

**F.B.S. Steuerberatungsgesellschaft mbH**  
**Niederlassung Zwickau**

Amtsgerichtsstraße 1  
08056 Zwickau  
Telefon: (0375) 3530710  
Telefax: (0375) 3530711  
E-Mail: info@fbs-zwickau.de  
Leiterin der NL: Heidemarie Siegel

Ihr Zeichen

Unser Zeichen

Datum

15.02.2011

**Mandanten-Rundschreiben 01/2011**

**Änderungen bei Sozialversicherung und Lohnsteuer • Entwurf Steuervereinfachungsgesetz • Jahressteuergesetz 2010 • Darlehensverträge zwischen nahen Angehörigen**

Sehr geehrte Damen und Herren,

zum Jahreswechsel sind wieder zahlreiche Änderungen bei der Sozialversicherung und der Lohnsteuer eingetreten, über welche wir informieren. Aus dem Bereich der Besteuerung der Lohneinkünfte sind günstige Entwicklungen in der Rechtsprechung herauszustellen. So hat der Bundesfinanzhof – entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung – bestätigt, dass bei der Nutzung eines Firmenwagens der Zuschlag für die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nur bei tatsächlicher Nutzung anzusetzen ist.

In einer Sonderbeilage werden die wichtigsten Änderungen aus dem Jahressteuergesetz 2010 dargestellt. In einigen Fällen wird für die Steuerpflichtigen günstige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs durch Änderung des Gesetzes der Boden entzogen. So wird z.B. die Steuerpflicht von Steuererstattungszinsen zur Einkommensteuer festgeschrieben.

Ferner ist auf die geplanten Einschränkungen zur strafbefreienden Selbstanzeige hinzuweisen. Die Möglichkeiten einer Selbstanzeige werden zwar deutlich geringer, jedoch sind nach jetzigem Stand in einer Übergangszeit noch Teilselbstanzeigen möglich. Dies gilt es in einschlägigen Fällen umgehend sorgfältig zu prüfen.

<u>Geschäftsführer:</u> StB Manfred J.Schäfer StBin Heidemarie Siegel <u>Leiterin der NL Zwickau:</u> StBin Heidemarie Siegel	<u>Büroanschrift Zwickau</u> Amtsgerichtsstraße 1 08056 Zwickau ☎: 0375/3530710 Fax: 0375/3530711 ✉: info@fbs-zwickau.de	<u>Sitz:</u> Neumühle 2 91056 Erlangen <u>Registergericht</u> Handelsregister Fürth, HRB 3984 <u>Steuernummer:</u> 216/126/20021	<u>Bankverbindungen:</u> Volksbank Zwickau Kto: 100009994 BLZ: 87095934 Hypovereinsbank Zwickau Kto: 4780180213 BLZ:87020088
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

---

### **Für alle Steuerpflichtigen**

---

- 1 Einschränkung der strafbefreienden Selbstanzeige geplant
- 2 Referentenentwurf eines Steuervereinfachungsgesetzes 2011
- 3 Einzahlung auf ein Oder-Konto von Ehegatten als Schenkung
- 4 Erstmalige Gartengestaltung soll weder haushaltsnahe Dienstleistung noch Handwerkerleistung sein
- 5 Kinderfreibeträge auch für ausländische Saisonarbeitskräfte?
- 6 Steuerrechtliche Anerkennung von Darlehensverträgen zwischen nahen <br> Angehörigen
- 7 Heimkosten als außergewöhnliche Belastung

---

### **Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer**

---

- 8 Ausgewählte sozialversicherungsrechtliche Änderungen zum 1.1.2011
- 9 Steuerliche Anerkennung von Umzugskosten – Anhebung der Pauschbeträge
- 10 Auslandsreisekosten: Pauschbeträge 2010 gelten 2011 weiter
- 11 Dienstwagen: Zuschlag für Entfernung Wohnung/Arbeitsstätte nur bei tatsächlicher Nutzung

---

### **Für Unternehmer und Freiberufler**

---

- 12 Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen)
- 13 Bundesfinanzhof bestätigt hohe Anforderungen an umsatzsteuerliche Rechnungen
- 14 Aufbewahrung digitaler Unterlagen bei Bargeschäften
- 15 Vorsteuerberichtigungszeitraum kann auch bei Betriebsvorrichtungen zehn Jahre betragen
- 16 Photovoltaikanlage als eigenständiger Gewerbebetrieb
- 17 Basiszins für vereinfachtes Ertragswertverfahren

---

### **Für Personengesellschaften**

---

- 18 Betriebsaufspaltung: Ausgaben beim Besitzunternehmen u.U. nur teilweise abzugsfähig

---

### **Für Bezieher von Kapitaleinkünften**

---

- 19 Steuerliche Berücksichtigung von Vermögensverwaltungsentgelten bzw. all-in-fee

---

### **Für Hauseigentümer**

---

- 20 Konkrete Einkünfteerzielungsabsicht bei Vermietung von Gewerbeobjekten
- 21 Erhaltungsaufwendungen auch dann abziehbar, wenn diese ein Dritter trägt
- 22 Vorsteuerabzug aus der Neueindeckung eines Daches im Zusammenhang mit der Errichtung einer Photovoltaikanlage

---

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

---

- 23 Bewertung von schenkweise zugewendeten und anschließend verkauften Anteilen an Kapitalgesellschaften
- 24 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

---

### **Jahressteuergesetz 2010**

---

- 25 Für alle Steuerpflichtigen
- 26 Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer
- 27 Für Unternehmer und Freiberufler
- 28 GmbH-Beteiligungen: Abzugsverbot für Werbungskosten und Veräußerungsverluste auch bei fehlenden Einnahmen

---

## Für alle Steuerpflichtigen

---

### 1 Einschränkung der strafbefreienden Selbstanzeige geplant

Vorgelegt wurde der Entwurf eines Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes, welches im ersten Quartal 2011 verabschiedet werden soll. Im Zusammenhang damit ist im Besonderen auf die Verschärfungen der strafbefreienden Selbstanzeige hinzuweisen:

- Die strafbefreiende Wirkung von Selbstanzeigen soll für Steuerhinterziehungen und leichtfertige Steuerverkürzungen in Zukunft nur noch gewährt werden, wenn die Selbstanzeigen **sämtliche strafrechtlich bisher noch nicht verjährten Sachverhalte und Besteuerungszeiträume lückenlos umfassen**. Unbewusste Unrichtigkeiten und Unvollständigkeiten sollen jedoch nicht zum Ausschluss der Straffreiheit führen. Damit sind Teilselbstanzeigen nicht mehr möglich. Die Selbstanzeige war bisher wirksam, als nur ein Teil der hinterzogenen Einkünfte nacherklärt wurde, z.B. Einkunftsquellen aus einem bestimmten Land wurden angezeigt, während weitere Quellen aus anderen Ländern weiterhin vorsätzlich verschwiegen wurden.
- Die Selbstanzeige soll bereits ausgeschlossen sein, wenn dem Täter oder seinem Vertreter eine **Prüfungsanordnung bekannt gegeben worden ist**. Bislang war erforderlich, dass der Prüfer zur Prüfung erschienen ist.
- Im Rahmen einer **Übergangsregelung** soll gesetzlich verankert werden, dass für bis zum Zeitpunkt der Gesetzesverkündung vorgenommene Selbstanzeigen aus Vertrauensschutzgründen die Straffreiheit aus Teilselbstanzeigen erhalten bleibt.

#### Hinweis:

Gerade die vorgesehene Übergangsregelung ist von besonderer Bedeutung, da seit der Änderung der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs große Verunsicherung besteht, inwiefern das Instrument der strafbefreienden Selbstanzeige überhaupt noch ohne unkalkulierbare Risiken eingesetzt werden kann.

### 2 Referentenentwurf eines Steuervereinfachungsgesetzes 2011

Vorgelegt wurde ein Referentenentwurf eines Steuervereinfachungsgesetzes 2011. Abzuwarten bleibt, welche der geplanten Maßnahmen letztlich tatsächlich umgesetzt werden. Herauszustellen sind folgende geplante Aspekte zur Vereinfachung des Steuerrechts:

- Der **Arbeitnehmer-Pauschbetrag** soll von derzeit 920 € auf 1 000 € angehoben werden, so dass in mehr Fällen auf den Einzelnachweis von Werbungskosten verzichtet werden kann. Dies soll bereits für 2011 gelten, aber erst mit der Gehaltsabrechnung Dezember 2011 vom Arbeitgeber abgerechnet werden.
- Auf die **Einkünfte- und Bezügegenze für volljährige Kinder** soll ab 2012 bei der Gewährung von Kindergeld bzw. Kinderfreibeträgen verzichtet werden. Nach derzeitiger Rechtslage werden die steuerlichen Freibeträge für Kinder bzw. Kindergeld nur gewährt, wenn volljährige Kinder nicht über eigene Einkünfte und Bezüge von mehr als 8 004 € im Jahr verfügen, die zur Bestreitung des Unterhalts oder der Berufsausbildung bestimmt oder geeignet sind. Vorgesehen ist, dass volljährige Kinder, die für einen Beruf ausgebildet werden und das 25. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, bis zum **Abschluss einer erstmaligen berufsqualifizierenden Ausbildungsmaßnahme** ohne weitere Voraussetzungen zu berücksichtigen sind. Nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung soll dagegen zukünftig eine widerlegbare Vermutung bestehen, dass das Kind in der Lage ist, sich selbst zu unterhalten und damit nicht mehr zu berücksichtigen ist. Die Vermutung gilt durch den Nachweis als widerlegt, dass das Kind sich in einer weiteren Berufsausbildung befindet und tatsächlich keiner (schädlichen) Erwerbstätigkeit nachgeht, die Zeit und Arbeitskraft des Kindes überwiegend in Anspruch nimmt.

- **Kinderbetreuungskosten** für Kinder bis zur Vollendung des 14. Lebensjahrs sollen als Sonderausgaben und nicht mehr wie Betriebsausgaben berücksichtigt werden können. Damit soll die Unterscheidung zwischen erwerbsbedingten und nicht erwerbsbedingten Aufwendungen entfallen. Gleiches gilt für weitere persönliche Anspruchsvoraussetzungen wie berufstätig, in Ausbildung oder krank.
- Die Berechnung der **Entfernungspauschale** soll vereinfacht werden.
- Vorgesehen ist die Einführung einer gesetzlichen **Betriebsfortführungsfiktion** in den Fällen der Betriebsverpachtung und Betriebsunterbrechung. In Fällen einer allmählichen Betriebsaufgabe soll eine – unter bestimmten Bedingungen steuerlich begünstigte – Aufgabegewinnbesteuerung nur dann stattfinden, wenn eine ausdrückliche Aufgabeerklärung des Steuerpflichtigen erfolgt, was auch der aktuellen Rechtsprechung entspricht. Auch ohne ausdrückliche Aufgabeerklärung soll eine Aufgabegewinnbesteuerung erfolgen, wenn dem Finanzamt Tatsachen bekannt werden, aus denen sich ergibt, dass die rechtlichen Voraussetzungen für eine Aufgabe erfüllt sind.
- Vereinfachungen bei der **verbilligten Wohnraumüberlassung**: Aktuell sieht das Gesetz bei verbilligter Wohnraumüberlassung einer Wohnung zu weniger als 56 % der ortsüblichen Miete eine Aufteilung in einen entgeltlich und einen unentgeltlich vermieteten Teil vor, wobei nur die auf den entgeltlich vermieteten Teil der Wohnung entfallenden Werbungskosten von den Mieteinnahmen abgezogen werden. Beträgt die Miete mehr als 56 %, aber weniger als 75 % der ortsüblichen Miete, können nach gefestigter Rechtsprechung und Auffassung der Finanzverwaltung bei negativer Totalüberschussprognose die Werbungskosten ebenfalls nur anteilig abgezogen werden. Beträgt die vereinbarte Miete bei dauerhafter Vermietung mehr als 75 % der ortsüblichen Miete, wird grundsätzlich ohne Totalüberschussprognose die Einkünfteerzielungsabsicht unterstellt und die Vermietung einer Wohnung als vollentgeltlich angesehen. Vorgesehen ist nun eine Grenze von 66 %. Wird diese unterschritten, so erfolgt nur ein anteiliger Werbungskostenabzug, wird diese dagegen überschritten, so soll ohne weitere Prüfung ein vollständiger Werbungskostenabzug erfolgen.
- Eröffnung der Möglichkeit zur **gemeinsamen Abgabe von Einkommensteuererklärungen für zwei Jahre** in „übersichtlichen“ Steuerfällen.
- **Meldung von Auslandssachverhalten** nur noch einmal jährlich.
- Die Anforderungen an **elektronisch übermittelte Rechnungen** sollen deutlich vermindert werden.

Des Weiteren soll der **Steuervollzug vereinfacht werden**:

- schrittweise Einführung IT-basierter Verfahren für möglichst alle Phasen des Besteuerungsprozesses als Alternative zu den papiergestützten Kommunikationswegen;
- Bereitstellung einer elektronischen vorausgefüllten Steuererklärung bei der Einkommensteuer;
- anwenderfreundlichere Gestaltung von Steuerklärungsvordrucken;
- Entbürokratisierung und Flexibilisierung der steuerlichen Förderung der privaten Altersvorsorge;
- zeitnahe Betriebsprüfung;
- Erleichterung der Nachweispflichten bei umsatzsteuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen.

### 3 **Einzahlung auf ein Oder-Konto von Ehegatten als Schenkung**

Ein vom Finanzgericht Nürnberg mit Urteil vom 25.3.2010 (Aktenzeichen 4 K 654/2008) entschiedener Fall zeigt, dass zwischen Ehegatten die zivilrechtlichen Aspekte nicht vernachlässigt werden dürfen. Im Streitfall eröffnete die Ehefrau in 2003 gemeinsam mit ihrem Ehemann bei einer Bank ein Direkt-Depot mit Extra-Konto als sog. Oder-Depot, also ein Depot, über das jeder der Ehegatten einzeln verfügen konnte. Auf das Extra-Konto zahlte der Ehemann der Klägerin insgesamt 2,81 Mio. € ein. Diese Beträge stammten aus

der Veräußerung einer Firmenbeteiligung des Ehemanns. Das Finanzamt wertete nun die Hälfte der eingezahlten Beträge als Schenkung des Ehemanns an die Ehefrau, da diese auch über das Konto verfügen konnte und die Ehegatten nicht nachweisen konnten, dass eine andere Regelung gewollt war. Das Finanzgericht bestätigte diese Sichtweise.

**Hinweis:**

Eine erst ca. drei Jahre später vorgelegte schriftliche Vereinbarung zwischen den Ehegatten, derzufolge die Finanzmittel ausschließlich dem Ehemann zustehen sollten, half nicht weiter. Rückwirkend wird eine solche Vereinbarung steuerlich nicht anerkannt.

#### **4 Erstmalige Gartengestaltung soll weder haushaltsnahe Dienstleistung noch Handwerkerleistung sein**

Nach dem Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 1.7.2010 (Aktenzeichen 4 K 2708/07) soll die von einem Handwerksbetrieb ausgeführte **erstmalige Gartengestaltung** keine haushaltsnahe Dienstleistung darstellen. Auch eine Berücksichtigung als steuerlich begünstigte Handwerkerleistung soll ausscheiden, wenn etwas Neues geschaffen wird, da die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen lediglich Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen begünstigt.

**Hinweis:**

Gegen dieses Urteil wurde Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt, so dass der Fall noch nicht endgültig entschieden ist. Dennoch ist in ähnlichen Fällen damit zu rechnen, dass die Steuerermäßigung von der Finanzverwaltung nicht gewährt wird. Anders wäre bei einer Instandsetzung des Gartens zu entscheiden.

#### **5 Kinderfreibeträge auch für ausländische Saisonarbeitskräfte?**

Der Bundesfinanzhof hat mit Beschluss vom 21.10.2010 (Aktenzeichen III R 35/10) dem Europäischen Gerichtshof die Frage zur Entscheidung vorgelegt, ob Saisonarbeitskräfte aus dem Gemeinschaftsgebiet, die in Deutschland als unbeschränkt steuerpflichtig eingestuft werden, Anspruch auf die Gewährung von steuerlichen Familienleistungen haben. Im Vorlagefall handelte es sich um einen in Polen selbständig und in Deutschland als Saisonarbeitnehmer Tätigen. In einem parallelen Vorlagebeschluss vom gleichen Datum (Aktenzeichen III R 5/09) geht es um einen vorübergehend nach Deutschland entsandten Arbeitnehmer.

**Hinweis:**

In allen vergleichbaren Fällen des Familienleistungsausgleichs für Saisonarbeiter aus anderen EU-Staaten sollten die Verfahren auf Festsetzung des Kindergelds bis zur Entscheidung durch den Europäischen Gerichtshofs offengehalten werden.

#### **6 Steuerrechtliche Anerkennung von Darlehensverträgen zwischen nahen Angehörigen**

Aus steuerlichen Gründen kann es sinnvoll sein, zwischen Angehörigen Darlehensverträge abzuschließen. So kann z.B. erreicht werden, dass auf der einen Seite abzugsfähige Betriebsausgaben anfallen, auf der anderen Seite die Zinsen aber unter Nutzung der Freibeträge steuerfrei bleiben. Eine günstige Besteuerung der Zinserträge beim Schuldner mit der 25 %igen Abgeltungsteuer scheidet in diesen Fällen allerdings aus. Da zwischen den beteiligten Personen aber regelmäßig gleichgerichtete Interessen bestehen, werden solche Darlehen steuerlich nur unter strengen Bedingungen anerkannt. Die Finanzverwaltung hat hierzu nun mit Schreiben vom 23.12.2010 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2144/07/10004, Dok. 2010/0862046) nochmals Stellung genommen.

### a) Allgemeine Voraussetzungen der steuerlichen Anerkennung

Grundlegende Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung ist,

- dass der Darlehensvertrag **zivilrechtlich wirksam** geschlossen worden ist und
- **tatsächlich wie vereinbart durchgeführt** wird und
- dabei Vertragsinhalt und Durchführung dem zwischen Fremden Üblichen entsprechen (**Fremdvergleich**).

#### Hinweis:

Beim Abschluss von Verträgen mit Minderjährigen ist die Bestellung und **Mitwirkung eines Ergänzungspflegers** zwingend erforderlich. Hat dieser nicht mitgewirkt, so ist der Vertrag nichtig oder schwebend unwirksam und damit im Regelfall steuerrechtlich nicht anzuerkennen.

Die Nichtbeachtung zivilrechtlicher Formerfordernisse führt zwar nicht allein und ausnahmslos dazu, dass das Vertragsverhältnis steuerrechtlich nicht anzuerkennen ist, die zivilrechtliche Unwirksamkeit des Darlehensvertrags ist jedoch ein besonderes Indiz gegen den vertraglichen Bindungswillen der Vertragsbeteiligten, das zur Versagung der steuerrechtlichen Anerkennung führen kann. Die zivilrechtlichen Formerfordernisse sollten also unbedingt beachtet werden.

Bei der steuerlichen Anerkennung wird besonderes Gewicht auf eine klare **Trennung der Vermögens- und Einkunftssphären** der vertragschließenden Angehörigen gelegt. So muss eine klare, deutliche und einwandfreie Abgrenzung von einer Unterhaltsgewährung oder einer verschleierte Schenkung der Darlehenszinsen möglich sein.

### b) Fremdvergleich bei Darlehensverträgen zwischen Angehörigen

Darlehensverträge zwischen nahen Angehörigen müssen einem Fremdvergleich standhalten. Vergleichsmaßstab sind die Vertragsgestaltungen, die zwischen Darlehensnehmern und Kreditinstituten üblich sind. Dies setzt vor allem voraus, dass

- eine Vereinbarung über die Laufzeit und über Art und Zeit der Rückzahlung des Darlehens getroffen wird,
- die Zinsen zu den Fälligkeitszeitpunkten entrichtet werden und
- der Rückzahlungsanspruch ausreichend besichert ist.

Eine **ausreichende Besicherung** liegt bei Hingabe banküblicher Sicherheiten vor. Dazu gehören vornehmlich die dingliche Absicherung durch Hypothek oder Grundschuld. Außerdem kommen alle anderen Sicherheiten, die für das entsprechende Darlehen banküblich sind, in Betracht, wie Bankbürgschaften, Sicherungsübereignung von Wirtschaftsgütern, Forderungsabtretungen sowie Schuldmitübernahme oder Schuldbeitritt eines fremden Dritten oder eines Angehörigen, wenn dieser über entsprechend ausreichende Vermögenswerte verfügt.

#### Hinweis:

Gleiche Maßstäbe werden auch angelegt, wenn die Darlehensvereinbarung nicht unmittelbar zwischen Angehörigen getroffen wird. Der Fremdvergleichsmaßstab gilt auch für Vereinbarungen zwischen einer Personengesellschaft und Angehörigen der Gesellschafter, wenn die Gesellschafter, mit deren Angehörigen die Vereinbarungen getroffen wurden, die Gesellschaft beherrschen.

Geringere Anforderungen werden dagegen bei **Darlehensverträgen zwischen volljährigen, voneinander wirtschaftlich unabhängigen Angehörigen** gestellt. Ausreichend ist, wenn z.B. Bau- oder Anschaffungsdarlehen ansonsten bei einem fremden Dritten hätten aufgenommen werden müssen. Entscheidend ist, dass die getroffenen Vereinbarungen tatsächlich vollzogen werden, vor allem die Darlehenszinsen regelmäßig gezahlt werden. Die Modalitäten der Darlehenstilgung und die Besicherung brauchen in diesen Fällen nicht geprüft zu werden.

### c) Schenkweise begründete Darlehensforderungen

Besondere Problematik birgt die schenkweise begründete Darlehensforderung. So wird die unentgeltliche Zuwendung eines Geldbetrags an einen Angehörigen mit der Auflage, diesen Geldbetrag als Darlehen zurückzugeben, ertragsteuerlich insgesamt nicht anerkannt, da der Empfänger nicht die alleinige und unbeschränkte Verfügungsmacht über die Geldmittel erlangt. Steuerlich wird hierin eine Schenkung gesehen, welche bis zur Rückzahlung des Darlehens aufgeschoben ist. Daher dürfen die als Darlehenszinsen geltend gemachten Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden.

**Hinweis:**

Ertragsteuerrechtlich sind die Schenkung und die Darlehensforderung jedoch anzuerkennen, wenn das Darlehen an eine zivil- und auch steuerrechtlich eigenständige GmbH gegeben wird.

Die Abhängigkeit zwischen Schenkung und Darlehen ist vor allem in folgenden Fällen unwiderleglich zu vermuten:

- Vereinbarung von Schenkung und Darlehen in ein und derselben Urkunde,
- Schenkung unter der Auflage der Rückgabe des Darlehens,
- Schenkungsversprechen unter der aufschiebenden Bedingung der Rückgabe als Darlehen.

**Hinweis:**

Eine Abhängigkeit zwischen Schenkung und Darlehen ist allerdings nicht allein deshalb zu vermuten, weil die Vereinbarung von Schenkung und Darlehen zwar in mehreren Urkunden, aber innerhalb kurzer Zeit erfolgt. Maßgeblich sind die Umstände des Einzelfalls, so dass eine frühzeitige steuerliche Beratung angezeigt ist.

## 7 Heimkosten als außergewöhnliche Belastung

Der Bundesfinanzhof erweitert mit dem Urteil vom 13.10.2010 (Aktenzeichen VI R 38/09) die Möglichkeiten, Heimkosten als außergewöhnliche Belastungen steuerlich geltend zu machen. Während dies nach der bisherigen Rechtsprechung voraussetzte, dass der Steuerpflichtige als pflegebedürftig eingestuft wird, hat der Bundesfinanzhof nun entschieden, dass bei einem **durch Krankheit veranlassten Aufenthalt in einem Seniorenheim** die Kosten für die Unterbringung als außergewöhnliche Belastung abziehbar sind. Weiterhin wird festgestellt, dass der Aufenthalt auch dann krankheitsbedingt sein kann, wenn keine zusätzlichen Pflegekosten entstanden sind und kein Merkzeichen „H“ oder „Bl“ im Schwerbehindertenausweis festgestellt ist.

**Hinweis:**

Zu den üblichen Aufwendungen der Lebensführung, welche steuerlich nicht abzugsfähig sind, rechnen regelmäßig auch die Kosten für die altersbedingte Unterbringung in einem Altersheim. Liegt dagegen ein durch Krankheit veranlasster Aufenthalt in einem Alters- oder Pflegeheim vor, stellen sich die Aufwendungen für die Heimunterbringung als Krankheitskosten dar. Entscheidend für die Frage, ob die Heimkosten steuerlich absetzbar sind, ist also, dass der Heimaufenthalt nicht lediglich altersbedingt, sondern krankheitsbedingt erfolgt. Dies ist im Zweifel durch ein **ärztliches Gutachten** nachzuweisen.

---

## Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

---

### 8 Ausgewählte sozialversicherungsrechtliche Änderungen zum 1.1.2011

Zum 1.1.2011 treten zahlreiche Änderungen im Bereich der Sozialversicherung ein. Im Folgenden werden für die Praxis besonders bedeutsame Änderungen erläutert:

- Der allgemeine **Beitragssatz zur gesetzlichen Krankenversicherung** steigt von 14,9 % auf 15,5 % (Arbeitgeberbeitrag: 7,3 % und Arbeitnehmerbeitrag: 8,2 %). Der ermäßigte Beitragssatz erhöht sich von 14,3 % auf 14,9 %.
- Der **Wechsel in die private Krankenversicherung** wird dadurch erleichtert, dass dies bereits nach einmaligem Überschreiten der Jahresarbeitsentgeltsgrenze möglich ist. Ist diese Grenze in 2010 überschritten worden, so ist bereits zum 1.1.2011 ein Wechsel in die private Krankenversicherung möglich.
- Die Möglichkeit einer **freiwilligen Absicherung für Selbstständige und Auslandsbeschäftigte in der gesetzlichen Arbeitslosenversicherung** wird verlängert. Die Antragsfrist wird dabei von einem auf drei Monate verlängert. Allerdings erhöhen sich die von den Selbstständigen zu tragenden Beiträge deutlich. Bisher hatten sie Beiträge nur auf 25 % der monatlichen Bezugsgröße zu entrichten, in 2011 ist die halbe und ab 2012 die volle Bezugsgröße zur Beitragsbemessung heranzuziehen. Eine Ausnahme gilt für Existenzgründer: Diese können im ersten Jahr der Selbstständigkeit dann noch die halbe Bezugsgröße der Beitragsbemessung zu Grunde legen.
- Die Sonderregelungen zum **Kurzarbeitergeld** und zum Saisonkurzarbeitergeld ist bis zum 31.3.2012 verlängert worden. Nicht hingegen die sog. Konzernklausel. Bisher war es für Unternehmen mit mehreren Standorten für die volle Erstattung der Sozialversicherungsbeiträge ausreichend, wenn in mindestens einem Unternehmen sechs Monate Kurzarbeit angefallen ist. Diese Privilegierung von Unternehmen mit mehreren Standorten ist entfallen.
- Ab dem 1.1.2011 ist der Arbeitgeber verpflichtet, zu den Entgeltunterlagen auch die Erklärung des kurzfristig geringfügig Beschäftigten oder des **geringfügig Beschäftigten** über weitere Beschäftigungen sowie die Bestätigung, dass die Aufnahme weiterer Beschäftigungen dem Arbeitgeber anzuzeigen ist, zu nehmen.
- Anträge auf **Erstattung bei Krankheit (U1-Verfahren) oder bei Mutterschaft (U2-Verfahren)** können ab dem 1.1.2011 nur noch elektronisch übermittelt werden. Hierzu kann z.B. das Programm sv.net eingesetzt werden.
- Der monatlich zu entrichtende **Beitragssatz zur Insolvenzgeldumlage** wird im Jahr 2011 auf Null (2010: 0,41 %) gesetzt. Für 2011 werden zunächst die Überschüsse aus 2010 verwendet.
- Der Beitragssatz zur **Künstlersozialabgabe** bleibt im Jahr 2011 mit 3,9 % stabil.

### 9 Steuerliche Anerkennung von Umzugskosten – Anhebung der Pauschbeträge

Kosten, die einem Arbeitnehmer durch einen beruflich veranlassten Wohnungswechsel entstehen, sind als Werbungskosten steuerlich abzugsfähig. Alternativ kann der Arbeitgeber entsprechende Beträge steuerfrei ersetzen, was aber dann einen Werbungskostenabzug ausschließt.

Als Werbungskosten werden ohne Weiteres Kosten bis zur Höhe der Beträge anerkannt, die nach dem Bundesumzugskostengesetz (BUKG) höchstens gezahlt werden können. Diese Beträge wurden nun ab dem 1.1.2011 wie folgt festgesetzt:

- Der Höchstbetrag, der für die Anerkennung umzugsbedingter Unterrichtskosten für ein Kind nach § 9 Absatz 2 BUKG maßgebend ist, beträgt bei Beendigung des Umzugs ab 1.1.2011 1 612 €.
- Der Pauschbetrag für sonstige Umzugsauslagen beträgt:
  - für Verheiratete bei Beendigung des Umzugs ab 1.1.2011: 1 279 €,
  - für Ledige bei Beendigung des Umzugs ab 1.1.2011: 640 €,
  - für Lebenspartner sowie die ledigen Kinder, Stief- und Pflegekinder jeweils 282 €.

## **10 Auslandsreisekosten: Pauschbeträge 2010 gelten 2011 weiter**

Bei Auslandsdienstreisen können dem Arbeitnehmer Verpflegungs- und Übernachtungskosten in bestimmten Grenzen vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden oder in entsprechender Höhe können – jedenfalls für Verpflegungskosten – Werbungskosten steuerlich geltend gemacht werden. Von besonderer Bedeutung sind insofern die Pauschalbeträge, die steuerlich anerkannt werden. Diese wurden nicht aktualisiert, sondern sollen erst wieder zum 1.1.2012 neu festgesetzt werden. Somit **gelten für 2011 die Pauschalbeträge aus 2010 weiter fort.**

## **11 Dienstwagen: Zuschlag für Entfernung Wohnung/Arbeitsstätte nur bei tatsächlicher Nutzung**

Der geldwerte Vorteil aus der privaten Nutzung eines Dienstwagens wird – soweit kein Fahrtenbuch geführt wird – mittels der 1 %-Regelung ermittelt. Nutzt der Arbeitnehmer den Wagen für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, so erhöht sich der geldwerte Vorteil um monatlich 0,03 % des Bruttolistenpreises für jeden Entfernungskilometer. Als Werbungskosten kann der Arbeitnehmer die Entfernungspauschale in Abzug bringen.

Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass der 0,03 %-Zuschlag in jedem Fall anzusetzen ist und zwar unabhängig davon, ob das Fahrzeug tatsächlich für diese Zwecke auch genutzt wird. Dieser Ansicht hatte der Bundesfinanzhof bereits im Jahr 2008 widersprochen, wobei die Finanzverwaltung diese Rechtsprechung mit einem Nichtanwendungsschreiben versah. Nun hat der Bundesfinanzhof mit drei Urteilen vom 22.9.2010 (Aktenzeichen VI R 54/09, VI R 55/09 und VI R 57/09) seine Rechtsprechung bestätigt und festgestellt, dass der 0,03 %-Zuschlag nur in dem Umfang zur Anwendung kommt, wie der Dienstwagen tatsächlich für solche Fahrten genutzt wird.

### **Hinweis:**

Nach diesen erneuten Urteilen des Bundesfinanzhofs sollte die Ansicht der Finanzverwaltung nicht akzeptiert werden. Materiell können sich bei einer größeren Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und einem hohen Bruttolistenpreis erhebliche Auswirkungen ergeben. Betroffen sind z.B. Vertriebsmitarbeiter, die nur tageweise den Weg zur Arbeitsstätte zurücklegen oder auch Mitarbeiter, die die Strecke ganz oder zum Teil mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurücklegen. Im Einzelfall sollte möglichst genau dokumentiert werden, an wie vielen Tagen der Dienstwagen für die Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte tatsächlich genutzt wird. Der Ansatz des geldwerten Vorteils erfolgt dann mit 0,002 % je Entfernungskilometer für die tatsächlich durchgeführten Fahrten (Hin- und Rückfahrt).

---

## Für Unternehmer und Freiberufler

---

### 12 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. Gleichzeitig sind die Entnahmen der Umsatzsteuer zu unterwerfen, da beim Warenbezug in der Regel Vorsteuern geltend gemacht wurden. Für **Einzelhandelsgeschäfte und Gaststätten** hat die Finanzverwaltung **Pauschalbeträge** festgesetzt, die vom Steuerpflichtigen angesetzt werden können und somit eine Einzelaufzeichnung entbehrlich machen. Diese Pauschalsätze beruhen auf Erfahrungssätzen und bieten dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, die Warenentnahmen monatlich pauschal zu verbuchen. Im Einzelnen sind folgende Besonderheiten zu beachten:

- Diese Regelung dient der Vereinfachung und lässt keine Zu- und Abschläge wegen individueller persönlicher Ess- oder Trinkgewohnheiten zu. Auch Krankheit oder Urlaub rechtfertigen keine Änderungen der Pauschbeträge.
- Die Pauschbeträge sind Jahreswerte für eine Person. Für **Kinder** bis zum vollendeten 2. Lebensjahr entfällt der Ansatz eines Pauschbetrags. Bis zum vollendeten 12. Lebensjahr ist die Hälfte des jeweiligen 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.

Das Bundesministerium der Finanzen hat mit Schreiben v. 8.12.2010 (Aktenzeichen IV A 4 – S 1547/0 :001, Dok. 2010/0984804) die für das Jahr 2011 geltenden Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen) bekannt gemacht. Danach ergeben sich folgende (Jahres-)Werte, die bei der Umsatzsteuer und für Zwecke der Entnahmen in der Gewinnermittlung anzusetzen sind:

Gewerbebezug	Jahreswert für eine Person ohne Umsatzsteuer		
	7 % USt	19 % USt	insgesamt
Bäckerei	847 €	430 €	1 277 €
Fleischerei	672 €	1 008 €	1 680 €
Gast- und Speisewirtschaft			
a) mit Abgabe von kalten Speisen	807 €	1 210 €	2 017 €
b) mit Abgabe von kalten und warmen Speisen	1 116 €	1 989 €	3 105 €
Getränke (Eh.)	0 €	363 €	363 €
Café und Konditorei	860 €	739 €	1 599 €
Milch, Milchzeugnisse, Fettwaren und Eier (Eh.)	511 €	68 €	579 €
Nahrungs- und Genussmittel (Eh.)	1 169 €	565 €	1 734 €
Obst, Gemüse, Südfrüchte und Kartoffeln	269 €	200 €	469 €

#### Hinweis:

Oftmals werden die Pauschalbeträge für Sachentnahmen monatlich durch automatisch hinterlegte Buchungen verbucht. Für den Januar 2011 sind diese wiederkehrenden Buchungen zu überprüfen und ggf. zu ändern.

### 13 Bundesfinanzhof bestätigt hohe Anforderungen an umsatzsteuerliche Rechnungen

Die hohen formalen Anforderungen an umsatzsteuerliche Rechnungen wurden erneut bestätigt. Mit Urteil vom 2.9.2010 (Aktenzeichen V R 55/09) lehnte der Bundesfinanzhof den Vorsteuerabzug ab, weil der Rechnungsaussteller anstelle der echten Steuernummer das Aktenzeichen verwendet hatte, unter dem sein Finanzamt mit ihm die Korrespondenz zur Erteilung der Steuernummer geführt hatte.

#### Hinweis:

Schreibfehler in der verwendeten Steuernummer sind für die Anerkennung der Rechnung unerheblich. Im vorliegenden Fall war aber leicht erkennbar, dass es sich bei der verwendeten Buchstaben-/Zahlenkombination nicht um eine gültige Steuernummer handelte. Insoweit gilt es, Eingangsrechnungen hinsichtlich der enthaltenen Steuer- und/oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zu prüfen und ggf. zeitnah eine korrigierte Rechnung anzufordern.

Der Bundesfinanzhof weist darauf hin, dass möglicherweise ein Vorsteuerabzug im Billigkeitswege erfolgen kann, was allerdings einen entsprechenden Antrag des Steuerpflichtigen voraussetzt.

Ausdrücklich offen gelassen hat der Bundesfinanzhof, ob der Vorsteuerabzug durch eine Rechnungsberichtigung mit Wirkung für die Vergangenheit erreicht werden kann. Im Urteilsfall lag jedenfalls noch keine berichtigte Rechnung vor.

### 14 Aufbewahrung digitaler Unterlagen bei Bargeschäften

Seit dem 1.1.2002 sind steuerrelevante Unterlagen, die mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt worden sind, während der Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit verfügbar, unverzüglich lesbar und maschinell auswertbar aufzubewahren. Ein ausschließliches Vorhalten aufbewahrungspflichtiger Unterlagen in ausgedruckter Form ist nicht ausreichend. Die digitalen Unterlagen und die Strukturinformationen müssen in einem auswertbaren Datenformat vorliegen. Sinn dieser Aufbewahrungsform ist, dass die Finanzverwaltung z.B. bei Betriebsprüfungen die Daten maschinell auswerten kann.

Bedeutung hat diese Anforderung auch bei Unterlagen über Bargeschäfte, die mit **elektronischen Registrierkassen** erstellt werden. Relevante Daten sind danach insbesondere:

- Journaldaten,
- Auswertungsdaten,
- Programmierdaten und
- Stammdatenänderungsdaten.

Ist die komplette Speicherung dieser Daten innerhalb des Geräts nicht möglich, müssen diese Daten unveränderbar und maschinell auswertbar auf einem externen Datenträger gespeichert werden. Ein Archivsystem muss die gleichen Auswertungen ermöglichen wie jene im laufenden System.

Soweit mit Hilfe eines solchen Geräts unbare Geschäftsvorfälle (z.B. **EC-Cash**, ELV – Elektronisches Lastschriftverfahren) erfasst werden, muss auf Grund der erstellten Einzeldaten ein Abgleich der baren und unbaren Zahlungsvorgänge sowie deren zutreffende Verbuchung im Buchführungs- bzw. Aufzeichnungswerk gewährleistet sein.

#### Hinweis:

Die Finanzverwaltung lässt **übergangsweise** zu, dass – soweit ein Gerät bauartbedingt diesen Anforderungen nicht oder nur teilweise genügt – dieses Gerät längstens bis zum 31.12.2016 in seinem Betrieb weiterhin eingesetzt wird. Das setzt aber voraus, dass der Steuerpflichtige technisch mögliche Softwareanpassungen und Speichererweiterungen mit dem Ziel durchführt, die genannten Anforderungen zu erfüllen.

Im Übrigen gelten diese Ausführungen auch für **Taxameter oder Wegstreckenzähler**.

## **15 Vorsteuerberichtigungszeitraum kann auch bei Betriebsvorrichtungen zehn Jahre betragen**

Ändern sich bei einem nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendeten Wirtschaftsgut die für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse, so erfolgt eine Korrektur des Vorsteuerabzugs. Dies ist z.B. der Fall, wenn für ein Wirtschaftsgut zunächst die volle Vorsteuer gezogen wurde, es aber nach einiger Zeit auch für steuerfreie, nicht zum Vorsteuerabzug berechnete Umsätze verwendet wird. Allerdings ist die Korrektur zeitlich begrenzt auf fünf Jahre bzw. bei Grundstücken zehn Jahre.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 14.7.2010 (Aktenzeichen XI R 9/09) entschieden, dass der verlängerte zehnjährige Korrekturzeitraum auch für Betriebsvorrichtungen gilt, die als wesentliche Bestandteile auf Dauer in ein Gebäude eingebaut wurden. Im Urteilsfall baute ein Landwirt eine Fütterungs- und eine Lüftungsanlage in einen Schweinestall ein. Beide Anlagen wurden fest verschraubt, konnten aber technisch unproblematisch und zerstörungsfrei wieder ausgebaut werden.

### **Hinweis:**

Der entsprechende **Korrekturzeitraum ist sorgfältig zu überwachen**. Soweit die Verhältnisse gestaltbar sind, sollten wesentliche vorsteuerrelevante Änderungen bis nach Ende des Korrekturzeitraums hinausgeschoben werden, da dann keine Korrektur mehr erfolgt.

## **16 Photovoltaikanlage als eigenständiger Gewerbebetrieb**

Das Betreiben einer Photovoltaikanlage ist regelmäßig als gewerbliche Tätigkeit einzustufen. Übt der Steuerpflichtige daneben eine anders geartete gewerbliche Tätigkeit aus, so ist zu prüfen, ob mit dem Betrieb der Photovoltaikanlage eine neue abgegrenzte gewerbliche Tätigkeit begründet wird oder ob ein einheitlicher Gewerbebetrieb besteht. Bedeutung kann dies dann haben, wenn in einem der Betriebe gewerbsteuerliche Verluste anfallen, die im Falle eines einheitlichen Betriebs mit Gewinnen aus der anderen Tätigkeit verrechnet werden können.

Nach Ansicht des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts (Urteil vom 22.9.2010, Aktenzeichen 2 K 282/07) stellt das Betreiben einer Photovoltaikanlage auf dem Betriebsgelände eines Einzelunternehmens auf Grund der Ungleichartigkeit der Tätigkeiten und des Fehlens der organisatorischen und wirtschaftlichen Verflechtung einen eigenständigen Gewerbebetrieb dar. Im Streitjahr entstand aus dem Betrieb der Photovoltaikanlage wegen der Abschreibungen ein Verlust, der wegen einer fehlenden Einheitlichkeit des Gewerbebetriebs gewerbsteuerlich nicht mit den Gewinnen aus dem Einzelunternehmen verrechnet werden konnte.

### **Hinweis:**

Eine abschließende Beurteilung kann nur für den Einzelfall erfolgen. Eine Versagung der unmittelbaren Verlustverrechnung bringt liquiditätsmäßige Nachteile, da dann die Verluste nur mit zukünftigen Gewinnen verrechnet werden können. Andererseits bringt die Annahme getrennter Gewerbebetriebe den Vorteil, dass der Freibetrag bei der Gewerbesteuer von 24 500 € mehrfach genutzt werden kann. Hinzuweisen ist darauf, dass sich insofern nur bei der Gewerbesteuer Auswirkungen ergeben; bei der Einkommensteuer sind die Ergebnisse der verschiedenen Gewerbebetriebe dagegen zu saldieren.

## **17 Basiszins für vereinfachtes Ertragswertverfahren**

Werden Anteile an Kapitalgesellschaften oder Betriebsvermögen (Einzelunternehmen oder Anteile an Personengesellschaften) unentgeltlich übertragen, so muss für Zwecke der Erbschaft-/Schenkungssteuer eine Feststellung des gemeinen Werts erfolgen. Hierzu kann das sog. vereinfachte Ertragswertverfahren herangezogen werden. Dieses ermittelt ausgehend vom (bereinigten) Durchschnittsertrag der vergangenen drei Jahre unter Zugrundelegung eines Einheitszinssatzes einen Unternehmenswert durch Multiplikation mit einem Kapitalisierungsfaktor. Dieser wird unter Zugrundelegung eines jährlich von der Bundesbank festgesetzten Einheitszinssatzes bestimmt.

Der maßgebliche Zinssatz für Übertragungen in 2011 wurde auf Basis der aktuellen Zinssituation auf 3,43 % festgelegt, wobei hierzu noch ein pauschaler Risikozuschlag von 4,5 % hinzuzurechnen ist. Im Ergebnis wird das Vermögen damit in 2011 mit dem **12,61-Fachen des Ertrags angesetzt**. In 2010 lag dieser Faktor noch bei 11,79.

**Hinweis:**

Im Einzelfall kann durch Vorlage eines ordentlichen Bewertungsgutachtens auch ein niedrigerer Wert der Besteuerung zu Grunde gelegt werden.

---

## Für Personengesellschaften

---

### 18 Betriebsaufspaltung: Ausgaben beim Besitzunternehmen u.U. nur teilweise abzugsfähig

Eine steuerliche Betriebsaufspaltung besteht dann, wenn zwei Unternehmen personell und sachlich miteinander verbunden sind, wenn vereinfacht gesagt hinter beiden Unternehmen die gleichen Gesellschafter stehen und das eine Unternehmen oder eine Einzelperson (sog. Besitzunternehmen) dem anderen (sog. Betriebsgesellschaft) mindestens eine wesentliche Betriebsgrundlage verpachtet. In der Praxis ist regelmäßig das Betriebsgrundstück im Eigentum des Besitzunternehmens und wird an die operativ tätige Betriebs-Gesellschaft verpachtet. Der oftmals dahinterstehende Sinn einer solchen Gestaltung ist es, das wertvolle Betriebsgrundstück dem Haftungsbereich der operativ tätigen Gesellschaft zu entziehen. Im klassischen Fall wird das Besitzunternehmen als Personengesellschaft und die Betriebsgesellschaft als Kapitalgesellschaft geführt.

Von besonderer Bedeutung ist die Bemessung des Pachtzinses für die von der Besitzgesellschaft an die Betriebskapitalgesellschaft überlassenen Wirtschaftsgüter. Dabei ist zu differenzieren:

- **Überlassung zu fremdüblichen Konditionen:** Erfolgt die Überlassung der Wirtschaftsgüter vom Besitzunternehmen an die Betriebskapitalgesellschaft zu fremdüblichen Bedingungen, so sind in diesem Zusammenhang beim Besitzunternehmen entstehende Aufwendungen, wie Abschreibung der Immobilie, Erhaltungsaufwendungen usw. als Betriebsausgaben abzugsfähig.
- **Überlassung zu einem überhöhten Preis:** Ist der Pachtzins im Fremdvergleich überhöht, so liegt i.d.R. eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Dies hat zur Folge, dass steuerlich nur der angemessene Pachtzins das Ergebnis der Betriebsgesellschaft mindert und im Übrigen eine Gewinnausschüttung vorliegt.
- **Unentgeltliche oder teilentgeltliche Überlassung:** Erfolgt die Überlassung der Wirtschaftsgüter vom Besitzunternehmen an die Betriebskapitalgesellschaft unentgeltlich oder teilentgeltlich, d.h. zu einem im Fremdvergleich zu niedrigen Entgelt, so dürfen die bei der Besitzgesellschaft mit der Überlassung im Zusammenhang stehenden Kosten nur teilweise oder gar nicht steuerlich abgezogen werden. Dies resultiert daraus, dass in diesem Fall die Aufwendungen ganz oder teilweise mit den aus der Betriebsgesellschaft erwarteten Beteiligungserträgen zusammenhängen. Da diese Beteiligungserträge zu 40 % steuerfrei gestellt sind, werden nun auch die entsprechenden Aufwendungen beim Besitzunternehmen steuerlich nur zu 60 % zum Abzug anerkannt (sog. Teileinkünfteverfahren).

**Hinweis:**

Es ist dringend anzuraten, in einschlägigen Fällen die Fremdüblichkeit regelmäßig zu überprüfen und zu dokumentieren. Wenn über viele Jahre oder Jahrzehnte keine Anpassung des Pachtzinses erfolgte, droht eine teilweise Betriebsausgabenabzugsbeschränkung beim Besitzunternehmen. In der Praxis dürfte oftmals die Dokumentation der Fremdüblichkeit des Pachtzinses schwierig sein, da die Betriebsimmobilie häufig speziell auf die Bedürfnisse der Betriebsgesellschaft ausgerichtet ist und damit nicht ohne Weiteres Vergleichsmieten bekannt sind.

---

## Für Bezieher von Kapitaleinkünften

---

### 19 Steuerliche Berücksichtigung von Vermögensverwaltungsentgelten bzw. all-in-fee

Im Rahmen der Abgeltungsteuer sind Depot- und Vermögensverwaltungsgebühren nicht mehr als Werbungskosten abziehbar. Diese Kosten sind vielmehr mit dem Sparer-Pauschbetrag in Höhe von 801 € bzw. 1 602 € bei der Zusammenveranlagung abgegolten. Hingegen wirken sich Anschaffungsnebenkosten und Veräußerungskosten (Aufwendungen, die im unmittelbaren Zusammenhang mit dem Veräußerungsgeschäft stehen) steuermindernd aus. Auch der Transaktionskostenanteil der all-in-fee (= pauschales Entgelt bei Kreditinstituten, das auch die Transaktionskosten abdeckt) ist abzugsfähig. Dies gilt jedenfalls dann, wenn im Vermögensverwaltungsvertrag festgehalten ist, wie hoch der Transaktionskostenanteil der all-in-fee ist.

Da die pauschale Jahresgebühr keinem Geschäft konkret zugeordnet werden kann, ist die in der all-in-fee enthaltene Transaktionskostenpauschale im Zeitpunkt der Verausgabung als abziehbarer Aufwand anzuerkennen. Sofern die Pauschale einen Betrag von 50 % der gesamten Gebühr nicht überschreitet, lässt es die Finanzverwaltung aus Vereinfachungsgründen zu, dass diese im Rahmen des Kapitalertragsteuerabzugs in den Verlustverrechnungstopf einzustellen ist. Bei Anwendung dieser Pauschale dürfen Einzelveräußerungskosten nicht zusätzlich berücksichtigt werden, es sei denn, es handelt sich um weiterberechnete Spesen von dritter Seite.

#### Hinweis:

Die zutreffende steuerliche Behandlung der Vermögensverwaltungsgebühr setzt die Mitwirkung des Steuerpflichtigen voraus. Da er eine steuermindernde Tatsache geltend macht, obliegt ihm die Beweislast, dass die Gebühr die Voraussetzungen für den Werbungskostenabzug dem Grunde und der Höhe nach erfüllt. Daher sind insbesondere der Vermögensverwaltervertrag und Abrechnungen über die Vermögensverwaltergebühr vorzulegen.

Erfolgte keine Berücksichtigung beim Kapitalertragsteuerabzug, so kann dies im Einkommensteuerveranlagungsverfahren nachgeholt werden, wobei dann allerdings alle Kapitaleinkünfte erklärt werden müssen.

---

## Für Hauseigentümer

---

### 20 Konkrete Einkünfteerzielungsabsicht bei Vermietung von Gewerbeobjekten

Bei Vermietungsobjekten ist immer zu beachten, dass die gesamte Einkunftsquelle und damit auch die Werbungskosten nur dann anerkannt werden, wenn die Vermietung mit Einkünfteerzielungsabsicht erfolgt. Bei der dauerhaften Vermietung von Wohnungen wird grundsätzlich von einer Einkünfteerzielungsabsicht ausgegangen. Bei Gewerbeimmobilien ist das dagegen anders.

Im Fall nachhaltiger Verluste durch geringe Mieten bzw. Leerstand trägt der Steuerpflichtige die Beweislast für die Einkünfteerzielungsabsicht. So ausdrücklich das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 20.7.2010 (Aktenzeichen IX R 49/09).

#### Hinweis:

Im Streitfall konnte ein renovierungsbedürftiges Gewerbeobjekt nicht überschussbringend vermietet werden. Das Objekt stand weitgehend leer und wurde nur vorübergehend in einzelnen Teilen mit einer geringen Miete vermietet. Der Bundesfinanzhof verneinte eine Einkünfteerzielungsabsicht, wenn wie im Streitfall für das Objekt kein Vermietungsmarkt gegeben ist und der Steuerpflichtige auch keine durchgreifenden Maßnahmen ergreift, um die Vermietbarkeit herzustellen.

## **21 Erhaltungsaufwendungen auch dann abziehbar, wenn diese ein Dritter trägt**

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 28.9.2010 (Aktenzeichen IX R 42/09) bestätigt, dass Erhaltungsaufwendungen für vermietete Gebäude im Wege des sog. abgekürzten Vertragswegs als Werbungskosten auch dann anerkannt werden, wenn sie auf einem von einem Dritten im eigenen Namen, aber im Interesse des Steuerpflichtigen abgeschlossenen Werkvertrag beruhen und der Dritte dem Steuerpflichtigen den Betrag zuwendet.

### **Hinweis:**

Der Werbungskostenabzug ist also auch möglich, wenn die Kosten z.B. die Eltern des Steuerpflichtigen, aber im Interesse des Steuerpflichtigen gezahlt haben.

## **22 Vorsteuerabzug aus der Neueindeckung eines Daches im Zusammenhang mit der Errichtung einer Photovoltaikanlage**

Der Betrieb einer Photovoltaikanlage, deren Strom in das öffentliche Netz eingespeist und nach dem EEG vergütet wird, ist eine unternehmerische Tätigkeit, so dass aus dem Erwerb bzw. der Errichtung der Anlage die in den Rechnungen ausgewiesenen Vorsteuern geltend gemacht werden können.

Das Finanzgericht Nürnberg hat mit Urteil vom 13.4.2010 (Aktenzeichen 2 K 952/2008) entschieden, dass aus der Neueindeckung eines Daches im Zusammenhang mit der Errichtung einer Photovoltaikanlage der Vorsteuerabzug gegeben ist. Der Kläger deckte im Jahr 2006 das Dach seiner ca. 1920 erbauten Scheune mit Tonziegeln neu ein und errichtete auf der Südseite des Dachs eine Photovoltaikanlage. Die Photovoltaikanlage bedeckt die neu eingedeckte Dachfläche mit einem Anteil von 57,43 %. Das Finanzgericht ließ den Vorsteuerabzug anteilig, soweit er auf die mit der Photovoltaikanlage belegten Dachfläche entfiel, zu.

### **Hinweis:**

Gegen dieses Urteil ist die Revision beim Bundesfinanzhof zugelassen, so dass eine endgültige Klärung noch aussteht. Auch wurde vom Finanzgericht München diese Frage schon anders beurteilt. In einschlägigen Fällen kann somit zu prüfen sein, ob der Vorsteuerabzug begehrt und bei einer ablehnenden Haltung der Finanzverwaltung bis zum Ausgang des anhängigen Verfahrens Einspruch eingelegt wird.

---

## Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

---

### 23 Bewertung von schenkweise zugewendeten und anschließend verkauften Anteilen an Kapitalgesellschaften

In Schenkungs- wie auch in Erbfällen über Anteile an Kapitalgesellschaften stellt sich regelmäßig die Frage, wie die übertragenen Anteile zu bewerten sind. Dazu hat der BFH mit Urteil vom 22.6.2010 (Aktenzeichen II R 40/08, DB 2010, 1976) zu einem Sachverhalt Stellung genommen, in dem nicht börsennotierte Anteile verschenkt wurden, während gleichzeitig schon über deren Veräußerung verhandelt wurde. Die **Veräußerung erfolgte dann auch zeitnah nach der Schenkung**, wobei zum Zeitpunkt der Schenkung schon ein Mindestkaufpreis festgelegt worden war.

Das Bewertungsrecht sieht zur Bewertung von GmbH-Anteilen vor, dass der **gemeine Wert von GmbH-Anteilen vorrangig aus Verkäufen abzuleiten** ist, die nicht länger als ein Jahr zurückliegen. Diesen Grundsatz hat der BFH dahingehend ergänzt, dass ausnahmsweise auch solche Verkäufe heranzuziehen sind, die innerhalb weniger Wochen **nach dem Stichtag** erfolgen, wenn der Kaufpreis am Stichtag bereits festgestanden hat. Diese Ausnahme hat der BFH nochmals auf die Fälle erweitert, in denen zumindest schon ein Mindestkaufpreis feststand.

#### Hinweis:

Die Grundsätze dieses Urteil gelten auch nach der jüngsten Reform des Erbschaftsteuerrechts. Im Ergebnis kann allerdings durch die Wahl eines vergleichsweise frühen Zeitpunkts der Schenkung die Berücksichtigung des späteren Kaufpreises auch vermieden werden. Insoweit sollte eine frühzeitige steuerliche Planung erfolgen.

### 24 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

#### a) vGA bei privater Nutzung des Dachgeschosses eines Betriebsgebäudes

In dem Streitfall, über den der BFH mit Urteil vom 9.12.2009 (Aktenzeichen X R 52/06, BFH/NV 2010, 1246) zu entscheiden hatte, nutzte der Stpfl. das **Dachgeschoss seines Hauses** teilweise unentgeltlich privat. Das Haus war im Rahmen einer Betriebsaufspaltung an die GmbH vermietet worden, deren Alleingesellschafter der Stpfl. war, und daher aus steuerlicher Sicht **Betriebsvermögen**.

Die private Nutzung des Dachgeschosses wurde als vGA beurteilt, da sie als gesellschaftlich veranlasste Vorteilsgewährung der GmbH an den Stpfl. anzusehen war. Denn die unentgeltliche Überlassung betrieblich angemieteter Räume an einen Gesellschafter zur privaten Nutzung ist gesellschaftlich veranlasst; schließlich wäre einem Nichtgesellschafter ein solcher Vorteil nicht eingeräumt worden.

#### b) Überversorgte Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer

Mit Urteil vom 28.4.2010 (Aktenzeichen I R 78/08, DStRE 2010, 976) hatte der BFH die Zulässigkeit der Bildung von **Pensionsrückstellungen** bzw. das Vorliegen von vGA zu beurteilen. Die Klägerin, eine GmbH, hatte ihren Minderheitsgesellschafter-Geschäftsführern **Pensionen zugesagt**, die ihr jeweiliges **Aktivgehalt überstiegen**, wobei Gesellschafter A überhaupt kein laufendes Gehalt bezog. Die Pensionszusage sah vor, dass bei vorzeitiger Beendigung des Dienstverhältnisses ein Betrag in Höhe der passivierten Rückstellung zu zahlen ist. A erhielt nach Erreichen des 65. Lebensjahrs eine Pensionszusage. Gegenüber dem Gesellschafter C bestand eine vergleichbare Pensionszusage. C hatte das Pensionseintrittsalter noch nicht erreicht.

Der BFH würdigte den Sachverhalt – in Fortführung seiner bisherigen Rechtsprechung – wie folgt:

Erteilt eine GmbH ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer eine sog. Nur-Pensionszusage, ohne dass dem eine ernstlich vereinbarte Umwandlung anderweitig vereinbarten Barlohns zu Grunde liegt, ziehe die Zusage der Versorgungsanwartschaft regelmäßig eine sog. Überversorgung nach sich.

Die Rückstellung für die Pensionsverpflichtung gegenüber A war im Streitfall trotzdem (entgegen der Auffassung der Vorinstanz) nicht wegen Überversorgung aufzulösen, da A bereits vor den Streitjahren sein 65. Lebensjahr vollendet hatte und eine Vorwegnahme künftiger Entwicklungen nicht mehr vorliege, wenn der Versorgungsfall bereits eingetreten sei.

Demgegenüber ist die Pensionsrückstellung gegenüber C aufzulösen, weil C bei vorzeitiger Beendigung des Dienstverhältnisses nur einen auf Auszahlung des Betrags der ausgewiesenen Pensionsrückstellung beschränkten Anspruch hatte. Eine derartige Pensionszusage, bei der die Versorgungsverpflichtung in Höhe des Teilwerts gem. § 6a Abs. 3 EStG abgefunden werden darf, stehe unter einem steuerschädlichen Vorbehalt (Kürzungsvorbehalt) und wird damit steuerlich nicht anerkannt.

**Hinweis:**

Im Rahmen seiner Urteilsbegründung unterstreicht der BFH zudem seine ständige Rechtsprechung, nach der die Anerkennung einer Versorgungszusage in jedem Falle die Berücksichtigung einer Probezeit voraussetzt.

**c) VGA bei Nichteinhaltung einer „qualifizierten Schriftformklausel“**

Mit rechtskräftigem Urteil vom 3.2.2010 (Aktenzeichen 6 K 2686/07, EFG 2010, 1531) hat das FG Düsseldorf entschieden,

- dass die mündliche Änderung eines Anstellungsvertrags bei Vereinbarung einer „qualifizierten Schriftformklausel“ zivilrechtlich unwirksam ist und
- dass dieses Indiz für die gesellschaftsrechtliche Veranlassung (z.B. einer Gehaltserhöhung) für die Annahme einer vGA ausreichen kann.

Im Streitfall war mit dem zu 60 % an einer GmbH beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer ein Anstellungsvertrag geschlossen worden, nach dessen Inhalt Änderungen oder Ergänzungen dieses Vertrags der Schriftform sowie der ausdrücklichen Zustimmung der Gesellschafterversammlung bedurften, was explizit auch für die Änderung der Schriftformklausel gelten sollte (**sog. „qualifizierte Schriftformklausel“**). Im Streitjahr 2003 wurden die Bezüge dieses Geschäftsführers um 10 % erhöht, ohne dass eine schriftliche Vereinbarung über die Gehaltshöhe zwischen der GmbH und ihrem Geschäftsführer vorlag. Dies beurteilte die Finanzverwaltung wegen der fehlenden schriftlichen Vereinbarung als vGA, was vom FG bestätigt wurde.

**Hinweis:**

Das Besprechungsurteil verdeutlicht die Problematik, die mit den sog. qualifizierten Schriftformklauseln (z.B. „Änderungen und Ergänzungen bedürfen der Schriftform. Mündliche Vereinbarungen zur Befreiung von der Schriftform sind unwirksam.“) verbunden ist. Aus steuerlicher Sicht wird daher regelmäßig empfohlen, derartige Klauseln aus sämtlichen Verträgen über Dauerschuldverhältnisse zwischen GmbH und Gesellschafter zu streichen, um so die aus mündlich vereinbarten Vertragsänderungen resultierende Gefahr der Umqualifizierung von Leistungsvergütungen an den Anteilseigner zumindest zu mindern.

Allerdings sollten auch bei fehlender Schriftformklausel allein schon aus Beweisgründen Vertragsänderungen schriftlich erfolgen.

---

## Jahressteuergesetz 2010

---

### 25 Für alle Steuerpflichtigen

Das Jahressteuergesetz 2010 (JStG 2010) ist Ende 2010 in Kraft getreten. Dieses Gesetz enthält eine Vielzahl an Einzeländerungen. Viele dieser Änderungen stellen Reaktionen des Gesetzgebers auf Rechtsprechung des BVerfG, des BFH und des EuGH dar. Teilweise wird „unliebsamen“ Entscheidungen der Gerichte hiernach die gesetzliche Grundlage entzogen. Die wichtigsten Änderungen werden im Folgenden vorgestellt.

#### a) Aufwandsentschädigungen für ehrenamtliche Vormünder, rechtliche Betreuer und Pfleger

Aufwandsentschädigungen für ehrenamtliche Vormünder, rechtliche Betreuer oder Pfleger waren bisher unter bestimmten Bedingungen bis zu 500 € steuerfrei. Wird dieser Betrag überschritten, so tritt eine Steuerpflicht ein, wobei dann allerdings nochmals eine Freigrenze von 256 € gilt. Kommt es zu einer Besteuerung, so können mit der Tätigkeit zusammenhängende Werbungskosten ohne Nachweis mit 25 % der pauschalen Aufwandsentschädigungen angesetzt werden, soweit diese den Freibetrag übersteigen.

Ab 2011 tritt nun – in den meisten Fällen – eine Verbesserung ein. Für Aufwandsentschädigungen ehrenamtlicher Betreuer wird ab Veranlagungszeitraum 2011 eine Steuerfreistellung von 2 100 € eingeführt.

##### Hinweis:

Zu beachten ist allerdings, dass diese Neuregelung für den Stpfl. dann ungünstiger ist als die bisherige Regelung, wenn der sog. Übungsleiterfreibetrag bereits durch andere Einnahmen aus ehrenamtlicher Tätigkeit ausgeschöpft ist. Der neue erhöhte Freibetrag wird nämlich insgesamt nur einmal gewährt.

#### b) Verluste können nur noch zeitnah geltend gemacht werden

Als Reaktion auf eine Rechtsprechungsänderung des BFH wird festgelegt, dass in Folgejahren verrechenbare Verluste nur dann festgestellt werden können, wenn der Einkommensteuerbescheid für das entsprechende Jahr verfahrensrechtlich noch änderbar ist. Dies bedeutet, dass Verluste nicht im Nachhinein, so z.B. auf Grund einer geänderten Rechtsprechung, geltend gemacht werden können.

##### Hinweis:

In der Praxis ist daher darauf zu achten, dass Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben auch dann vollständig zu erklären sind, wenn dies zu Verlusten führt. Eine nachträgliche Geltendmachung der Verluste ist nunmehr nicht mehr zulässig. Betroffen sind z.B. Fälle, bei denen vorweggenommene Werbungskosten, wie etwa Ausbildungskosten, anfallen. Im Zweifelsfall muss der Einkommensteuerbescheid für das betreffende Jahr verfahrensrechtlich offen gehalten werden.

#### c) Steuererstattungszinsen doch steuerpflichtig

Steuererstattungszinsen, soweit sie auf Steuern entfallen, die als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten nicht abziehbar sind, also insbesondere Erstattungszinsen zur Einkommensteuer, unterliegen nach der jüngsten Rechtsprechung des BFH nicht der Einkommensteuer. Der Gesetzgeber hat diese aus Sicht der Finanzverwaltung unerwünschte Rechtsprechung durch eine Gesetzesänderung beseitigt und die Steuerpflicht festgeschrieben.

##### Hinweis:

Erstattungszinsen zur Einkommensteuer sind als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu versteuern, wohingegen Nachzahlungszinsen nach wie vor nicht abzugsfähig sind.

Der Gesetzgeber geht davon aus, dass die gesetzliche Festschreibung der Steuerpflicht von Steuererstattungszinsen in allen noch nicht bestandskräftigen Fällen gilt, also auch rückwirkend. Dies widerspricht der Rechtsprechung des BFH, so dass für Jahre bis 2010 zu prüfen ist, ob der Antrag gestellt werden soll, die Steuererstattungszinsen nicht zu besteuern.

#### **d) Veräußerung von Gegenständen des täglichen Gebrauchs steuerlich nicht relevant**

Werden privat genutzte Gegenstände veräußert, so ist dies steuerlich nur dann relevant, wenn zwischen Kauf und Verkauf ein Zeitraum von nicht mehr als einem Jahr bzw. bei Immobilien nicht mehr als zehn Jahren liegt. Gesetzlich wird nun festgelegt, dass Gegenstände des täglichen Gebrauchs davon nicht erfasst werden.

##### **Hinweis:**

Betroffen von der Gesetzesänderung sind z.B. Jahreswagen. Die Gesetzesänderung ist allerdings nicht zwingend positiv, da auch bei einer Veräußerung entstandene Verluste nicht mehr berücksichtigt werden.

#### **e) Steuerermäßigung bei Handwerkerleistungen**

Bereits nach derzeitigem Recht ist eine Steuerermäßigung i.H.v. 20 % der Aufwendungen und maximal 1 200 € wegen Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen ausgeschlossen, wenn eine Förderung nach dem CO<sub>2</sub>-Gebäudesanierungsprogramm der KfW-Förderbank durch zinsverbilligte Darlehen oder steuerfreie Zuschüsse stattfindet. Der Ausschlussatbestand ist allgemein auf Förderprogramme ausgedehnt worden.

##### **Hinweis:**

Die Neuregelung gilt erstmals für das Jahr 2011, soweit die den Aufwendungen zu Grunde liegenden Leistungen nach dem 31.12.2010 erbracht worden sind.

## **26 Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer**

#### **a) Aufwendungen für häusliches Arbeitszimmer**

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer einschließlich der Kosten für die Ausstattung können seit 1996 im Regelfall nicht mehr steuerlich als Werbungskosten berücksichtigt werden. Nach der Entscheidung des BVerfG und der dieser nun folgenden Neuregelung durch das JStG 2010 sind in den Jahren ab 2007 Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer – neben dem vollen Abzug in Fällen, in denen das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet – nunmehr auch dann abziehbar, **wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht**. Hierbei ist dann aber der Abzugsbetrag auf 1 250 € begrenzt.

##### **Hinweis:**

Dass für die Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, kann im Zweifel durch eine Bescheinigung des Arbeitgebers nachgewiesen werden.

Nicht vom Abzugsverbot erfasst sind die Aufwendungen für beruflich genutzte Einrichtungsgegenstände im Arbeitszimmer (z.B. Schreibtisch, Bücherregale, Klavier, Computer), bei denen es sich im steuerlichen Sinne um Arbeitsmittel handelt.

Auch ist darauf hinzuweisen, dass nur das „häusliche“ Arbeitszimmer von der Abzugsbeschränkung erfasst ist, nicht dagegen ein „außerhäusliches“. Ein häusliches Arbeitszimmer liegt nur dann vor, wenn sich dieses innerhalb der Privatwohnung befindet. Wird dagegen z.B. eine zweite Wohnung in einem Mehrfamilienhaus komplett als Arbeitszimmer genutzt, so ist dies i.d.R. als außerhäusliches Arbeitszimmer einzustufen und die anfallenden Kosten können in vollem Umfang steuerlich abgezogen werden.

Zu beachten sind auf Grund der rückwirkenden Wiederzulassung des beschränkten Werbungskostenabzugs die Möglichkeiten und Grenzen der Änderung von Steuerbescheiden für frühere Jahre:

- Die Finanzämter werden die von der Neuregelung betroffenen und nicht bestandskräftigen Bescheide soweit wie möglich von Amts wegen ändern. Dies ist allerdings dann nicht möglich, wenn bisher in der Steuererklärung keine Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer geltend gemacht worden sind.

In diesen Fällen sollten dem Finanzamt Angaben übermittelt werden, die für die Berücksichtigung entsprechender Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer dem Grunde und der Höhe nach erforderlich sind, und zugleich die Aufwendungen in geeigneter Art und Weise nachweisen oder glaubhaft machen (Zahlungsbelege, Grundriss der Wohnung und Mietvertrag).

- Soweit Bescheide für Veranlagungszeiträume ab 2007 endgültig und ohne Vorläufigkeitsvermerk hinsichtlich des Arbeitszimmers ergangen und nicht mehr anfechtbar sind, scheidet eine nachträgliche Berücksichtigung von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer aus.

#### **b) Einsatz der elektronischen Lohnsteuer-Abzugsmerkmale erst ab 2012**

Die bisherige von der Gemeinde ausgestellte Lohnsteuerkarte in Papierform wird durch ein elektronisches Verfahren abgelöst. Hierzu wird beim Bundeszentralamt für Steuern eine Datenbank aufgebaut, welche die für den Lohnsteuerabzug relevanten Abzugsmerkmale aller Bürger speichert. Der Arbeitgeber kann diese Daten dann dort abrufen und beim Lohnsteuerabzug berücksichtigen. Vorgesehen war die Einführung dieses Verfahrens bereits ab 2011. Wegen technischer Umsetzungsschwierigkeiten wird der elektronische Abruf dieser Lohnsteuerabzugsmerkmale für die Arbeitgeber erst ab 2012 umgesetzt.

##### **Hinweis:**

Deshalb wird für den **Lohnsteuerabzug in 2011 übergangsweise die für 2010 ausgestellte Lohnsteuerkarte weitergenutzt**. Grundsätzlich sind die auf der Lohnsteuerkarte 2010 eingetragenen Freibeträge oder Faktoren auch im Lohnsteuer-Abzugsverfahren 2011 zu berücksichtigen, soweit keine abweichenden Eintragungen erfolgt sind. Änderungen können diesbezüglich auf der Lohnsteuerkarte 2010 für 2011 bis zum 30.11.2011 eingetragen werden. Der Arbeitgeber muss deshalb die Lohnsteuerkarte weiter aufbewahren. **Sämtliche Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte 2010 obliegen ab 1.1.2011 dem Wohnsitzfinanzamt des Arbeitnehmers.**

Ist für 2010 keine Lohnsteuerkarte ausgestellt worden, wird sie aber für 2011 benötigt, erstellen die Finanzämter auf Antrag eine **Ersatzbescheinigung**. Bei Auszubildenden, die erstmalig in 2011 berufstätig werden, kann ohne Steuerkarte die Steuerklasse I angewandt werden. Dabei muss der Auszubildende seinem Arbeitgeber die Identifikationsnummer, den Tag der Geburt und die rechtliche Zugehörigkeit zu einer steuerberechtigten Religionsgemeinschaft mitteilen und schriftlich bestätigen, dass es sich um ein erstes Dienstverhältnis handelt.

## **27 Für Unternehmer und Freiberufler**

### **a) Besteuerung bei Verlegung eines Betriebs in das Ausland**

Der BFH hatte entschieden, dass die Verlegung eines Betriebs in das Ausland nicht zur Aufdeckung und Versteuerung der stillen Reserven führt. Eine solche erfolgt vielmehr erst dann, wenn der Betrieb endgültig aufgegeben oder veräußert wird. Diese (geänderte) Rechtsprechung entspricht nicht der Ansicht der Finanzverwaltung, welche vielmehr davon ausgeht, dass die vorhandenen stillen Reserven bereits dann zu versteuern sind, wenn der deutsche Fiskus das Besteuerungsrecht verliert.

Die Ansicht der Finanzverwaltung wurde mit dem JStG 2010 gesetzlich festgeschrieben. Eine Aufdeckung und Versteuerung der vorhandenen stillen Reserven erfolgt sowohl bei der **Verlegung eines Betriebs in das Ausland** als auch bei der **Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte**. Die Neuregelung soll – auch entgegen der anderslautenden BFH-Rechtsprechung – in allen noch offenen Fällen, also auch rückwirkend, gelten.

**Hinweis:**

Für den Fall der **Betriebsverlegung in einen anderen EU/EWR-Staat** kann auf Antrag die auf den Aufgabegewinn entfallende Steuer zinslos in fünf gleichen Jahresraten entrichtet werden.

**b) Abschreibung nach Einlage von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen**

Werden Wirtschaftsgüter aus dem Privatvermögen in das Betriebsvermögen eingelegt, so können diese abgeschrieben werden. Eine Sondervorschrift soll vermeiden, dass diese Wirtschaftsgüter doppelt abgeschrieben werden, wenn sie zuvor bereits im Rahmen der Überschusseinkünfte, wie z.B. Vermietung und Verpachtung verwendet wurden. Die Auslegung dieser Sondervorschrift durch die Finanzverwaltung wurde in einigen Fällen von der Rechtsprechung abgelehnt.

Es erfolgte mit dem JStG 2010 eine gesetzliche Präzisierung, wobei im Wesentlichen folgende Konstellationen zu unterscheiden sind:

- **Einlagewert ist höher oder gleich den historischen Anschaffungskosten:** Die Abschreibung ist ab dem Zeitpunkt der Einlage nach dem um die bereits in Anspruch genommenen planmäßigen Abschreibungen oder Sonderabschreibungen geminderten Einlagewert zu bemessen.
- **Einlagewert des Wirtschaftsguts ist geringer als die historischen Anschaffungskosten, aber nicht geringer als die um die bisherigen Abschreibungen geminderten Anschaffungskosten:** Die Abschreibung ist ab dem Zeitpunkt der Einlage nach den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bemessen.
- **Einlagewert des Wirtschaftsguts ist geringer als die fortgeführten Anschaffungskosten:** Die Abschreibung bemisst sich nach dem ungeminderten Einlagewert.

**Hinweis:**

Im Ergebnis wird damit erreicht, dass bei der Einlage kein Abschreibungsvolumen vernichtet wird, allerdings auch nicht Abschreibungsvolumen doppelt in Anspruch genommen werden kann.

**c) Umsatzsteuerlicher Ort bei sonstigen Leistungen**

Die Regelungen zur umsatzsteuerlichen Ortsbestimmung bei sonstigen Leistungen ändern sich punktuell. Betroffen sind vor allem **kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Leistungen**, wie Leistungen im Zusammenhang mit **Messen und Ausstellungen**, einschließlich der Leistungen der jeweiligen Veranstalter sowie die damit zusammenhängenden sonstigen Tätigkeiten. Insoweit gilt ab 1.1.2011:

- Wird die Leistung an Privatpersonen erbracht (B2C-Leistung), so wird die Leistung umsatzsteuerlich an dem Ort erbracht, an dem der Unternehmer die Leistung tatsächlich erbracht hat.
- Wird die Leistung dagegen an andere Unternehmer ausgeführt (B2B-Leistung), so ist der Ort maßgebend, von dem aus der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt.

Weiterhin gilt ab 1.1.2011 für die **Einräumung der Eintrittsberechtigung** zu kulturellen, künstlerischen, wissenschaftlichen, unterrichtenden, sportlichen, unterhaltenden oder ähnlichen Veranstaltungen wie Messen und Ausstellungen sowie die damit zusammenhängenden Leistungen im B2B-Verhältnis als Ort der Leistung der Ort, an dem die Veranstaltung tatsächlich durchgeführt wird.

**d) Ausweitung der Umkehr der Steuerschuldnerschaft**

Der Anwendungsbereich der Umkehr der Steuerschuldnerschaft wird ab dem 1.1.2011 ausgeweitet:

- Wie bereits für die Lieferung von Gas und Elektrizität eines im Ausland ansässigen Unternehmers, wird auch für die **Lieferung von Wärme und Kälte** die

Steuerschuldnerschaft eines inländischen Unternehmers als Leistungsempfänger angeordnet.

- Weiterhin ist bei steuerpflichtigen **Lieferungen von Industrieschrott, Almetallen** und sonstigen genau in einer neuen Anlage 3 zum UStG definierten Abfallstoffen ein inländischer Unternehmer als Leistungsempfänger im Sinne der Regelung zur Steuerschuldumkehr Steuerschuldner.
- Auch für die **Reinigung von Gebäuden** und Gebäudeteilen, insbesondere die Reinigung von Hausfassaden, von Räumen und von Inventar oder von Fenstern, gilt das Reverse-Charge-Verfahren, wenn der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist, der selbst solche Leistungen erbringt.
- Außerdem ist künftig ein inländischer Unternehmer als Leistungsempfänger Steuerschuldner, wenn **Gold** in bestimmten Reinheitsgehalten geliefert wird.

#### e) Beseitigung des „Seeling-Modells“ beim Vorsteuerabzug von Grundstücken

Wird ein Wirtschaftsgut zu mindestens 10 % unternehmerisch genutzt, so kann dieses in vollem Umfang dem unternehmerischen Vermögen im Sinne des Umsatzsteuerrechts zugeordnet werden. Dies bedeutet auch, dass ein zum Vorsteuerabzug berechtigter Unternehmer aus dem Erwerb des teilweise unternehmerisch genutzten Wirtschaftsguts den vollen Vorsteuerabzug geltend machen kann, also auch den Teil der Vorsteuern, der auf den privat genutzten Anteil entfällt. Als Korrektiv muss dann allerdings in der Folgezeit der Wert der nichtunternehmerischen Nutzung der Umsatzsteuer unterworfen werden. Letztlich kann sich im Einzelfall ein beachtlicher Zins- und Liquiditätsvorteil ergeben. Besonders vorteilhaft ist dieses sog. **Seeling-Modell**, welches auf die Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs vom 8.5.2003 zum Fall Wolfgang Seeling zurückgeht, bei Immobilien. So kann ein Unternehmer oder Freiberufler die **volle Vorsteuer aus den Baukosten einer Immobilie** geltend machen, wenn die Immobilie in entsprechendem Mindestumfang auch unternehmerisch genutzt werden soll. Dieser Vorteil wird nun bei Grundstücken abgeschafft; hier ist der Vorsteuerabzug auf die unternehmerische Nutzung beschränkt.

#### Hinweis:

Diese einschränkende Neuregelung gilt für Gebäude, die nach dem 31.12.2010 erworben werden bzw. bei denen nach dem 31.12.2010 mit dem Bau begonnen wird. Für den Zeitpunkt der Anschaffung eines Gebäudes ist der Kaufvertrag und nicht Auflassung und Eintragung maßgebend. Als Baubeginn gilt bei Gebäuden, für die eine Baugenehmigung erforderlich ist, der Zeitpunkt, in dem der Bauantrag gestellt wird. Bei baugenehmigungsfreien Gebäuden, für die Bauunterlagen einzureichen sind, kommt es auf den Zeitpunkt an, in dem die Bauunterlagen bei der Baubehörde eingereicht werden.

Nicht betroffen sind andere Wirtschaftsgüter, die nur teilweise unternehmerisch genutzt werden, wie z.B. Fahrzeuge. Weiterhin ist darauf hinzuweisen, dass es bei dem Wahlrecht bleibt, die teilweise unternehmerisch genutzte Immobilie ganz, teilweise oder auch vollständig dem Unternehmensvermögen zuzuordnen. Regelmäßig ist es ratsam, die Immobilie in vollem Umfang dem umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen zuzuordnen, da dann bei einer Änderung des Verhältnisses zwischen unternehmerischer und nichtunternehmerischer Nutzung innerhalb des zehnjährigen Korrekturzeitraums ab dem Erwerb eine Vorsteuerkorrektur zu Gunsten des Unternehmers erfolgen kann.

## 28 GmbH-Beteiligungen: Abzugsverbot für Werbungskosten und Veräußerungsverluste auch bei fehlenden Einnahmen

Werden im Privatvermögen gehaltene GmbH-Beteiligungen bei einer Beteiligungsquote von mindestens 1 % veräußert, so wird der Veräußerungsgewinn zu 40 % steuerfrei gestellt.

Allerdings werden entstehende Veräußerungsverluste entsprechend auch nur zu 60 % steuermindernd berücksichtigt. Nach der Rechtsprechung des BFH ist diese Einschränkung der Verlustberücksichtigung dann allerdings unbillig, wenn der Stpfl. aus dieser Beteiligung nie Einnahmen erzielt hat, die in den Genuss der teilweisen Steuerbefreiung gekommen sind.

#### Beispiel:

Sachverhalt: Eine GmbH wird gegründet oder die Beteiligung wird erworben. Die Einlage des Stpfl. beträgt 100. In der Folgezeit werden keine Gewinnausschüttungen vereinnahmt. Nun muss die Beteiligung liquidiert werden; Einnahmen werden insoweit zu keinem Zeitpunkt erzielt.

Lösung mit Abzugsverbot: Der Liquidationsverlust wird steuerlich nur zu 60 %, also i.H.v. 60 anerkannt.

Lösung BFH: Da der Stpfl. einen wirtschaftlichen Verlust von 100 getragen hat und zu keinem Zeitpunkt teilweise steuerfrei gestellte Einnahmen geflossen sind, wird der Liquidationsverlust in voller Höhe steuermindernd anerkannt.

Die Finanzverwaltung erkennt mittlerweile die für die Stpfl. günstige Lösung des BFH an. Allerdings wurde nun mit Wirkung ab 2011 das Gesetz insoweit geändert, dass das Teilabzugsverbot in jedem Fall zur Anwendung kommt. Es ist nun ausreichend, wenn teilweise steuerbefreite Betriebsvermögensvermehrungen oder Einnahmen und Vergütungen lediglich angestrebt werden.

**Hinweis:**

Die Neuregelung tritt erst ab 2011 in Kraft, so dass Veräußerungsverluste, die bis zum 31.12.2010 realisiert wurden, in den beschriebenen Fällen noch vollständig geltend gemacht werden können.

Mit freundlichen Grüßen