interessierten eingesehen werden kann. Die **Pflichten zur Offenlegung** sind allerdings größenabhängig. Insoweit wird auf das Mandanten-Rundschreiben 1/2005 hingewiesen, wo auch Strategien zur Milderung von negativen Folgen einer Offenlegung dargestellt wurden.

In der Vergangenheit wurden Jahresabschlüsse vielfach nicht entsprechend den gesetzlichen Anforderungen offen gelegt. Wird nun eine **Offenlegung gerichtlich erzwungen** und werden deutliche Nachteile für das Unternehmen befürchtet, so kann nach dem Beschluß des Landgerichts Osnabrück vom 1.7.2005 (Aktenzeichen 15 T 6/05) durch Beitritt einer unbeschränkt haftenden natürlichen Person die **Publizitätspflicht auch für vergangene Zeiträume vermieden werden**.

Hinweis:

Die Jahresabschlusspublizität der GmbH & Co. KG sollte sehr ernst genommen werden. **Strategien zur Milderung von negativen Folgen einer Offenlegung** können vielfach eingesetzt werden. Der Beitritt einer natürlichen Person als persönlich haftender Gesellschafter kann in diesem Zusammenhang aber regelmäßig nur als Notmaßnahme angesehen werden, da dieser Schritt weit reichende wirtschaftliche Konsequenzen hat.

Für Arbeitnehmer

14 Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch

Wird einem Arbeitnehmer ein Firmenfahrzeug zur Verfügung gestellt und kann er das Fahrzeug auch für private Zwecke nutzen, so ist dieser Vorteil der Lohnsteuer zu unterwerfen. Eine Bewertung erfolgt entweder nach der so genannten 1%-Regelung oder aber nach den tatsächlichen Kosten, wobei dann aber der private Nutzungsanteil anhand eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs nachgewiesen werden muß. Die Frage, ob ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch vorliegt, führt oftmals zum Streit mit dem Finanzamt. Dies gilt insbesondere, weil der Begriff des „ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs“ gesetzlich nicht näher bestimmt ist und somit der Auslegung durch die Finanzrechtsprechung unterliegt. Die Finanzverwaltung stellt äußerst **hohe Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch**, die in der Praxis vielfach nicht mit vertretbarem Aufwand erfüllt werden können.

Der Bundesfinanzhof hat sich in zwei Entscheidungen vom 9.11.2005 (Aktenzeichen VI R 27/05) und vom 16.11.2005 (Aktenzeichen VI R 64/04) mit der Frage des ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs auseinander gesetzt und die Auffassung der Finanzverwaltung bestätigt.

Ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch muß nach Auffassung des Bundesfinanzhofs

- zeitnah und
- in geschlossener Form geführt werden und
- die zu erfassenden Fahrten einschließlich des an ihrem Ende erreichten Gesamtkilometerstands vollständig und in ihrem fortlaufenden Zusammenhang wiedergeben.

Ein im Laufe eines Klageverfahrens erstelltes Fahrtenbuch erfüllte diese Voraussetzungen nicht.

Auch eine mit Hilfe eines Computerprogramms erzeugte Datei genügt nach Ansicht des Bundesfinanzhofs den Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nur dann, wenn nachträgliche Veränderungen der zu einem früheren Zeitpunkt eingegebenen Daten nach der Funktionsweise des verwendeten Programms technisch ausgeschlossen sind oder in ihrer Reichweite in der Datei selbst dokumentiert und offen gelegt werden.

Strittig war, ob ein **mit dem Programm MS-Excel geführtes Fahrtenbuch** diesen Anforderungen genügt. Dies lehnte der Bundesfinanzhof aber ab, da dieses Programm dem Anwender die Möglichkeit zu einer nachträglichen Veränderung bereits eingegebener Daten eröffnet, deren Reichweite in der Datei selbst nicht näher dokumentiert wird. Die Eintragungen können dadurch zu einem späteren Zeitpunkt ohne größeren Aufwand an praktisch jedes gewünschte Ergebnis angepaßt werden. Der Ausdruck einer solchen Datei ist deshalb zum Nachweis der Vollständigkeit und Richtigkeit der erforderlichen Angaben nicht geeignet.

Hinweis:

Die Finanzverwaltung wird durch den Bundesfinanzhof in ihrer harten Haltung zur Prüfung des Vorliegens

eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs unterstützt. Dem Vernehmen nach werden gerade Lohnsteueraußenprüfer künftig noch stärker eine Fahrtenbuchprüfung vornehmen und sich vor dem Hintergrund der Rechtsprechung kaum auf einen Kompromiß einlassen. Die Rechtsprechung gilt, sofern die Finanzverwaltung diese über den Einzelfall hinaus anwendet, in allen offenen Fällen.

Erfüllt das geführte Fahrtenbuch die dargestellten Anforderungen nicht, so greift die 1%-Regelung, auch wenn diese zu offenkundig unzutreffenden Ergebnissen führt.

15 Reisekosten und Werbungskostenabzug

Ein Reisekostenersatz wird vom Arbeitgeber oftmals nicht in dem Jahr geleistet, in dem der Arbeitnehmer die Reisekosten verauslagt hatte. Dann ist fraglich, ob der Arbeitnehmer im Jahr der Entstehung der Reisekosten diese als Werbungskosten berücksichtigen kann. Nach Auffassung der Finanzverwaltung (Verfügung der Oberfinanzdirektion Hannover vom 17.1.2006, Aktenzeichen S2338 – 139 – StO 217) muß auch in diesen Fällen der Arbeitnehmer die entstandenen Reisekosten um die späteren steuerfreien Erstattungen kürzen, da zwischen beiden ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang besteht, z.B. wenn beide Vorgänge auf demselben Ereignis (Dienstreise) beruhen. Dies gilt auch dann, wenn der Reisekostenersatz erst in einem späteren Kalenderjahr zu erwarten ist.

16 Kosten für Computerkurs absetzbar

Ausgaben eines Arbeitnehmers können nur dann als Werbungskosten abgezogen werden, wenn sie berufsbedingt, d.h. **beruflich** (und nicht privat) **veranlaßt** sind. Bei Ausgaben im Zusammenhang mit einem **Computer** vermuten die Finanzämter oft eine private (Mit-) Veranlassung und berücksichtigen sie nicht oder nur teilweise.

Wie jetzt rechtskräftig entschieden wurde, können aber auch Kosten für einen **Computerkurs** (vollständig) absetzbar sein (Finanzgericht Rheinland-Pfalz vom 24.10.2005, Aktenzeichen 5 K 1944/03). Das Finanzamt wollte Aufwendungen für die Schulung im **Office-Paket** (Windows, Word, Excel) nicht anerkennen, weil Computer auch privat genutzt werden könnten und Computerkenntnisse heutzutage zur Allgemeinbildung gehörten. Dies ließ das Finanzgericht nicht gelten. Der Arbeitnehmer konnte darlegen, daß der Computerkurs zwingend erforderlich war, um seinen Arbeitsplatz zu behalten. Er verfügte vorher nicht über die für seine Tätigkeit nötigen Computerkenntnisse. Außerdem besaß er zu Hause keinen Computer. Die theoretische Möglichkeit einer privaten Nutzung schließt den Werbungskostenabzug nicht aus.

Hinweis:

Die Erforderlichkeit der Computerkenntnisse am Arbeitsplatz konnte der Arbeitnehmer mittels einer vom Arbeitgeber ausgestellten **Bescheinigung** nachweisen, die Inhalte des Computerkurses mittels eines Zertifikats darlegen. Ein Zertifikat als Qualifikationsnachweis ist regelmäßig nur im beruflichen Bereich erforderlich und spricht daher für eine berufliche Veranlassung.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

17 Jetzt europaweiter Konto-Abruf möglich

Die behördliche Suche nach Konten im EU-Ausland wurde jetzt erleichtert. Denn am 2.2.2006 ist für Deutschland ein Übereinkommen über die Rechtshilfe in Strafsachen zwischen den Mitgliedstaaten der EU wirksam geworden. Außer Deutschland haben bislang noch 14 andere EU-Staaten – z.B. auch Österreich – dieses Übereinkommen umgesetzt.

Die Verschärfung gegenüber dem bisherigen Rechtszustand ist darin zu sehen, daß nunmehr die Strafverfolgungsbehörden erhebliche Auskünfte nicht nur bei Kenntnis von einer Bankverbindung erhalten können. Der ersuchende Staat (z.B. Deutschland) kann andere EU-Mitgliedstaaten (z.B. Österreich) bitten, auch Auskünfte über Bankverbindungen und Kontobewegungen zu erteilen, wenn dem ersuchenden Staat das Konto **nicht bekannt** ist.

Im Einzelnen gilt Folgendes:

- **Unbekannte Konten und Vollmachten:** Laufen strafrechtliche Ermittlungen gegen eine Person wegen bestimmter Straftaten (z.B. Steuerhinterziehung), so stellt der ersuchte Staat fest, ob die Person Konten in einer in seinem Gebiet niedergelassenen Bank unterhält, und übermittelt alle Angaben zu den ermittelten Konten. Das gilt auch für Konten, für die die Person eine Vollmacht besitzt.
- **Transaktionen:** Übermittelt werden nicht nur die Stammdaten, sondern auch Angaben über die mit den Konten getätigten Bankgeschäfte einschließlich der Angaben über sämtliche Überweisungs- und Empfängerkonten.
- **Überwachung:** Der ersuchende Staat kann verlangen, daß die über die Konten getätigten Bankgeschäfte für eine bestimmte Zeit überwacht und die Ergebnisse übermittelt werden.
- **Geheimhaltung:** Die Banken dürfen die betroffenen Bankkunden nicht über die Ausforschungs- und Überwachungsmaßnahmen informieren.
- **Kein Bankgeheimnis:** Der ersuchte Staat darf die Informationen nicht mit Berufung auf das Bankgeheimnis verweigern.

Hinweis:

Wegen der Heimlichkeit sind Rechtsbehelfe gegen die Ermittlungsmaßnahmen im Ausland schwer möglich. Schweiz und Liechtenstein sind als Nicht-EU-Staaten dem Rechtshilfeübereinkommen nicht unterworfen. Zu beobachten bleibt, ob diese Staaten gewünschte Informationen freiwillig herausgeben.

18 Steuerfreiheit von Zinsen aus ausländischen Lebensversicherungen

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 1.3.2005 (Aktenzeichen VIII R 47/01) entschieden, daß nach der bisherigen Rechtslage die Steuerfreiheit für **Zinserträge aus Lebensversicherungen** nicht an die Voraussetzungen des Sonderausgabenabzugs für die Versicherungsbeiträge geknüpft ist.

Besondere Relevanz entfaltet diese Entscheidung natürlich für Kapitalerträge aus solchen **Versicherungsverträgen**, die **vor dem 1.1.2005 abgeschlossen** worden sind. Denn für nach diesem Zeitpunkt abgeschlossene Versicherungsverträge ist die Steuerfreiheit für derartige Kapitalerträge durch das Alterseinkünftegesetz vom 5.7.2004 weitestgehend abgeschafft worden; entscheidend für die steuerliche Wertung ist dabei tatsächlich der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses.

Zu dieser nunmehr entschiedenen Problematik der Steuerfreiheit standen sich die Auffassungen bislang unverrückbar gegenüber: Die Finanzverwaltung vertrat die Auffassung, daß der Sonderausgabenabzug zwingende Voraussetzung für die Steuerfreiheit sei, ein großer Teil der Beraterschaft verneinte demgegenüber die Notwendigkeit eines solchen Zusammenhangs.

Der Bundesfinanzhof hat nunmehr **zugunsten der Steuerpflichtigen** geurteilt, daß die Steuerfreiheit der Zinsen aus Sparanteilen, die in den Beiträgen zu Versicherungen auf den Erlebens- oder Todesfall enthalten sind, nicht von der Möglichkeit des Sonderausgabenabzugs für die Versicherungsbeiträge abhängt. Dies betrifft, wie im Urteilssachverhalt, insbesondere **Versicherungen bei ausländischen Versicherungsunternehmen**, denen die Erlaubnis zum Betrieb eines solchen begünstigten Versicherungszweigs im Inland nicht erteilt wurde; denn Beiträge an diese Unternehmen können gerade nicht als Sonderausgaben geltend gemacht werden.

Da die Versicherung im Streitfall bereits in 1981 abgeschlossen wurde, war die vom Gesetzgeber ab 1992 vorgesehene Einschränkung der Steuerfreiheit der Zinsen bei bestimmten steuersparenden Finanzierungsmodellen (sog. Policendarlehen) nicht relevant; diese Einschränkung wird durch das vorgenannte Urteil auch nicht tangiert.

Hinweis:

Trotz der Gesetzesänderung durch das Alterseinkünftegesetz wird diese Entscheidung noch viele Jahre in die Zukunft ausstrahlen können, da sich die Frage der Besteuerung ja erst nach Auszahlung der Lebensversicherungssummen stellt (im Urteilsfall wurde die Versicherung von der schweizerischen Versicherungsgesellschaft 1996 ausgezahlt).

Für Hauseigentümer

19 Beiträge zur Instandhaltungsrücklage

Auch bei Vermietungseinkünften gilt grundsätzlich das **Abflußprinzip**, d.h. daß Ausgaben mit der Zahlung steuerwirksam werden. Das gilt grundsätzlich auch für **Erhaltungsaufwendungen** (z.B. Wartungs- und Instandhaltungsaufwendungen an bestehenden Objekten). Zu diesen Grundsätzen bestehen jedoch zahlreiche wichtige Ausnahmen.

So hat der Bundesfinanzhof jetzt bestätigt, daß **Instandhaltungsrücklagen**, die nach dem Wohneigentumsgesetz an den Verwalter gezahlt werden, erst bei der (weiteren) Verausgabung für tatsächliche Erhaltungsmaßnahmen als Werbungskosten abziehbar sind (Beschuß vom 21.10.2005, Aktenzeichen IX B 144/05).

Hinweis:

Wird die Instandhaltungsrücklage für Herstellungskosten verwendet, so sind die Ausgaben nur über die Abschreibungen steuerlich abziehbar.

20 Aufteilung des Kaufpreises auf zwei Gebäudeteile bei gemischter Schenkung

Wird ein **Zweifamilienhaus** erworben, stellt sich zur **Bemessung der Abschreibungen** im Falle von Vermietungseinkünften die Frage der Zuordnung des Kaufpreises zu den einzelnen Wohnungen. Besonders wichtig ist die Aufteilung, wenn nur eine der Wohnungen vermietet, die andere dagegen selbst bewohnt wird. Denn dann können Absetzungen nur für die vermietete Wohnung vorgenommen werden.

Der Bundesfinanzhof hatte einen interessanten Fall zu entscheiden, in dem die Eltern einem Kind ein Zweifamilienhaus derart übertrugen, daß für die vermietete Wohnung ein Kaufpreis vereinbart, und die nicht vermietete Wohnung praktisch unentgeltlich übertragen wurde (dingliches Wohnrecht, Anspruch auf Wart und Pflege sowie Zahlung einer Geldsumme = „gemischte Schenkung“). Dadurch sollten höhere Absetzungen erreicht werden.

In solchen Gestaltungen ordnete die Finanzverwaltung bislang die Anschaffungskosten beiden Wohnungen nach dem Verhältnis ihrer Werte zu. Eine Zuordnung allein zu der vermieteten Wohnung wurde nicht anerkannt.

Der Bundesfinanzhof entschied dagegen, daß die beiden Wohnungen ertragsteuerlich getrennte Wirtschaftsgüter seien. Eine von den Kaufvertragsparteien vorgenommene Aufteilung des Kaufpreises sei grundsätzlich anzuerkennen (Urteil vom 27.7.2004, Aktenzeichen IX R 54/02).

Hinweis:

Die Finanzverwaltung folgt inzwischen dieser Rechtsprechung. Sie erkennt an, daß auch Angehörige ihre Rechtsverhältnisse untereinander steuerlich möglichst günstig gestalten können. Das Motiv, **Steuern zu sparen**, mache die Gestaltung noch nicht unangemessen (Oberfinanzdirektion Rheinland vom 6.1.2006, Kurzinformation Einkommensteuer Nr.3). Das gilt aber nur, solange der vereinbarte Kaufpreis nicht über dem Verkehrswert der vermieteten Wohnung liegt.

21 Gescheiterte Vermietung

Unter bestimmten Voraussetzungen können auch Ausgaben, die bereits vor der Erzielung von Einnahmen anfallen, steuerlich geltend gemacht werden (sog. „**vorab entstandene Werbungskosten**“). Dies kann beispielsweise der Fall sein, wenn aus einer Immobilie z.B. wegen Leerstandes noch keine Einnahmen erzielt werden. In Betracht kommen können zahlreiche Aufwendungen, z.B. Abstandszahlungen, Beratungskosten, Fahrtkosten, Finanzierungskosten, Grundsteuer, Kosten der Mietersuche, Telefonkosten etc.

Hinweis:

Wichtig ist, daß sich ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit (geplanten) Vermietungseinkünften nachweisen läßt, z.B. durch Dokumentation der Bemühungen um Bebaubarkeit oder Vermietung.

Auch erfolglose oder **vergebliche Aufwendungen** können abziehbar sein, wenn sie im Falle ihrer bestimmungsgemäßen Verwendung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Vermietungseinkünften stehen würden.

Dagegen werden Aufwendungen zur Beendigung der Vermietungstätigkeit bislang i.d.R. nicht als abziehbar anerkannt, da sie nicht mit angestrebten oder zufließenden Einnahmen im Zusammenhang stehen (sog. „**Beendigungskosten**“).

In diesem Zusammenhang hatte der Bundesfinanzhof einen Fall zu entscheiden, in dem es um die Abziehbarkeit von **vorab entstandenen Aufwendungen zur Beendigung einer gescheiterten Investition** ging. Der Bundesfinanzhof vertritt die Auffassung, daß auch nach Aufgabe der Einkünfteerzielungsabsicht vorab entstandene vergebliche Aufwendungen abziehbar sein können, wenn der Investor sie nach Erkennen des Scheiterns der Investition tätigt, um sich aus der vertraglichen Verbindung zu lösen und so die Höhe der vergeblichen Aufwendungen zu begrenzen (Urteil vom 15.11.2005, Aktenzeichen IX R 3/04). Damit ließ der Bundesfinanzhof eine Vergleichszahlung wegen Rücktritts von einem Kaufvertrag über ein Vermietungsgrundstück und damit zusammenhängende Prozeßkosten zum Abzug zu.

Hinweis:

Noch nicht absehbar ist zurzeit, ob die Finanzverwaltung diesem Urteil auch in anderen Fällen folgt. Die richtige Qualifizierung von Aufwendungen in diesem Themenkreis ist im Einzelfall schwierig und von erheblicher steuerlicher Bedeutung. Es empfiehlt sich, rechtzeitig steuerlichen Rat einzuholen, um ggf. Gestaltungsmöglichkeiten wahrnehmen zu können.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

22 Rentenversicherungspflicht des Gesellschafter-Geschäftsführers?

Aufmerksamkeit erregt derzeit die Entscheidung des **Bundessozialgerichts** (Urteil vom 24.11.2005, Aktenzeichen B 12 RA 1/04 R, DStR 2006, 434) zur Rentenversicherungspflicht selbständiger GmbH-Geschäftsführer. Im Urteilsfall hat das Bundessozialgericht die Rentenversicherungspflicht **für einen Alleingesellschafter-Geschäftsführer – als sogenannter arbeitnehmerähnlicher Selbständiger – bejaht**.

In der Sache wurde um die Rentenversicherungspflicht des Alleingesellschafters und alleinigen Geschäftsführers gestritten, der zugleich alleiniger Mitarbeiter einer Unternehmensberatungs-GmbH war. Diese war **einzig** „**Auftraggeber**“ des ohne Mitarbeiter selbständig tätigen Unternehmensberaters.

Bislang wurde nach **ganz herrschender Auffassung** – insbesondere auf der Basis des einschlägigen Besprechungsergebnisses der Spitzenverbände der Sozialversicherungsträger – die versicherungsrechtliche Behandlung von Gesellschafter-Geschäftsführern anhand der – von der ständigen Rechtsprechung des Bundessozialgerichts formulierten – **Frage** entschieden, ob der **Gesellschafter-Geschäftsführer maßgeblichen Einfluß** auf die Geschicke der Gesellschaft kraft eines eigenen Anteils am Stammkapital geltend machen kann. Diese Frage und damit die Frage der **Versicherungsfreiheit** wurde immer dann bejaht, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer einen **Kapitalanteil von mindestens 50%** (oder eine vergleichbare gesellschaftsvertraglich begründete **Sperrminorität**) hatte, die es eben ermöglicht, Beschlüsse, die sein Arbeitsverhältnis benachteiligen würden, zu verhindern. Weitere Aspekte, die gegen ein abhängiges Beschäftigungsverhältnis sprechen, sind z.B. die Abdingung des Selbstkontrahierungsverbots nach §181Bürgerliches Gesetzbuch sowie eine fehlende Bindung an Zeit, Ort und Dauer der Arbeitsleistung.

Das **Bundessozialgericht** hat nun dazu einschränkend geurteilt, daß der Unternehmensberater im Verhältnis zu „seiner“ GmbH zwar nicht abhängig beschäftigt, die **GmbH** jedoch sein **alleiniger Auftraggeber** im Sinne des §2 Satz 1 Nr.9 SozialgesetzbuchVI sei. Da der Unternehmensberater zudem keine Mitarbeiter beschäftige, werde er von dieser Vorschrift, die die sogenannten **arbeitnehmerähnlichen Selbständigen** der Rentenversicherungspflicht

unterwirft, erfaßt. Für die Entscheidung nicht maßgeblich war im Übrigen die Frage, wie viele Auftraggeber die GmbH ihrerseits hatte.

Es wurde befürchtet, daß diese Entscheidung erhebliche Auswirkungen auf „normale“ Gesellschafter-Geschäftsführer haben könnte. Es wäre eine Vielzahl an GmbH-Geschäftsführern rückwirkend beitragspflichtig in der gesetzlichen Rentenversicherung geworden. Nachdem die Deutsche Rentenversicherung Bund aber erklärt hat, das Urteil zunächst als **Einzelfallentscheidung** aufzufassen und damit für die Deutsche Rentenversicherung noch nicht als generell bindend anzusehen, hat nun das Bundesministerium für Arbeit und Soziales angekündigt, eine **gesetzliche Klarstellung** vorzunehmen. Durch eine Anpassung des Gesetzes soll klargestellt werden, daß die von den Rentenversicherungsträgern geübte Rechtsanwendungspraxis bei der Feststellung der Rentenversicherungspflicht von selbständig tätigen Gesellschaftern mit maßgeblichem Einfluß auf Personen- oder Kapitalgesellschaften auch nach Auffassung des Gesetzgebers schon immer – also seit Einführung der Rentenversicherungspflicht für „arbeitnehmerähnliche Selbständige“ zum 1.1.1999 – der geltenden Rechtslage entsprach. Über die weitere Entwicklung werden wir Sie informieren.

Hinweis:

Keine Auswirkungen hat das Urteil auf Gesellschafter-Geschäftsführer ohne beherrschenden Einfluß auf die Gesellschaft. Unabhängig von der Entscheidung des Bundessozialgerichts verbleibt bei ihnen die Beurteilung der Sozialversicherungspflicht unverändert. Sie sind grundsätzlich als abhängig Beschäftigte in allen Zweigen der Sozialversicherung versicherungspflichtig.

23 Rückwirkender Wegfall der Publizitätspflicht bei GmbH & Co. KG

Einen Weg, die Publizitätspflicht bei der GmbH & Co. KG **rückwirkend zu beseitigen**, hat das Landgericht Osnabrück mit Beschluß vom 1.7.2005 (Aktenzeichen 15 T 6/05, GmbH-StB 2006, 35) aufgezeigt.

Der Offenlegungsverpflichtung unterliegen solche GmbH & Co. KG, bei denen (verkürzt dargestellt) keine natürlichen Personen persönlich haften. Der Zweck dieser Publizität liegt darin, das **Haftungsprivileg** derartiger Gesellschaften auszugleichen und künftigen Geschäftspartnern einen gewissen **Gläubigerschutz** einzuräumen.

Nach den Ausführungen des Landgerichts ist dieser Schutz nicht mehr erforderlich, wenn natürliche Personen Vollhafter (Komplementäre) sind. Dies gilt sogar rückwirkend, so daß im Ergebnis die Übernahme der persönlichen Haftung (im Urteilsfall Handelsregistereintragung im Januar 2005) auch die **Offenlegungspflicht für vergangene Jahre** (im Urteilsfall für 2001) beseitigt.

Hinweis:

Die Übernahme der persönlichen Haftung allein zur Vermeidung der Offenlegung will allerdings gut bedacht sein. Denn einerseits wird das Registergericht, das die Pflicht zur Offenlegung durch Ordnungsgelder durchsetzen kann, regelmäßig nur auf Antrag tätig, andererseits sind kleine Gesellschaften auch nur verpflichtet, Bilanz und Anhang – und zwar in verkürzter Form – einzureichen, so daß der Informationsgehalt einer solchen Offenlegung in der Regel nur gering sein dürfte.

24 Haftung des Gesellschafter-Geschäftsführers für Körperschaftsteuer und steuerliche Nebenleistungen

Mit Entscheidung vom 28.6.2005 (Aktenzeichen I R 2/04, GmbHHR 2006, 48) hat der Bundesfinanzhof **zur Haftung des Gesellschafter-Geschäftsführers** Stellung genommen.

Im Urteilsfall hat der Bundesfinanzhof die **Inanspruchnahme von Gesellschafter-Geschäftsführern durch Haftungsbescheide für Steuerschulden einer insolventen GmbH** bejaht. Dazu hat der Bundesfinanzhof ausgeführt, daß es, wenn eine **GmbH in Zahlungsschwierigkeiten** gerät, zu den **Pflichten der Geschäftsführer** zählt, die Steuerschulden der GmbH in gleicher Weise zu tilgen wie die übrigen Schulden der GmbH; der Fiskus dürfe gegenüber anderen Gläubigern nicht benachteiligt werden. Ein Geschäftsführer, der diese Grundsätze nicht beachte, handele zumindest **grob fahrlässig**.

Da im Urteilsfall diese Grundsätze verletzt wurden, haften die Geschäftsführer nach den Vorschriften der Abgabenordnung. Da hier die Geschäftsführer zur wirtschaftlichen Situation der

GmbH im Haftungszeitraum keine Angaben machten, konnten die entsprechenden **Haftungsbescheide** allerdings **nicht**, wie es das Gesetz eigentlich verlangt, **begründet** werden. Hierzu stellt der Bundesfinanzhof fest, daß eine solche **Verletzung der Mitwirkungspflicht** bereits zur Begründung des Haftungsbescheids ausreicht, so daß das „Mauern“ der Geschäftsführer auch in diesem Falle nicht weiterhilft.

25 Kürzung des Vorwegabzugs/des Höchstbetrags bei Gesellschafter-Geschäftsführern

Mit Verfügung vom 16.11.2005 (Aktenzeichen S 2221 A – 94 – St II 2.08, GmbHR 2006, 165) hat die Oberfinanzdirektion Frankfurt zur Kürzung des Vorwegabzugs (bis Veranlagungszeitraum 2004) und Kürzung des Höchstbetrags (ab Veranlagungszeitraum 2005) bei der Einkommensteuerveranlagung des Geschäftsführers Stellung genommen.

Zunächst stellt die Oberfinanzdirektion unter Hinweis auf die bisher ständige sozialversicherungsrechtliche Beurteilung (vgl. zur aktuellen Entwicklung der Rechtsprechung auch unsere vorstehenden Überlegungen zur Rentenversicherungspflicht des Gesellschafter-Geschäftsführers) fest, daß ein Gesellschafter-Geschäftsführer bei Vorliegen eines maßgeblichen Einflusses auf die GmbH (Sperrminorität) keine **Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung** zahlen muß.

Hat er nun im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit auf Grund vertraglicher Vereinbarungen **Anwartschaftsrechte auf eigene Altersvorsorge** ganz oder teilweise ohne eigene Beitragsleistung erworben, so ist der Vorwegabzug bzw. der Höchstbetrag zu kürzen.

Die **Notwendigkeit der Kürzung** begründet die Oberfinanzdirektion damit, daß aus Gleichbehandlungsgründen der Vorwegabzug nur solchen Personen zugute kommen soll, die in vollem Umfang für ihre Altersversorgung aufkommen müssen. Zu den **verschiedenen Gestaltungen des Anspruchs auf Altersversorgung** in der Praxis erläutert die Oberfinanzdirektion:

- Eine **Pensionszusage** der GmbH führt auch dann zur Kürzung, wenn sie als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt wird.
- Eine **Blankettzusage** der GmbH, die Art und Höhe der Ruhegehaltszahlungen zunächst offen läßt, führt demgegenüber nicht zur Kürzung.
- Wird durch die GmbH der **Abschluß** einer bestimmten **Versicherung** zugesagt, tritt eine Kürzung erst mit dem tatsächlichen Abschluß dieser Versicherung ein.

Zu dem Aspekt **Erwerb eines Anspruchs ohne eigene Beitragsleistung** führt die Oberfinanzdirektion aus:

- Keine Kürzung, wenn der Arbeitgeber Beiträge zu einer **Direktversicherung** zahlt.
- Keine Kürzung bei nach §3 Nr.63 Einkommensteuergesetz steuerfrei gezahlten Beiträgen an eine **Pensionskasse** oder einen **Pensionsfonds**.
- Keine Kürzung, wenn dem **Alleingesellschafter und Geschäftsführer** durch die GmbH eine Altersrente zugesagt wird, da eine solche Anwartschaft durch **Bildung einer Pensionsrückstellung** seine gesellschaftsrechtlichen Ansprüche auf den GmbH-Gewinn mindert.

26 Sozialversicherungsbeiträge einer GmbH für angestellten Gesellschafter

Mit seinem Urteil vom 2.12.2005 (Aktenzeichen VI R 16/03, DStR 2006, 365) hat sich der Bundesfinanzhof mit der Frage der **Steuerfreiheit der Sozialversicherungsbeiträge** einer GmbH für einen angestellten Gesellschafter befaßt.

Im Urteils Sachverhalt waren die Ehegatten zu je 50% an einer GmbH beteiligt. Der Ehemann war Gesellschafter-Geschäftsführer und die Ehefrau als Leiterin eines Geschäftszweigs angestellt, jedoch nicht zur Geschäftsführerin bestellt. Die von der GmbH geleisteten und die Ehefrau betreffenden **Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung** wurden nach §3 Nr.62 Einkommensteuergesetz nicht der Lohnsteuer unterworfen.

Gegen die Auffassung der Finanzverwaltung hat der Bundesfinanzhof dazu entschieden, daß Sozialversicherungsbeiträge einer GmbH für einen angestellten Gesellschafter selbst dann

keinen steuerpflichtigen Arbeitslohn darstellen, wenn dieser Gesellschafter zu 50% beteiligt ist und sein Ehegatte die restlichen Anteile hält. Entscheidend für die Beurteilung ist, daß die Ehefrau als Gesellschafterin allein auf Grund ihrer Gesellschafterrechte nicht die Rechtsmacht hat, ihre **Weisungsgebundenheit als Angestellte** der Gesellschaft aufzuheben oder abzuschwächen. Allerdings kann diese bestehende rechtliche Gebundenheit durch die **tatsächlichen Verhältnisse** derart überlagert werden, daß eine (abhängige) Beschäftigung im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dennoch ausscheidet. Hierzu zählen nach Auffassung des Bundesfinanzhofs beispielsweise Anhaltspunkte, die für einen **Verzicht** des Ehegatten-Geschäftsführers auf sein **Weisungsrecht** sprechen.

Hinweis:

Bemerkenswert an dieser für die Steuerpflichtigen vorteilhaften Entscheidung ist, daß der Bundesfinanzhof es im Sachverhalt für vertretbar hält, nicht allein auf das enge familienrechtliche Band zwischen den Ehegatten-Gesellschaftern abzustellen, es insoweit also gerade nicht zu einer **Zusammenrechnung der Ehegatten** kommt. Allerdings bleibt die Reaktion der Finanzverwaltung abzuwarten.

27 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung

a) Verdeckte Gewinnausschüttung durch Nur-Pensionszusage

Mit Urteil vom 9.11.2005 (Aktenzeichen I R 89/04, DB 2006, 20) hat der Bundesfinanzhof die steuerlichen Folgen einer **Nur-Pensionszusage** ohne eine Umwandlung anderweitig vereinbarten Barlohns aufgezeigt.

Hierzu stellt der Bundesfinanzhof in Fortführung seiner Rechtsprechung fest, daß derartige Zusagen zu einer sogenannten **Übersorgung** führen und damit als **verdeckte Gewinnausschüttungen** zu werten sind.

Zur Begründung führt der Bundesfinanzhof unter Hinweis auf seine **ständige Rechtsprechung** aus, daß Nur-Pensionszusagen bereits im Zusagezeitpunkt **in vollem Umfang überhöht** sind. Im konkreten Sachverhalt kam der Umstand hinzu, daß der alleinige Gesellschafter-Geschäftsführer nur rund 5% seiner Arbeitskraft zur Verfügung stellen konnte, da er im Übrigen im Rahmen seiner selbständig betriebenen Steuerberatungskanzlei tätig war.

Aus dieser Einordnung folgt, daß die für die Nur-Pension gebildete **Pensionsrückstellung aufzulösen** ist und etwaige laufende Pensionszahlungen als verdeckte Gewinnausschüttungen zu behandeln sind. Die für die Praxis relevante Frage, ob die Zusage einer Nur-Pension mangels Fremdvergleich stets eine verdeckte Gewinnausschüttung nach sich zieht oder aber unter besonderen Umständen ausnahmsweise anerkannt werden könnte, hat der Bundesfinanzhof explizit offen gelassen.

Hinweis:

Auch dieses Urteil belegt erneut, daß Pensionszusagen nicht sorgfältig genug gestaltet werden können. Von der Vereinbarung einer Nur-Pension ist abzuraten. Vielmehr ist allgemein zu empfehlen, daß die **Pensionsansprüche als Prozentsatz der zuletzt bezogenen Bruttovergütung** festgelegt werden, um den Anforderungen der Rechtsprechung auch in Fällen rückläufiger Festvergütungen noch zu genügen.

b) Finanzierbarkeit einer Pensionszusage und Probezeit

Die Oberfinanzdirektion Frankfurt hat mit Verfügung vom 20.9.2005 (Aktenzeichen S 2742 A – 10 – St II 1.01, GmbHR 2005, 1641) die aktuelle Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Prüfung der Finanzierbarkeit von Pensionszusagen gegenüber Gesellschafter-Geschäftsführern für allgemein anwendbar erklärt, d.h. die **Finanzverwaltung wendet** nun die Grundsätze dieser **Rechtsprechung uneingeschränkt an**.

Zudem räumt die Finanzverwaltung ein **Wahlrecht** dahin gehend ein, daß in den Fällen, in denen vor dem 20.10.2005 auf eine Pensionszusage vollständig oder teilweise verzichtet wurde, auf Antrag die bisherige Verwaltungsauffassung weiter angewandt wird.

Hinter dieser Verfügung steht die Tatsache, daß die Finanzverwaltung bislang eine restriktive Auffassung vertreten und die entsprechenden Urteile mit einem sogenannten **Nichtanwendungserlaß** belegt hatte, so daß sich Steuerpflichtige nicht auf die Grundsätze dieser Urteile berufen konnten und in jedem Einzelfall selbst Rechtsmittel einlegen mußten; der Nichtanwendungserlaß ist nunmehr **aufgehoben**.

Inhaltlich bedeutsam sind die entsprechenden Urteile, weil der Bundesfinanzhof in ihnen die sogenannte **Trennungstheorie** vertreten hat, d.h. eine nicht finanzierbare Pensionszusage kann in einen betrieblich und in einen gesellschaftlich veranlaßten Teil aufgespalten werden, so daß nur **teilweise** eine **verdeckte Gewinnausschüttung** anzunehmen ist.

Zur **Probe- oder Wartezeit** bei Erteilung einer Pensionszusage führt die Oberfinanzdirektion Frankfurt aus, daß die **Erteilung** einer Pensionszusage an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer **unmittelbar nach der Anstellung** zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führe. Für die steuerliche Anerkennung bedürfe es eines Zeitraums zwischen Anstellung und Zusage (sogenannte **zusagefreie Zeit**) von zwei bis drei Jahren. Eine **Probezeit entfällt** allerdings bei entsprechenden Vortätigkeiten, wenn also z.B. erprobte Geschäftsführer eines Einzelunternehmens nach dessen Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft das Unternehmen in der neuen Rechtsform fortführen.

Hinweis:

Besteht bei einer **Neuzusage** im konkreten Einzelfall die Gefahr der Nichtfinanzierbarkeit, so sind aus steuerlicher Sicht drei **Lösungsansätze** zu prüfen:

- Zusage einer Altersrente ohne Invaliditäts- oder Todesfallzusage,
- Pensionszusage mit Rückdeckungsversicherung (nur) für den Invaliditäts- oder Todesfall,
- Pensionszusage, bei der der Invaliditäts- und Todesfallschutz dienstzeitabhängig geregelt ist.

c) Verdeckte Gewinnausschüttung durch Überstundenvergütung?

Mit Verfügung vom 8.11.2005 (Aktenzeichen S 2742 A – 38 – St II 1.01, GmbHR 2006, 109) hat die Oberfinanzdirektion Frankfurt die **Verwaltungsauffassung** zu Sonn- und Feiertagszuschlägen für Gesellschafter-Geschäftsführer **aktualisiert** und an die aktuelle Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs angepaßt.

In der Sache hat der Bundesfinanzhof festgestellt, daß derartige Zuschläge **regelmäßig verdeckte Gewinnausschüttungen** darstellen, **wenn nicht** für das betroffene Unternehmen **spezifische betriebliche Gründe** vorgetragen werden können, die eine betriebliche Veranlassung der Zulagen belegen. Im Ergebnis erkennen nun Rechtsprechung wie auch Finanzverwaltung Zuschläge als betrieblich veranlaßt an (d.h. es liegen keine verdeckten Gewinnausschüttungen vor), wenn

- eine in der Höhe und der Art und Weise der Entgeltzahlung vergleichbare Überstundenvergütung auch **anderen Arbeitnehmern**, die nicht Gesellschafter sind, gezahlt wird,
- der **tatsächliche Arbeitseinsatz** des Gesellschafter-Geschäftsführers klar belegt werden kann **und**
- dem Gesellschafter-Geschäftsführer **keine andere erfolgsabhängige Vergütung** gezahlt wird.

Hinweis:

Da Gesellschafter-Geschäftsführern ganz überwiegend erfolgsabhängige Vergütungsbestandteile zustehen, scheidet die (steuerwirksame) Zahlung derartiger Zuschläge regelmäßig aus.

d) Verdeckte Gewinnausschüttung: Arbeitszeitkonto bei Gesellschafter-Geschäftsführern

Zur Frage der körperschaftsteuerlichen Beurteilung flexibler Arbeitszeitmodelle (**Führung sogenannter Arbeitszeitkonten**) für Gesellschafter-Geschäftsführer hat das Finanzministerium des Saarlands mit Erlaß vom 21.10.2005 (Aktenzeichen B/2-5 – 194/2005 – S2742, GmbHR 2006, 107) ausführlich Stellung genommen.

Der **Sachverhalt** ist wie folgt gekennzeichnet: Zur Finanzierung eines vorgezogenen Ruhestands werden für den Gesellschafter-Geschäftsführer sogenannte Arbeitszeitkonten eingerichtet. In der ersten (**Anspar-**) **Phase** ist der Gesellschafter-Geschäftsführer unverändert tätig, allerdings zu verminderten Bezügen. In der zweiten (**Auszahlungs-**)**Phase** wird er dann unter Fortzahlung seiner Bezüge von der Arbeit freigestellt. Damit kann im Einzelfall ein **Renditevorteil** verbunden sein, weil die GmbH das (zum Teil einbehaltene) Bruttogehalt für den

Geschäftsführer anlegen kann, während diesem ansonsten nur sein Nettogehalt zur Anlage zur Verfügung stünde.

Hinsichtlich der **steuerlichen Behandlung** ist nach Auffassung des Finanzministeriums dabei zu differenzieren nach

- sogenannten **reinen Arbeitszeitkontenmodellen**, bei denen im ersten Schritt Ansprüche auf Gehalts- und Sonderzahlungen in Arbeitszeitguthaben umgerechnet und gutgeschrieben werden und in der Freistellungsphase unter Abbau des Zeitguthabens nach einem bestimmten Umrechnungsfaktor Gehalt bezahlt wird, und
- **Entgeltumwandlungsmodellen**, bei denen bereits erdiente Gehaltsansprüche vertraglich in ein Versorgungsrecht für die Freistellungsphase umgewandelt werden, so daß das Gehalt erst in einem späteren Zeitpunkt tatsächlich ausgezahlt wird.

Reine Arbeitszeitkontenmodelle sind nach Auffassung des Finanzministeriums regelmäßig als **verdeckte Gewinnausschüttung** zu werten, da es bei der Bemessung des Geschäftsführergehalts gerade nicht auf die Anzahl der Arbeitsstunden, sondern auf das Ergebnis des Arbeitseinsatzes ankommt.

Auf **Entgeltumwandlungsmodelle** sind demgegenüber die allgemeinen Grundsätze zu den verdeckten Gewinnausschüttungen anzuwenden, nach denen derartige Vereinbarungen insbesondere dem sogenannten inneren und äußeren Betriebsvergleich (**sogeannter Fremdvergleich**) standhalten müssen.

Hinweis:

Aus der differenzierten Betrachtungsweise der Finanzverwaltung folgt, daß bei der beabsichtigten Gestaltung einer Freistellungsphase deren technische Umsetzung **sorgfältig zu planen** ist, um die verdeckte Gewinnausschüttung zu vermeiden.

Zudem sollte der Gesellschafter-Geschäftsführer auf eine **insolvenz sichere Ausgestaltung** achten; hier könnte z.B. an eine an den Gesellschafter-Geschäftsführer verpfändete Rückdeckungsversicherung gedacht werden.

Mit freundlichen Grüßen
Ihr MAW-Team