

Carmela Jörß

Steuerberater

Carmela Jörß StB • Waldenburger Weg 11 • 22885 Barsbüttel

Carmela Jörß

Steuerberater

Waldenburger Weg 11

22885 Barsbüttel

Telefon (040) 67 10 23 - 0

Fax (040) 67 10 23 - 20

info@steuerberater-joerss.de

www.steuerberater-joerss.de

Mandanten-Information zum Jahresende 2010

Sehr geehrte Mandantin,
sehr geehrter Mandant,

durch die neue Bundesregierung und eine Vielzahl von höchstrichterlichen Entscheidungen im Laufe des Jahres 2010 haben sich zum Teil weitreichende steuerliche Änderungen ergeben. Sie sind für Ihre betriebliche und/oder private Steuererklärung unbedingt zu beachten und beschränken sich keineswegs auf die aus der Tagespresse bekannte aktuelle Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) zum Thema Arbeitszimmer.

Mit diesem Rundschreiben möchten wir Sie über die wichtigsten Änderungen informieren, die für das Steuerjahr 2010 bedeutsam sind, und Sie dafür sensibilisieren, ob mit Blick auf die ab dem 01.01.2011 eintretenden Neuerungen für das laufende Jahr noch Handlungsbedarf besteht. Gleichzeitig möchten wir Sie in die Lage versetzen, die ab dem 01.01.2011 in Kraft tretenden Änderungen in die Praxis umzusetzen und notwendige Regeln einhalten zu können. Selbstverständlich informieren wir Sie dabei auch über wesentliche Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (BFH) und aktuelle Schreiben des Bundesfinanzministeriums (BMF).

Änderungen durch das noch nicht verabschiedete Jahressteuergesetz 2010 (JStG 2010), mit dessen Inkrafttreten mit Rückwirkung zum 01.01.2010 noch zum

Jahresende zu rechnen ist, sind ebenso in die Überlegungen einzubeziehen wie erneut die auf europäischen Vorgaben beruhenden vielfältigen Änderungen im Bereich der Umsatzsteuer.

Bitte beachten Sie, dass die Mandanten-Information eine individuelle Beratung nicht ersetzen kann. Sie wurde nach bestem Wissen erstellt, jegliche Haftung muss aber wegen der Komplexität der Materie ausgeschlossen werden. Wenn Sie Fragen haben oder möglicherweise Handlungsbedarf sehen, sollten Sie uns bitte rechtzeitig vor dem Jahreswechsel kontaktieren, damit wir gemeinsam klären können, ob und wie Sie von Änderungen betroffen sind.

I. Tipps und Hinweise für Unternehmer

Geringwertige Wirtschaftsgüter

Poolbewertung

Für alle selbständig nutzungsfähigen geringwertigen¹ Wirtschaftsgüter (GwG), die ab dem 01.01.2010 angeschafft, hergestellt oder in ein Betriebsvermögen eingelegt wurden, sieht das Gesetz ein Wahlrecht vor:

- Bewegliche Anlagegüter mit einem Nettopreis ohne Umsatzsteuer von bis zu 410 € dürfen wieder sofort in voller Höhe abgeschrieben werden. Wirtschaftsgüter ab 410,01 € sind über die jeweilige Nutzungsdauer abzuschreiben.

TIPPS UND HINWEISE FÜR

... UNTERNEHMER	1
... GMBH-GESELLSCHAFTER	7
... ARBEITGEBER UND ARBEITNEHMER	8
... HAUS- UND GRUNDBESITZER	12
... KAPITALANLEGER	13
... ALLE STEUERZAHLER	15

- Alternativ kann – entsprechend der seit dem 01.01.2008 geltenden Regelung für GwG – ein Sammelposten für alle Wirtschaftsgüter von 150,01 € bis 1.000 € gebildet und anschließend einheitlich über fünf Jahre abgeschrieben werden. Lediglich Wirtschaftsgüter mit einem Nettowert von bis zu 150 € sind in diesem Fall sofort in voller Höhe zum Abzug zugelassen.

Hinweis: Das Wahlrecht ist für alle im Wirtschaftsjahr 2010 erworbenen Wirtschaftsgüter zwingend einheitlich auszuüben. Prüfen Sie daher, welche Methode für Sie günstiger ist. Sind in 2010 eine Vielzahl von Wirtschaftsgütern mit einem Wert bis zu 410,00 € erworben worden und soll eine optimale Gewinnminderung erfolgen, ist eine Sofortabschreibung empfehlenswert.

Wird jedoch der Sammelposten gebildet, sind die Anschaffungskosten über die Laufzeit von fünf Jahren gleichmäßig abzuschreiben. Eine vorzeitige Auflösung wegen Entnahme, Verkauf, Verschrottung etc. ist ausgeschlossen.

Abschreibungsmöglichkeiten

Keine degressive AfA mehr für 2011

- 2 Bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die noch bis zum 31.12.2010 angeschafft werden, können bis zu 25 % degressiv abgeschrieben werden, höchstens jedoch mit dem 2,5fachen der linearen Abschreibung (AfA). Werden die Wirtschaftsgüter erst ab dem 01.01.2011 angeschafft, können sie nur noch linear abgeschrieben werden.

Entscheiden Sie sich in 2010 für den Sofortabzug von Wirtschaftsgütern bis 410 €, können auch schon bewegliche Wirtschaftsgüter ab 410,01 € degressiv abgeschrieben werden.

Hinweis: Prüfen Sie daher rechtzeitig, ob es sinnvoll ist, bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens noch bis Ende 2010 anzuschaffen, um die degressive AfA zu nutzen.

Elektronische Datenübermittlung

Die E-Bilanzen

- 3 Für alle nach dem 31.12.2010 beginnenden Wirtschaftsjahre besteht die gesetzliche Verpflichtung, Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen elektronisch an das Finanzamt zu übermitteln. Aktuell hat das BMF den Entwurf eines Schreibens vorgelegt und an die zuständigen Verbände zwecks Stellungnahme zugesandt. Dabei stellte das Ministerium zunächst fest, dass die elektronische Übermittlung auch mittels Zwangsgeldern durchzusetzen ist. Da die Einführung der sogenannten **E-Bilanz** auf Seiten der Finanzverwaltung jedoch nicht so schnell wie erwartet gelingt, sieht das aktuelle Entwurfsschreiben vor, dass es aufgrund einer Übergangsregelung nicht beanstandet werden soll, wenn „im“ Jahr 2011 noch

keine elektronischen Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen abgegeben werden.

Hinweis: Hier handelt es sich wahrscheinlich um ein redaktionelles Versehen. Richtig muss es heißen, dass auch „für“ das Veranlagungsjahr 2011 von einer elektronischen Übermittlung abgesehen werden kann. Ob das BMF diese Ungenauigkeit mit Einführung der elektronischen Übermittlung noch klarstellen wird, bleibt abzuwarten.

Investitionsförderung für kleinere und mittlere Betriebe

Investitionsabzugsbetrag

Für bis einschließlich 2013 geplante Investitionen können Sie bereits 2010 einen Investitionsabzugsbetrag bis zu 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten steuermindernd in Abzug bringen. Der Investitionsabzugsbetrag kann für die Anschaffung oder Herstellung beweglicher Anlagegüter in Anspruch genommen werden, die zu mindestens 90 % betrieblich genutzt werden. Begünstigt sind nur Unternehmer, die am Schluss des Wirtschaftsjahres, in dem der Abzug vorgenommen werden soll, die gesetzlich festgelegten Größenmerkmale nicht überschreiten. Die Größenmerkmale werden mit Wirkung zum 01.01.2011 zum Nachteil der Unternehmer wieder deutlich abgesenkt:

- Bei bilanzierenden Unternehmen darf das Betriebsvermögen (Eigenkapital) in der Steuerbilanz zum 31.12.2010 den Betrag von 335.000 € (ab 2011: 235.000 €) nicht übersteigen.
- Bei Einnahmenüberschussrechtern darf der Gewinn 2010 ohne den Investitionsabzugsbetrag nicht über 200.000 € liegen (ab 2011: 100.000 €).
- Bei Land- und Forstwirten darf der Wirtschaftswert des Betriebs in dem betreffenden Jahr nicht größer als 175.000 € sein (ab 2011: 125.000 €).

Entscheidend ist bei bilanzierenden Unternehmen das steuerliche Betriebsvermögen. Bei Personengesellschaften ist das Sonderbetriebsvermögen einzubeziehen.

Hinweis: Erfüllen Sie die Größenkriterien im Jahr 2010, nicht aber in 2011, sollten Sie abwägen, ob Sie für bis zum 31.12.2013 geplante Investitionen bereits 2010 einen Investitionsabzugsbetrag bilden. Denn maßgeblich für die Erfüllung der Größenmerkmale ist allein das Wirtschaftsjahr der Bildung des Investitionsabzugsbetrags.

Bitte beachten Sie auch, dass ein in 2007 gebildeter Investitionsabzugsbetrag noch in diesem Jahr aufgelöst werden muss, wenn bis zum Jahresende die Investition nicht getätigt wird. Das hat eine Änderung des Steuerbescheids 2007 und eine Verzinsung der daraus resultierenden Steuernachzahlung in Höhe von 6 % pro Jahr zur Folge. Prüfen Sie daher, ob Sie die Auflösung des Investitionsabzugsbetrags verhindern können, indem Sie noch bis zum 31.12.2010 die geplante Anschaffung tätigen.

Sonder-Abschreibung

Erfüllte Ihr Betrieb zum 31.12.2009 die aufgezeigten Größenmerkmale für die Bildung eines Investitionsabzugsbetrags, können Sie für angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens eine Sonder-AfA von 20 % neben der linearen oder degressiven AfA in Anspruch nehmen.

Für im Jahr 2011 getätigte Investitionen kommt es für die Sonder-AfA auf die „ungünstigeren“ Größenkriterien, d.h. auf die zum 01.01.2011 herabgesetzten Größenmerkmale an. Eine degressive AfA neben der Sonder-AfA scheidet ab 2011 aus. Weitere Voraussetzung ist, dass das Wirtschaftsgut im Jahr der Anschaffung bzw. Herstellung und dem folgenden Wirtschaftsjahr in einer inländischen Betriebsstätte zu mindestens 90 % betrieblich genutzt wird.

Bilanzberichtigung

Erleichterte Korrekturmöglichkeiten bei geänderter Rechtslage?

- 5 Ausgangspunkt für die steuerliche Gewinnermittlung ist die beim Finanzamt eingereichte (Steuer-)Bilanz. Ist sie fehlerhaft, weil sie nicht den zwingenden bilanzrechtlichen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes entspricht, muss das Finanzamt von ihr abweichen. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist ein Bilanzansatz in diesem Sinne fehlerhaft, wenn der Steuerpflichtige den **objektiven Rechtsverstoß im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung** und unter Berücksichtigung der am Bilanzstichtag objektiv bestehenden Verhältnisse erkennen konnte (subjektiver Fehlerbegriff). Dieser subjektive Fehlerbegriff galt bislang nicht nur für die Beurteilung von Tatsachen, sondern auch von bilanzrechtlichen Rechtsfragen. War die Rechtslage im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung ungeklärt, weil noch keine Rechtsprechung zu der in Rede stehenden Bilanzierungsfrage ergangen war, dann war jede der kaufmännischen Sorgfalt entsprechende Bilanzierung als richtig anzusehen.

Diesen Grundsatz will der 1. Senat des BFH für ungeklärte Rechtsfragen oder eine spätere Rechtsprechungsänderung nicht akzeptieren. Deshalb hat er die Frage dem Großen Senat des BFH zur Entscheidung vorgelegt. Es solle stets auf die objektive Rechtslage ankommen, auch wenn sie sich erst im Nachhinein durch Gerichtsentscheidungen zu dieser Frage zeige. Bestätigt der Große Senat die Einschätzung, ermöglicht dies eine erweiterte Korrektur der (Steuer-) Bilanz unter leichteren Voraussetzungen als bisher – und zwar sowohl zu Lasten als auch zugunsten des Steuerpflichtigen (je nachdem, zu wessen Gunsten die geklärte Rechtslage ausfällt).

Hinweis: Ändert sich die Rechtsprechung zugunsten des Unternehmers, nachdem die Bilanz beim Finanzamt eingereicht wurde, ist unbedingt zu prüfen, ob die Bilanz nicht daraufhin geändert werden kann. Schließlich führen Änderungen zugunsten des Unter-

nehmers zu niedrigeren Steuerbelastungen. Betreffende **Steuerbescheide sind offenzuhalten**, d.h., sie werden nicht rechtskräftig. Es ist empfehlenswert, Einspruch einzulegen und die Entscheidung des Großen Senats abzuwarten. Denn nur so ist sichergestellt, dass bei positiver Entscheidung des Großen Senats eine Bilanzänderung zu Ihren Gunsten erfolgen kann.

Freibetrag bei Veräußerungsgewinnen

BFH spricht sich für das Meistbegünstigungsprinzip aus

Erzielen Sie ab Ihrem 55. Lebensjahr aus der Veräußerung Ihres Einzelunternehmens oder Ihres Anteils an einer gewerblichen Personengesellschaft einen Gewinn, der teilweise dem Teileinkünfteverfahren unterliegt und zum Teil als laufender Ertrag voll zu versteuern ist, dann ist nach Ansicht des BFH - im Gegensatz zu der vom Finanzamt vertretenen Auffassung - der Freibetrag in Höhe von 45.000 € vorrangig von dem Teileinkünfteverfahren unterliegenden Veräußerungsgewinn abzuziehen. Die Auswirkungen lassen sich am besten anhand eines Beispiels erläutern:

Beispiel: Der Veräußerungsgewinn beträgt insgesamt 90.000 €. Davon unterliegen 15.000 € dem Teileinkünfteverfahren (z.B. weil sie auf eine im Betriebsvermögen befindliche GmbH-Beteiligung entfallen), nicht aber die übrigen 75.000 €. Der Freibetrag von 45.000 € ist damit zunächst mit den 15.000 € zu verrechnen. Der verbleibende Freibetrag von 30.000 € mindert den Veräußerungsgewinn, so dass als steuerpflichtiger Erlös ein Betrag von 45.000 € verbleibt, auf den das Teileinkünfteverfahren keine Anwendung findet.

Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)

Grundsätze zur Ausübung steuerlicher Wahlrechte

Durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz wurde der **Grundsatz der umgekehrten Maßgeblichkeit** und damit das handelsrechtliche Wahlrecht zur Übernahme von steuerrechtlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften abgeschafft. Folglich werden zukünftig Handels- und Steuerbilanz in vielen Fällen deutlich voneinander abweichen. Es wird sich daher oftmals nicht vermeiden lassen, neben der Handelsbilanz zusätzlich eine Steuerbilanz zu erstellen. Welche Abweichungen bestehen bzw. wie mit den unterschiedlichen Bilanzansätzen umzugehen ist, sollte im Zusammenhang mit der Bilanzerstellung erörtert werden. Wichtig ist die gesetzliche Vorgabe, dass die Ausübung steuerlicher Wahlrechte an die Beachtung von Dokumentationspflichten geknüpft ist, um Abweichungen von der Handelsbilanz nachvollziehen zu können:

Wirtschaftsgüter, die nicht mit den handelsrechtli-

chen Werten angesetzt werden, müssen in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse aufgenommen werden, die Bestandteil der Buchführung sind. Anzugeben sind der Tag der Anschaffung oder Herstellung, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Vorschrift des ausgeübten steuerlichen Wahlrechts und die vorgenommenen Abschreibungen.

Eine besondere Form ist nicht erforderlich. Es genügt, wenn die Angaben im Anlagenverzeichnis oder einem Verzeichnis der GwG enthalten sind. Gleiches gilt für Zuschüsse zu Anlagegütern, soweit sie die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gemindert haben, für Rücklagen dagegen nur, wenn sie in folgenden Wirtschaftsjahren auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts übertragen werden.

Hinweis: Wird das Verzeichnis nicht oder nicht vollständig geführt, wird die Finanzbehörde den Gewinn so ermitteln, als wäre das Wahlrecht für das betroffene Wirtschaftsgut nicht ausgeübt worden.

Reverse-Charge-Verfahren

Anpassung an EU-rechtliche Vorgaben

8 Zum 01.07.2010 wurde die Umkehr der Steuerschuldnerschaft (sog. Reverse-Charge-Verfahren, § 13b UStG) durch das Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben im Hinblick auf den Zeitpunkt der Entstehung der Umsatzsteuer wie folgt geändert:

1. Nur bei innergemeinschaftlichen Dienstleistungen, bei denen sich der Ort der Leistung nach § 3a Abs. 2 UStG bestimmt, entsteht die Steuer bereits mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistung ausgeführt worden ist, und nicht – wie bislang – mit Vorlage der Rechnung bzw. mit Ablauf des Monats, der auf die Leistungsausführung folgt.

Beispiel: Ein Frachtführer aus Polen hat für einen in Köln ansässigen Unternehmer am 29.07.2010 eine Güterbeförderung von Polen nach Köln ausgeführt. Der Ort der sonstigen Leistung liegt nach § 3a Abs. 2 UStG beim Empfänger, also in Köln. Der deutsche Unternehmer schuldet nach § 13b Abs. 1 und 5 UStG als Leistungsempfänger die Umsatzsteuer für die steuerpflichtige sonstige Leistung des Frachtführers. Die Steuer entsteht mit Ablauf des Monats Juli 2010.

Für alle anderen Fälle der Übertragung der Steuerschuldnerschaft i.S.v. § 13b Abs. 2 UStG bleibt es bei dem bisherigen Zeitpunkt der Steuerentstehung.

2. Dauerleistungen wurden bislang erst dann besteuert, wenn die Leistung vollends erbracht worden war, es sei denn, es wurden Abschlagsrechnungen gestellt. Um auch in diesen Fällen eine zeitnahe Umsatzbesteuerung sicherzustellen, werden grenzüberschreitende Dauerleistungen nun zumindest jährlich besteuert. Daher müssen Sie erstmals mit Ablauf des Kalenderjahres 2010 bei grenzüberschreitenden Dauerleistungen an eine Besteuerung denken, selbst wenn eine Endabrechnung

noch aussteht. Die Abgabefrist endet am 10.01.2011.

Zusammenfassende Meldungen

Neue Meldezeitpunkte bei innergemeinschaftlichen Umsätzen

Lieferungen: Durch das Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben müssen seit dem 01.07.2010 die Zusammenfassenden Meldungen (ZM) monatlich (bisher: quartalsweise) abgegeben werden. Die Abgabefrist wurde vom 10. auf den 25. Tag des Folgemonats verschoben. Beträgt die Summe der innergemeinschaftlichen Lieferungen im Quartal weniger als 50.000 €, kann die ZM weiterhin vierteljährlich abgegeben werden. Bis Ende 2011 gilt sogar eine Übergangsfrist mit einer Schwelle von 100.000 €. Eine Dauerfristverlängerung ist dagegen nicht mehr vorgesehen.

Sonstige Leistungen: Innergemeinschaftliche Dienstleistungen, die seit dem 01.01.2010 in den ZM anzugeben sind, müssen weiterhin quartalsweise mitgeteilt werden. Bei einer monatlichen Meldepflicht der innergemeinschaftlichen Lieferungen können die innergemeinschaftlichen Dienstleistungen ebenfalls monatlich gemeldet werden. Sie sind jedoch spätestens in der monatlichen Meldung zum Ende eines jeweiligen Quartals aufzunehmen.

Beherbergungsleistungen

Ermäßigter Umsatzsteuersatz

Seit dem 01.01.2010 gilt für Beherbergungsleistungen der ermäßigte Umsatzsteuersatz von 7 %. Die Vergünstigung erfasst jedoch nur die unmittelbar der kurzfristigen Vermietung dienenden Leistungen wie z.B. das Reinigen der Hotelzimmer und das Überlassen von Bettwäsche. Nebenleistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, wie z.B. Verpflegungsleistungen (Frühstück, Halbpension, Minibar), Telefon- und Internetnutzung, Parken oder Transfer sollen nach Ansicht der Finanzverwaltung dagegen weiterhin dem vollen Umsatzsteuersatz unterliegen.

Diese Unterscheidung macht eine **Aufteilung der Hotelrechnungen für den Vorsteuerabzug bei Geschäftsreisenden** erforderlich, die praktisch mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden ist. Daher erlaubt das BMF Vereinfachungen dergestalt, wonach die mit dem erhöhten Steuersatz zu versteuernden Leistungen in einem Pauschalpreis ausgewiesen und zu einem Sammelposten („Business-Package“ bzw. „Service-Pauschale“) zusammengefasst werden dürfen – vorausgesetzt, es sind keine Einzelpreise vereinbart worden. Es wird des Weiteren nicht beanstandet, wenn die Leistungen 20 % des Pauschalentgelts betragen und mit 19 % Umsatzsteuer berechnet werden.

Offen ist jedoch, ob die von der Finanzverwaltung angenommene erhöhte Umsatzbesteuerung für Ver-

pflegungsleistungen rechtlich zutreffend ist. Denn nach einer Entscheidung des BFH handelt es sich bei der Verpflegung von Hotelgästen um eine Nebenleistung zur Übernachtung, die als Teil der Gesamtleistung am Ort des Hotels steuerbar ist. Die Finanzverwaltung hat die BFH-Entscheidung mit einem Nichtanwendungserlass belegt und wendet sie damit über den Einzelfall hinaus nicht an. Hier bleibt die weitere Rechtsentwicklung abzuwarten.

Hinweis: Prüfen Sie daher Ihre im Jahr 2010 erhaltenen Hotelrechnungen daraufhin, ob sie den neuen Anforderungen genügen: Denn nur dann ist sichergestellt, dass Sie den Vorsteuerabzug aus diesen Rechnungen in Anspruch nehmen können. Das gilt spätestens seit dem Monat April 2010, da zu diesem Zeitpunkt die vom BMF anerkannte Übergangsfrist für die Hotelbranche, sich auf die neuen Anforderungen einzustellen, abgelaufen ist.

Speisen zum Mitnehmen

Ermäßigter Umsatzsteuersatz bei Speisen zum Mitnehmen?

- 11 Umsatzsteuerlich wurde bislang zwischen Speisen differenziert, die zum Mitnehmen, und solchen, die zum Verzehr an Ort und Stelle erworben wurden. Werden Verzehreinrichtungen vor Ort zur Verfügung gestellt (z.B. Tische und Stühle, Platz-Service, Geschirr), überwiegt der Dienstleistungsanteil und greift der volle Umsatzsteuersatz (19 %). Werden die Speisen dagegen lediglich erworben, um sie an anderer Stelle zu verzehren, greift der ermäßigte Steuersatz (7 %).

Der BFH ist der Ansicht, dass bei zubereiteten Speisen – unabhängig von der bisherigen Differenzierung – stets der volle Umsatzsteuersatz anzuwenden ist. Er hat deshalb mehrere Verfahren zu dieser Thematik ausgesetzt und die Fragen dem EuGH zur Überprüfung vorgelegt. Bis zur Entscheidung will die Finanzverwaltung an der bisherigen Differenzierung festhalten. Lediglich hinsichtlich der Bestuhlung von Kinos, Sporthallen und Stadien hat sie klargestellt, dass diese ab 01.07.2010 nicht als besondere Verzehreinrichtung anzusehen ist, und zwar auch dann nicht, wenn Getränkehalter zum Abstellen eines Getränks vorhanden sind.

Hinweis: Inwieweit es aber für Sie zu einer nachträglichen Änderung der noch offenen Steuerbescheide kommen wird, wenn die Entscheidung des EuGH zur umfassenden Anwendung des vollen Umsatzsteuersatzes ergeht, ist ungewiss. Denn insbesondere Umsatzsteuer-Voranmeldungen stehen von Gesetzes wegen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung und können damit unabhängig von einer Einspruchsfrist jederzeit geändert werden, solange nicht die Verjährung eingetreten ist. Das gilt auch für Umsatzsteuerjahresbescheide, sofern sie den Vorbehalt der Nachprüfung tragen. Es ist also Vorsicht geboten.

Vorsteuerabzug

Erweiterte Korrektur von fehlerhaften Rechnungen

In einem Urteil hat sich der EuGH mit der Frage des Vorsteuerabzugs bei unrichtigen Rechnungsangaben befasst. Im entschiedenen Fall war das Datum der Leistungserbringung falsch ausgewiesen. Trotz späterer Rechnungsberichtigung versagte das (ungarische) Finanzamt die Erstattung der Vorsteuern mit der Begründung, dass in den korrigierten Rechnungen eine fortlaufende Rechnungsnummer fehle. Dem ist der EuGH entgegengetreten. Ein Vorsteuerabzug ist durch eine Rechnungskorrektur möglich, sofern alle übrigen Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug vorliegen. Einer fortlaufenden Nummerierung von Gutschrift und Rechnungskorrektur bedarf es nicht. Darüber hinaus erkannte der EuGH eine Rückwirkung der Rechnungsberichtigung auf den Zeitpunkt der ursprünglichen (fehlerhaften) Rechnungsausstellung an. Dies steht im Widerspruch zu der bisherigen Handhabung der deutschen Finanzbehörden, wonach ein Vorsteuerabzug erst in dem Zeitpunkt möglich sein soll, in dem die korrigierte Rechnung auch vorliegt. Welche Konsequenzen die EuGH-Entscheidung hat, ist derzeit noch offen. Eine Reaktion der Finanzverwaltung steht noch aus.

Hinweis: Für den Fall, dass bei Ihnen eine Betriebsprüfung für vergangene Zeiträume den Vorsteuerersatzanspruch aufgrund fehlerhafter Rechnungsangaben versagen will und Sie sich eine korrigierte Rechnung beschaffen können, sollten Sie das Urteil des EuGH bereithalten, um sich mit dessen Hilfe gegen die Zinsansprüche der Finanzverwaltung zu wehren, die diese aus der zeitlich verzögerten Rechnungskorrektur ableiten möchte.

Betriebsaufspaltung

Keine umsatzsteuerliche Organschaft

Eine umsatzsteuerliche Organschaft setzt die finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung eines Unternehmens in ein anderes Unternehmen voraus. Konsequenz ist, dass die Leistungen zwischen den beiden Unternehmen als sog. Innenumsätze nicht der Umsatzsteuer unterliegen. Diese Voraussetzungen waren bislang bei der Betriebsaufspaltung erfüllt, und zwar selbst dann, wenn mehrere Gesellschafter **ausschließlich gemeinsam** die Anteilsmehrheit an der Besitz- und der Betriebsgesellschaft hatten. Auch waren bei einer Betriebsaufspaltung die Leistungen der Besitzgesellschaft an die Betriebs-GmbH nicht umsatzsteuerbar.

Etwas anderes soll jetzt aber nach Ansicht des BFH gelten, wenn die Anteilsmehrheit an Besitz- und Betriebsgesellschaft lediglich über eine Personengruppe gehalten wird. Das ist der Fall, wenn insbesondere die **Besitzgesellschaft als Personengesellschaft** organisiert ist. Konsequenz ist, dass es sich umsatzsteuerlich um zwei getrennte Unternehmen handelt,

bei denen die gegenseitig erbrachten Leistungen grundsätzlich umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig sind, soweit keine Steuerbefreiungstatbestände greifen. Offengelassen hat der BFH ausdrücklich, ob dies auch dann gilt, wenn zwischen beiden Gesellschaften ein Beherrschungsvertrag oder Stimmbindungsverträge abgeschlossen wurden oder nur ein Gesellschafter die Anteilsmehrheit an beiden Gesellschaften besitzt, der zugleich Geschäftsführer in beiden Gesellschaften ist.

Hinweis: Diese Rechtsprechung ist für Sie nur von geringer Bedeutung, wenn die Besitz-Personengesellschaft lediglich umsatzsteuerfreie Leistungen (wie die Vermietung von Grundbesitz) an die Betriebsgesellschaft ausführt. In allen anderen Fällen werden wir Sie zeitnah über die Übergangsregelungen der Finanzverwaltung informieren und zusammen mit Ihnen die notwendigen Schritte einleiten.

Gemischte Aufwendungen

Jetzt leichter absetzbar

- 14 Der BFH hat seine Rechtsprechung zur Beurteilung gemischter Aufwendungen geändert. Danach sind gemischt veranlasste Aufwendungen in größerem Umfang als bisher als Werbungskosten abziehbar bzw. steuerfrei zu erstatten. Dies betrifft z.B. die Aufwendungen für Firmenjubiläen, an denen häufig neben Geschäftspartnern auch private Gäste teilnehmen. Aufgrund der neueren Rechtsprechung ist künftig ein anteiliger Betriebsausgabenabzug zulässig.

Hinweis: Weitere Einzelheiten zu der Entscheidung des BFH und der dazu ergangenen Verwaltungsanweisung sowie einer möglichen Kostenaufteilung finden Sie in dem Beitrag mit der Randziffer 23.

Gewerbsteuer

Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen

- 15 Bei der Gewerbsteuer wird 2010 der Hinzurechnungssatz für Miet- und Pachtzinsen für das Benutzen von unbeweglichen Wirtschaftsgütern auf 50 % (bis 31.12.2009: 65 %) herabgesetzt, so dass es unter Umständen zu einer geringfügigen Steuerentlastung kommen kann.

Betriebsprüfung

Verzögerungsgeld

- 16 Nach § 146 Abs. 2b AO kann im Rahmen einer Betriebsprüfung ein Verzögerungsgeld in Höhe von 2.500 € bis 250.000 € festgesetzt werden, wenn Sie innerhalb einer Ihnen gesetzten Frist
- sich weigern, eine digitale Außenprüfung zu ermöglichen,
 - angeforderte Unterlagen nicht vorlegen bzw. Auskünfte verweigern oder

- Ihre elektronische Buchführung ohne Zustimmung des Finanzamts ins Ausland verlagern bzw. der Aufforderung zur Rückverlagerung ins Inland nicht nachkommen.

Der Anwendungsbereich des Verzögerungsgeldes ist auf die Betriebsprüfung beschränkt. Werden die Mitwirkungspflichten bei einer Umsatzsteuer-Nachschau oder einem Steuerstrafverfahren verletzt, dürfen die Finanzbehörden kein Verzögerungsgeld festsetzen. Die Verhängung des Verzögerungsgeldes liegt im Ermessen der Finanzbehörden.

Es handelt sich um ein Druckmittel eigener Art, das Sie zur fristgerechten Pflichterfüllung im Rahmen einer Betriebsprüfung anhalten (präventiver Charakter) und Vorteile aus dem verzögerten Verhalten abschöpfen soll (repressiver Charakter). Dementsprechend **wird das Verzögerungsgeld ähnlich dem Verspätungszuschlag auch dann noch erhoben, wenn Sie Ihrer Mitwirkungsverpflichtung zu einem späteren Zeitpunkt nachkommen.** Anders als beim Zwangsgeld (**maximale Höhe: 25.000 €**) mit bloßem Beugecharakter bleibt die Beitreibung des Verzögerungsgeldes auch bei Erfüllung der Mitwirkungsverpflichtungen zulässig.

Aufbewahrungsfristen

Welche Unterlagen müssen Sie behalten?

Für Bücher, Aufzeichnungen, Inventare, Bilanzen und Buchungsbelege (z.B. Quittungen) gilt eine Aufbewahrungsfrist von zehn Jahren. Liegen keine Besonderheiten (z.B. anhängige Gerichtsverfahren) vor, brauchen Sie ab dem 01.01.2011 solche Unterlagen aus der Zeit vor dem 01.01.2001 nicht mehr aufzuwahren, es sei denn, dass nach diesem Stichtag noch Eintragungen in den Büchern gemacht, Bilanzen bzw. Inventare erstellt oder Buchungsbelege gefertigt worden sind. Die sechsjährige Aufbewahrungsfrist gilt für Unterlagen vor dem 01.01.2005 (z.B. für empfangene Handels- oder Geschäftsbriefe).

Hinweis: Bitte denken Sie daran, dass es aber in vielen Fällen zweckmäßig sein kann, auch ältere Unterlagen aufzubewahren. So sind Sie hinsichtlich des Nachweises der (tatbestandsmäßigen) Voraussetzungen des steuerlichen Aufwands beweispflichtig. Die Finanzbehörde kann Ihnen zwar aus der Vernichtung älterer Unterlagen keinen Vorwurf machen, was Ihnen allerdings nicht weiterhilft, wenn Sie in Beweisnot kommen und somit die steuerliche Anerkennung von Aufwendungen gefährdet ist.

Bedeutsame Unterlagen für die Steuererklärung, für die die vierjährige Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist, dürfen nicht vernichtet werden. Für die Jahre bis einschließlich 2004 kann das nur der Fall sein, wenn die Festsetzungsverjährungsfrist unterbrochen oder gehemmt wurde – wie z.B. durch die Einlegung eines Einspruchs oder den Beginn einer Betriebsprüfung.

II. Tipps und Hinweise für GmbH-Gesellschafter

Erhalt des Verlustverrechnungsvolumens

Zurzeit keine Anwendung der Sanierungsklausel mehr!

- 18 Bei dem Erwerb von un-/mittelbar mehr als 25 % des gezeichneten Kapitals (höchstens 50 %) an einer Körperschaft innerhalb von fünf Jahren gehen die bis dahin nicht genutzten Verluste anteilig unter. Werden mehr als 50 % der Anteile übertragen, entfallen die Verluste in vollem Umfang. Zur Entlastung sieht das Gesetz eine sog. Sanierungsklausel vor, wonach die Verluste erhalten bleiben, wenn der Anteilserwerb der Sanierung dient. Die ursprüngliche zeitliche Befristung dieser Ausnahme bis zum 31.12.2009 wurde zwischenzeitlich aufgehoben mit der Folge, dass die Sanierungsklausel zeitlich unbeschränkt gilt.

Die Europäische Kommission (EU-Kommission) hat jedoch gegen die Bundesrepublik Deutschland Ende Februar ein förmliches Prüfverfahren eingeleitet. Sie zweifelt an der Vereinbarkeit der Sanierungsklausel mit dem Gemeinsamen Markt. Die Finanzbehörden wenden daher bis zur abschließenden Entscheidung durch die EU-Kommission die Sanierungsklausel nicht mehr an. Bescheide ergehen nur noch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Jedoch bleiben bereits unter Anwendung der Sanierungsklausel durchgeführte Veranlagungen einschließlich der entsprechenden Verlustfeststellungen bis auf weiteres bestehen.

Hinweis: Sollte die EU-Kommission einen Verstoß gegen den Gemeinsamen Markt sehen, muss die Finanzverwaltung alle rechtswidrigen Beihilfen von den Empfängern zurückfordern. Bei Anteilsübertragungen dürfen Sie zurzeit nicht auf die Sanierungsklausel hoffen, sondern müssen für Ihre Planungen mit dem (anteiligen) steuerlichen Wegfall der Verluste der Körperschaft rechnen.

Halbeinkünfteverfahren

Einschränkung des Halbabzugsverbots

- 19 Bis zum 31.12.2008 unterlagen Gewinne aus der Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Kapitalgesellschaftsanteilen in Höhe von mindestens 1 % nur zur Hälfte der Besteuerung (sog. Halbeinkünfteverfahren). Seit dem 01.01.2009 sieht das Teileinkünfteverfahren nur noch eine 40%ige Steuerfreistellung vor. Korrespondierend dazu dürfen Verluste und mit der Beteiligung zusammenhängende Kosten auch nur in Höhe von 50 % bzw. jetzt 60 % steuerlich geltend gemacht werden (sog. Halb- bzw. Teilabzugsverbot).

Entgegen der bisherigen Verwaltungsansicht hat der BFH entschieden, dass Auflösungsverluste jedenfalls dann nicht dem Halbabzugsverbot unterliegen, wenn Sie mit Ihrer Beteiligung keine Einkünfte erzielt haben. Die Verluste, die Sie bei Liquidation einer Kapi-

talgesellschaft erleiden, an der Sie zu mindestens 1 % beteiligt sind, können Sie daher zu 100 % geltend machen, sofern Sie aus der Beteiligung bis zur Liquidation keine Einkünfte (keine Dividendenzahlungen, keine Gewinnausschüttungen) erzielt haben. In der zugrundeliegenden BFH-Entscheidung blieb offen, ob das auch für das seit dem 01.01.2009 geltende Teileinkünfteverfahren gilt. Ein Revisionsverfahren zu dieser Frage ist zurzeit noch anhängig.

Hinweis: Werden lediglich in den Jahren 2009 und 2010 Einkünfte aus Gewinnausschüttungen der Gesellschaft erzielt, greift die Abgeltungsteuer. Diese Einkünfte unterliegen nicht dem Teileinkünfteverfahren, so dass sie auch nicht im Rahmen des Teilabzugsverbots zu berücksichtigen sind. Hier können Sie sich vermutlich trotz der Gewinnausschüttungen noch auf die höchstrichterliche Rechtsprechung berufen, wenn Sie die Beteiligung mit Verlust bis zum Jahresende verkaufen.

Zwar hat das BMF zwischenzeitlich seinen Nichtanwendungserlass zu dem BFH-Urteil wieder zurückgenommen. In das JStG 2010 hat der Gesetzgeber aber nunmehr die Klarstellung aufgenommen, dass auch in diesen Fällen das Teilabzugsverbot Anwendung finden soll. Das Teilabzugsverbot soll nach dem Willen des Gesetzgebers nur ein unselbständiger Baustein innerhalb des gesamten Regelungswerks zum Teileinkünfteverfahren sein, nach dem sich Gewinne und Verluste aus einer Kapitalbeteiligung gleichermaßen nur anteilig auf die Einkommensteuer auswirken sollen. Entgegen der sonst üblichen Praxis, die Neuregelung mit Rückwirkung zum 01.01.2010 einzuführen, ist eine erstmalige Geltung für den Veranlagungszeitraum 2011 vorgesehen.

Hinweis: Für wertlose Beteiligungen sollte daher noch in diesem Jahr geprüft werden, ob sich eine Liquidierung oder Veräußerung und die damit einhergehende Verlustrealisierung anbieten. Das ermöglicht es Ihnen, die Verluste in vollem Umfang zu nutzen.

Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen

Rückwirkende Herabsetzung der Beteiligungsgrenze ist teilweise verfassungswidrig

Aktuell führen Veräußerungserlöse von Anteilen an Kapitalgesellschaften zu steuerpflichtigen gewerblichen Einkünften, wenn der Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens 1 % am Gesellschaftskapital unmittelbar oder mittelbar beteiligt war. Bis einschließlich 1998 betrug die Beteiligungsgrenze mehr als 25 %. Mit dem am 31.03.1999 verkündeten Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 wurde die Beteiligungsgrenze auf 10 % abgesenkt, und zwar ab dem Veranlagungszeitraum 1999 auch für diejenigen Beteiligungen, die bereits vor dem 01.01.1999, also vor Gesetzesverkündung, erworben wurden.

Nach der Entscheidung des BVerfG handelt es sich um eine sog. **unechte Rückwirkung** für die Fälle, in denen die Beteiligung bereits vor Gesetzesverkündung,

also vor dem 31.03.1999, bestand. Soweit sich die Steuerbelastung auf die erst nach der Verkündung der Neuregelung eintretenden Wertsteigerungen beschränkt, bestehen unter Vertrauensschutzgesichtspunkten keine verfassungsrechtlichen Bedenken, auch wenn die Wertsteigerungen nach altem Recht steuerfrei gewesen wären. Die bloße Möglichkeit, später Gewinne steuerfrei vereinnahmen zu können, begründet keine vertrauensrechtlich geschützte Position.

Etwas anderes gilt aber für die Wertsteigerungen, die bis zur Verkündung der Neuregelung bereits steuerfrei realisiert wurden oder zumindest bis zur Verkündung steuerfrei hätten realisiert werden können, weil die bis dahin geltende Beteiligungsgrenze nicht überschritten wurde. Diese konkret verfestigte Vermögensposition durfte nicht durch eine rückwirkende Absenkung der Beteiligungsgrenze nachträglich entwertet werden. Die gesetzliche Neuregelung ist daher teilweise als verfassungswidrig einzustufen. Die 10%-Grenze als solche ist aus Sicht des BVerfG demgegenüber nicht verfassungsrechtlich zu beanstanden.

Hinweis: In noch nicht rechtskräftig veranlagten Fällen ist mit einer Reduzierung der Besteuerung auf die nach der Gesetzesverkündung eingetretenen Wertsteigerungen zu rechnen. Zu berücksichtigen ist überdies, dass der Gesetzgeber durch das Steuersenkungsgesetz mit Wirkung zum 01.01.2002 (soweit das Wirtschaftsjahr der inländischen Gesellschaft dem Kalenderjahr entspricht) die Beteiligungsquote von 10 % auf die aktuell geltende Höhe von mindestens 1 % reduziert hat. Auch hier fehlt eine Übergangsregelung dahin gehend, dass bis zur Verkündung der Absenkung (am 23.10.2000) eingetretene Wertsteigerungen von einer Besteuerung auszunehmen sind. Insoweit kommt dem Urteil des BVerfG für zukünftige Veräußerungen ebenfalls Bedeutung zu. Das seit dem 01.01.2002 geltende Halbeinkünfteverfahren, durch das die Gewinne zur Hälfte steuerfrei gestellt werden, wird in vielen Fällen die Auswirkung im Ergebnis aber wieder kompensieren.

Nachträglicher Schuldzinsenabzug

Bislang waren für den BFH Schuldzinsen, die für die Finanzierung einer im Privatvermögen gehaltenen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft von mindestens 1 % angefallen waren, nach Veräußerung der Gesellschaftsanteile steuerlich nicht mehr abzugsfähig. Diese Rechtsprechung hat der BFH nunmehr aufgegeben. Schuldzinsen, die für die Anschaffung einer solchen Beteiligung entstehen, müssen **wie nachträgliche Betriebsausgaben als Werbungskosten** bei den Einkünften aus Kapitalvermögen abziehbar sein, sofern sie auf Zeiträume nach der Veräußerung der Beteiligung entfallen. Das gilt immer dann, wenn der Veräußerungserlös nicht ausreicht, um die Fremdfinanzierung zu begleichen. Die Abzugsfähigkeit der Schuldzinsen wird durch das Halb- bzw. Teilabzugsverbot begrenzt.

Hinweis: Die Grundsätze des Urteils gelten unmittelbar nur für die Jahre 1999 bis 2008. Seit Einfüh-

rung der Abgeltungsteuer zum 01.01.2009 sind Schuldzinsen bei den Einkünften aus Kapitalvermögen vom Abzug ausgeschlossen. Einen Ausweg bietet allerdings die Optionsmöglichkeit des § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG: Danach können Sie bei einer Beteiligung ab 25 % oder ab einer 1%igen Beteiligung und einer beruflichen Tätigkeit für die Gesellschaft die Nichtanwendung der Abgeltungsteuer beantragen. Anschließend können Sie die Schuldzinsen nach den einkommensteuerrechtlichen Regeln als Werbungskosten abziehen. Gleiches gilt übrigens für die nachträglichen Schuldzinsen aus dieser Beteiligung. Sie müssen die Optionsausübung spätestens mit der Erstellung der Einkommensteuererklärung für das jeweilige Veranlagungsjahr beantragen, für das die Option erstmals gelten soll.

Körperschaftsteuerliche Organschaft

Ausgestaltung der Verlustübernahmeklausel

Bei einer körperschaftsteuerlichen Organschaft muss sich der Organträger im Ergebnisabführungsvertrag zu einer Übernahme der Verluste der Organgesellschaft verpflichten. Nach Ansicht der Finanzverwaltung genügt es jetzt nicht mehr, wenn im Ergebnisabführungsvertrag die gesetzlichen Vorschriften nur teilweise zitiert werden. Dem ist der BFH entgegengetreten und folgt der als zu formalistisch eingestuft Ansicht der Finanzbehörden nicht. Es genügt demnach, wenn der Ergebnisabführungsvertrag allgemein auf die jeweils gültige Fassung der relevanten Gesetznormen verweist.

Hinweis: Betreffende Ergebnisabführungsverträge werden wir für Sie prüfen und kommen auf Sie zu, sofern Handlungsbedarf besteht.

Kapitalgesellschaften

Offenlegungsverpflichtung

Bitte beachten Sie, dass für die Offenlegung des Jahresabschlusses strenge Fristen (zwölf Monate nach Ende des Wirtschaftsjahres, also für 2009 am 31.12.2010) gelten. Bei Fristversäumnis können empfindliche Bußgelder verhängt werden.

III. Tipps und Hinweise für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Gemischte Aufwendungen

Aufteilungsmaßstab

Der BFH hat seine Rechtsprechung zur Beurteilung gemischter Aufwendungen geändert. Danach sind Aufwendungen für gemischt veranlasste Reisen in größerem Umfang als bisher als Werbungskosten abziehbar bzw. steuerfrei zu erstatten. Nach Ansicht des

BFH können Aufwendungen für die Hin- und Rückreise bei sowohl beruflich als auch privat veranlassenen Reisen grundsätzlich in abziehbare Werbungskosten und nichtabziehbare private Aufwendungen aufgeteilt werden. Voraussetzung ist, dass die beruflich veranlassenen Zeiten feststehen und nicht von untergeordneter Bedeutung sind. Nur wenn es an objektivierbaren Kriterien für eine Aufteilung fehlt, können die Aufwendungen – und zwar insgesamt – nicht berücksichtigt werden.

Die Finanzverwaltung folgt dieser Rechtsprechung: Sie erkennt bei einer untergeordneten privaten Mitveranlassung von weniger als 10 % die Aufwendungen in vollem Umfang als abziehbare Werbungskosten an. Jedoch muss der Reise ein eindeutiger unmittelbarer betrieblicher Anlass zugrunde liegen. Das ist der Fall, wenn z.B. der Arbeitnehmer aufgrund einer Weisung seines Arbeitgebers einen ortsgebundenen Pflichttermin wahrnimmt oder der Unternehmer einen ortsgebundenen Geschäftsabschluss tätigt und die Reise mit einem vorangehenden oder nachfolgenden Privataufenthalt verbindet.

Bei einer untergeordneten beruflichen Mitveranlassung von weniger als 10 % sind die Aufwendungen hingegen in vollem Umfang nichtabziehbar. Gleiches gilt, wenn es an objektivierbaren Kriterien für eine Aufteilung fehlt wie z.B. bei einer überregional erscheinenden Zeitung, die unter anderem auch über berufsrechtlich relevante Entwicklungen informiert. Die Aufteilung der Kosten ist nach objektiven, also nach **außen erkennbaren und nachvollziehbaren Kriterien** vorzunehmen, z.B. nach **Zeit-, Mengen- oder Flächenanteilen oder nach Köpfen**. Auch eine Schätzung des beruflichen Anteils ist möglich.

Hinweis: Aufgrund der geänderten Rechtsansicht bietet es sich bei auswärtigen Geschäftsterminen an, die Reise durch vorangehende oder nachfolgende Privataufenthalte zu verlängern. Auch bei Firmenjubiläen, an denen neben Geschäftsfreunden und -partnern auch private Gäste teilnehmen, ist künftig ein anteiliger Betriebsausgabenabzug zulässig.

Häusliches Arbeitszimmer

Verfassungswidrigkeit der gesetzlichen Regelung

- 24 Die ab dem Veranlagungszeitraum 2007 geltende Neuregelung zur Abziehbarkeit von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer ist mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar, soweit ein Abzug selbst dann untersagt ist, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Die Entscheidung des BVerfG betrifft vor allem Lehrer, Außendienstmitarbeiter, Journalisten oder Architekten etc. Der Gesetzgeber ist jetzt verpflichtet, den verfassungswidrigen Zustand **rückwirkend zum 01.01.2007 zu beseitigen**. Zwischenzeitlich hat die Finanzverwaltung dazu Stellung bezogen, so dass seit dem 10.09.2010 folgendes gilt:

1. Enthalten Einkommensteuer- und Feststellungsbescheide bereits einen Vorläufigkeitsvermerk zu dieser Frage, ist bis zum Inkrafttreten der gesetzlichen Neuregelung grundsätzlich nichts zu veranlassen. Wird im Vorgriff auf die Neuregelung eine vorläufige steuermindernde Berücksichtigung eines häuslichen Arbeitszimmers beantragt, bestehen keine Bedenken, einen vorläufigen Steuerbescheid zu erlassen, in dem die Aufwendungen bis zu 1.250 € als Werbungskosten berücksichtigt werden. Voraussetzung ist allerdings, dass die betriebliche oder berufliche Nutzung und die Höhe der zu berücksichtigenden Aufwendungen nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden.
2. Anhängige Einspruchsverfahren ruhen weiterhin bis zum Inkrafttreten der Neuregelung. Eine im Einspruchsverfahren gewährte Aussetzung der Vollziehung gilt unverändert fort. Anstelle von ihr kann auch ein vorläufiger Abhilfebescheid erlassen werden. Noch nicht veranlagte Steuerfälle sind aus verwaltungsökonomischen Gründen bis zur Neuregelung vorläufig zu veranlagern. Auch hier sind die Aufwendungen bis zu 1.250 € als Werbungskosten zu berücksichtigen, wenn für die berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.

Hinweis: Der Erlass der Finanzverwaltung eröffnet keine Möglichkeit für die Änderung bereits bestandskräftiger Bescheide. Das betrifft vor allem nichtangefochtene Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2007, denen noch kein Vorläufigkeitsvermerk von Amts wegen beigefügt worden ist. Wie die neue gesetzliche Regelung konkret aussehen wird, bleibt abzuwarten. Es ist jedoch zu befürchten, dass sie keine weitreichenden zusätzlichen Steuervergünstigungen bringen wird, sondern sich eng an die Entscheidung des BVerfG anlehnt.

Private Pkw-Nutzung

Änderungen bei der 1%-Regelung

Die 1%-Regelung gilt nur, wenn der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer tatsächlich einen Dienstwagen zur privaten Nutzung überlässt. Nach Ansicht des BFH kann aus der bloßen Bereitstellung eines Kfz zu betrieblichen Zwecken nicht aufgrund eines Anscheinsbeweises darauf geschlossen werden, dass ein Fahrzeug vom Arbeitnehmer auch privat genutzt wird. 25

Es gibt weder einen Anscheinsbeweis dafür, dass dem Arbeitnehmer ein Kfz aus einem arbeitgeberseitigen Fuhrpark zur Verfügung steht, noch, dass der Arbeitnehmer ein solches Fahrzeug unbefugt auch privat nutzt, so der BFH weiter. Zudem lässt sich ein für die Privatnutzung sprechender Anscheinsbeweis umso leichter erschüttern, je geringer der Unterschied zwischen dem Privat- und dem Dienstfahrzeug des Arbeitnehmers ausfällt oder wenn er aufgrund seiner herausgehobenen Position im Betrieb jederzeit auf den Firmenwagen zugreifen kann.

Fahrzeugbezogene 1%-Regelung kann zu Mehrfachbesteuerung führen – Was ist zu tun?

Befinden sich im Betriebsvermögen mehrere Kfz, die sowohl betrieblich als auch privat genutzt werden, wendet der BFH bei selbständig tätigen Unternehmern die 1%-Regelung auf **sämtliche** zum Betriebsvermögen gehörende Fahrzeuge an, bei denen die private Nutzung nicht ausgeschlossen ist. Es gilt damit eine **fahrzeugbezogene** und nicht eine personenbezogene Anwendung der 1%-Regelung.

Das führt in vielen Fällen zu grotesken, unangemessenen Ergebnissen, muss aber zur Kenntnis genommen werden. Um hohe steuerliche Belastungen zu vermeiden, ist in der Regel nur die Führung von Fahrtenbüchern für alle in Betracht kommenden Fahrzeuge anzuraten.

Beispiel: Im Betriebsvermögen eines Einzelunternehmers befinden sich zwei Fahrzeuge, ein BMW Z1 (Bruttolistenpreis: 44.000 €) und ein Mercedes Kombi E-Klasse (Bruttolistenpreis: 55.000 €), die jeweils zu über 50 % betrieblich genutzt werden. Fahrtenbücher werden nicht geführt. Dem Unternehmer werden daher nach der BFH-Rechtsprechung insgesamt 990 € im Rahmen der 1%-Regelung zugerechnet und nicht wie bisher der höhere der beiden Werte (= 55.000 € x 1 % = 550 €).

Das BFH-Urteil lässt sich nicht uneingeschränkt auf die Lohnbesteuerung von Arbeitnehmern übertragen, denen mehrere Firmenwagen zur Verfügung stehen. Denn die Nutzung durch andere zur Privatsphäre des Arbeitnehmers gehörende Personen (z.B. Kinder) scheidet zumindest immer dann aus, wenn dem Arbeitnehmer nicht alle Fahrzeuge zur freien Verfügung überlassen werden, sondern er sich stets zwischen mehreren zur Verfügung gestellten Fahrzeugen entscheiden muss. Hier spricht einiges dafür, weiterhin den Bruttolistenpreis des überwiegend genutzten Fahrzeugs zugrunde zu legen. Das gilt auch für den Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH.

Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

Nach Ansicht des BFH sind die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte eines Arbeitnehmers mit einem Firmenwagen **nur mit 0,002 % des Listenpreises je Entfernungskilometer** zu besteuern, wenn der Arbeitnehmer den Dienstwagen monatlich an weniger als 15 Tagen für solche Fahrten nutzt. Das setzt aber voraus, dass der Arbeitnehmer belegen kann, wie viele Fahrten im jeweiligen Kalendermonat zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte tatsächlich durchgeführt worden sind, z.B. anhand einer Bescheinigung des Arbeitgebers oder von Reisekostenabrechnungen.

Die Finanzverwaltung wendet diese arbeitnehmerfreundliche Rechtsprechung über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht an und setzt weiter – unabhängig von der Anzahl der tatsächlich durchgeführten Fahrten – für jeden Monat und je Entfernungskilome-

ter 0,03 % des Bruttolistenpreises des Firmenwagens an. Zurzeit sind diesbezüglich wieder Verfahren vor dem BFH anhängig.

Hinweis: Gegen (Lohnsteuer-)Nachforderungs- bzw. Haftungsbescheide sollten Sie daher unter Hinweis auf die vor dem BFH anhängigen Verfahren Einspruch einlegen. Dann können Sie in Ruhe den Ausgang des BFH-Verfahrens abwarten und von einer evtl. positiven Gerichtsentscheidung profitieren.

Neue Verwaltungsanweisungen

Lohnsteuer-Richtlinien 2011 in Arbeit

Richtlinien sind zwar nur für die Finanzverwaltung bindend, geben aber Arbeitgebern und -nehmern die Handhabung durch die Finanzbehörden vor. Deshalb müssen Sie die Änderungen durch die geplanten neuen Lohnsteuer-Richtlinien 2011 (LStR 2011) für Betriebe und Belegschaft beachten. Sie gelten grundsätzlich ab dem 01.01.2011, erfassen aber auch die Vorjahre, wenn sie lediglich die geltende Rechtslage erläutern oder vor 2010 geänderte Vorschriften betreffen. Nachfolgend einige wichtige Punkte für die Praxis:

Firmenwagen: Setzt der Arbeitgeber den privaten Nutzungsanteil nach den im Fahrtenbuch nachgewiesenen Kosten an, bleiben die vom Arbeitnehmer übernommenen Aufwendungen außer Ansatz. Dies gilt auch für alle anderen Beiträge wie z.B. für einen auf den Namen des Arbeitnehmers ausgestellten Schutzbrief, Straßen- oder Tunnelbenutzungsgebühren. Vom Arbeitgeber getragene Unfallkosten einer Privatfahrt sind in voller Höhe als zusätzlicher geldwerter Vorteil zu erfassen.

Fortbildung: Berufliche Fort- und Weiterbildungsleistungen des Arbeitgebers führen nicht zu Arbeitslohn, wenn die Maßnahmen im überwiegend betrieblichen Interesse durchgeführt werden. Dem betrieblichen Interesse steht es nicht entgegen, wenn der Arbeitnehmer Rechnungsempfänger ist und der Arbeitgeber die Übernahme bzw. den Ersatz der Kosten allgemein oder für die besondere Bildungsmaßnahme vor Vertragsschluss schriftlich zugesagt hat.

Kundeneinsatz: Unabhängig von der Dauer der Tätigkeit handelt es sich bei betrieblichen Einrichtungen von Kunden des Arbeitgebers nicht um regelmäßige Arbeitsstätten. Demzufolge sind die Fahrten günstig nach den Regeln für Dienstreisen und nicht nur über die Entfernungspauschale absetzbar.

Kindergarten: Der steuerbefreite Zuschuss setzt voraus, dass der Zuschuss für die Betreuung nicht-schulpflichtiger Kinder zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht wird. Eine Zahlung durch Anrechnung auf freiwillige Sonderzahlungen wie etwa das Weihnachtsgeld schadet dagegen nicht.

Doppelte Haushaltsführung: Ein Arbeitnehmer kann seinen Haupthausstand aus privaten Gründen

vom Beschäftigungsort wegverlegen und dort einen Zweithaushalt begründen.

Lohnsteuerkarte: Verluste aus Kapitalvermögen werden nur noch ausnahmsweise als Freibetrag auf der Lohnsteuerkarte eingetragen.

Abfindung

Steuerwirksame Gestaltung des Zuflusses

- 27 Zuflüsse einer Abfindung können dahin gehend steuerwirksam gestaltet werden, dass Arbeitgeber und Arbeitnehmer den Zeitpunkt des Zuflusses von seiner ursprünglichen Fälligkeit auf einen späteren Termin verschieben. Das hat der BFH entschieden. Als Konsequenz aus der Entscheidung können nicht nur Abfindungen, sondern auch andere Gehaltsbestandteile wie Boni, Gratifikationen oder Tantiemen mit steuerlicher Wirkung in spätere Jahre verschoben werden.

Um sicherzustellen, dass Abfindungen nach der sog. Fünftelregelung begünstigt besteuert werden, muss die Abfindung in **einem** Veranlagungszeitraum gezahlt werden. So entsteht durch die Zusammenballung von Einkünften eine erhöhte steuerliche Belastung. Eine solche Zusammenballung liegt jedoch nicht vor, wenn eine Entschädigung in zwei oder mehr Veranlagungszeiträumen gezahlt wird. Dies gilt auch dann, wenn die Zahlungen jeweils mit anderen laufenden Einkünften zusammentreffen und sich dadurch ein Progressionsnachteil ergibt. Die Rechtsprechung lässt die Anwendung der Fünftelregelung aber zu, wenn der Arbeitnehmer in einem Jahr nur eine geringfügige Teilleistung (z.B. 1.000 €) und die ganz überwiegende Hauptentschädigungsleistung im anderen Jahr in einem Betrag (z.B. 76.000 €) erhalten hat. Wann von einer geringfügigen Teilleistung im Sinne der Rechtsprechung ausgegangen werden kann, ist jedoch bislang nicht abschließend geklärt, so dass in Zweifelsfällen auf eine solche Aufteilung verzichtet werden sollte.

Eintragung von Freibeträgen auf der Lohnsteuerkarte

Pflichtveranlagung soll künftig eingeschränkt werden

- 28 Der Gesetzgeber will mit dem JStG 2010 die Pflichtveranlagung bei unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern bei Eintragung eines Freibetrags auf der Lohnsteuerkarte sowie auf der Lohnsteuerabzugsbescheinigung einschränken. Eine Pflichtveranlagung soll künftig nur noch durchgeführt werden, wenn der im Kalenderjahr erzielte Arbeitslohn eines Arbeitnehmers 10.200 € übersteigt, bei zusammenveranlagten Ehegatten, wenn der von beiden insgesamt erzielte Arbeitslohn 19.400 € übersteigt. Die Befreiung von der Verpflichtung zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung soll bereits ab dem Veranlagungszeitraum 2009 gelten. Im Vorgriff auf diese gesetzliche Regelung verzichtet die Finanzverwaltung auf die Anforderung von entsprechenden

Einkommensteuererklärungen. Das ist vor allem bei ausländischen Saisonarbeitskräften von Bedeutung, auf deren Lohnsteuerabzugsbescheinigung 2009 ein Freibetrag (z.B. wegen doppelter Haushaltsführung) eingetragen wurde.

Lohnsteuer

Frühstückskosten bei Hotelübernachtung

Die lohnsteuerliche Behandlung von Frühstückskosten im Zusammenhang mit einer beruflich veranlassten Übernachtung hängt nach Ansicht der Finanzverwaltung im Vorgriff auf die Anpassung der Lohnsteuer-Richtlinien 2011 davon ab, ob eine arbeitgeberveranlasste Mahlzeitengestellung vorliegt oder der Arbeitnehmer die Übernachtung selbst organisiert hat. Eine Frühstücksgestellung durch den Arbeitgeber ist anzunehmen, wenn die im Interesse des Arbeitgebers unternommene Auswärtstätigkeit zur Übernachtung mit Frühstück führt und der Arbeitgeber die Aufwendungen deshalb ersetzt, die Rechnung auf den Arbeitgeber ausgestellt ist und der Arbeitgeber selbst oder eine durch ihn beauftragte Person die Übernachtung mit Frühstück bucht und eine entsprechende Buchungsbestätigung des Hotels vorliegt.

Gleiches gilt, wenn zwar der Arbeitnehmer die Buchung vornimmt, das aber aufgrund einer Dienstanweisung des Arbeitgebers erfolgt. Bei einer solchen arbeitgeberveranlassten Mahlzeitengestellung ist weiterhin der Sachbezugswert für ein Frühstück als Arbeitslohn anzusetzen (für 2010: 1,57 €). Werden dem Arbeitnehmer im Rahmen der Reisekostenabrechnung 1,57 € abgezogen, beträgt der geldwerte Vorteil 0 € und eine Lohnversteuerung wird vermieden.

Fehlt eine arbeitgeberseitige Mahlzeitengestellung, z.B. weil der Arbeitnehmer das Hotelzimmer eigenverantwortlich bucht, gilt: Ist der Preis für das Frühstück nicht gesondert ausgewiesen, muss der Gesamtpreis der Rechnung zur Ermittlung der steuerfrei ersetzbaren Übernachtungskosten um 4,80 € (20 % von 24 €) gekürzt werden. Dies gilt auch dann, wenn in der Rechnung die übrigen, dem vollen Umsatzsteuersatz unterliegenden Leistungen unaufgegliedert in einem Sammelposten ausgewiesen werden. Der verbleibende Teil dieses Sammelpostens ist als steuerfrei ersetzbare Reiseebenkosten zu behandeln, wenn keine Nebenleistungen enthalten sind, die nicht als Reiseebenkosten gelten (z.B. Pay-TV oder Massagen).

Wird das Frühstück in der Rechnung gesondert ausgewiesen, müssen dessen tatsächliche Kosten (Brutobetrag inklusive Umsatzsteuer) angesetzt werden. Das ist für den Arbeitnehmer nachteilig, wenn das Frühstück – wie regelmäßig – teurer als 4,80 € ist.

Lohnsteuerkarte 2010

Übergangsregelung für 2011

Da die Gemeinden für 2011 keine Lohnsteuerkarten mehr ausstellen, das elektronische Verfahren aber

erst ab 2012 gelten soll, sieht der von der Bundesregierung beschlossene Entwurf des JStG 2010 eine Übergangsregelung vor: Die Lohnsteuerkarte 2010 bleibt auch für das Übergangsjahr 2011 gültig. Der Arbeitgeber muss daher die Lohnsteuerkarte 2010 aufbewahren und die darauf enthaltenen Eintragungen auch für den Lohnsteuerabzug im Jahr 2011 zugrunde legen. Auf der Lohnsteuerkarte eingetragene Freibeträge sind gegebenenfalls umzurechnen. Wird das Arbeitsverhältnis im Jahr 2011 beendet, ist die Lohnsteuerkarte dem Arbeitnehmer wieder auszuhandigen. Erst nach Einführung des elektronischen Verfahrens im Jahr 2012 darf die Lohnsteuerkarte vernichtet werden.

Hinweis: Ab 2011 werden alle Änderungen und Eintragungen von den Finanzämtern durchgeführt.

Antragsveranlagung

Zweijahresfrist ist auch vor 2005 abgeschafft

- 31 Erzielen Sie ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit? Die in der Vergangenheit gültige zweijährige sogenannte Antragsfrist zur Abgabe der Einkommensteuererklärung gilt nach einer Entscheidung des BFH jetzt auch schon für Veranlagungszeiträume vor 2005. Damit müssen die Finanzämter auch für Jahre vor 2005 Antragsveranlagungen bearbeiten, wenn über einen Antrag auf Veranlagung bis zum Stichtag (28.12.2007) noch nicht entschieden wurde. Die Anträge müssen aber innerhalb der allgemeinen Verjährungsfristen gestellt werden. Damit können Arbeitnehmer, die ausschließlich Arbeitslohn beziehen, noch rückwirkend ab 2003 auf eine nachträgliche Steuererstattung hoffen.

IV. Tipps und Hinweise für Haus- und Grundbesitzer

Gemischte Gebäudenutzung

Liquiditätsvorteile bis Jahresende sichern

- 32 Nach dem JStG 2010 soll das sogenannte Seeling-Modell mit Wirkung zum 01.01.2011 abgeschafft werden. Das Modell ermöglicht bei betrieblich und privat genutzten Gebäuden bislang einen umfassenden Vorsteuerabzug. Zwar wird zum Ausgleich die private Gebäudenutzung des Immobilienbesitzers in den nachfolgenden Jahren mit Umsatzsteuer belegt, jedoch eröffnete das Seeling-Modell bislang durch die sofortige Vorsteuererstattung und die über mehrere Jahre gestreckte Zurückzahlung einen erheblichen Liquiditätsvorteil.

Die Neuregelung soll für alle Immobilien gelten, die ab dem 01.01.2011 angeschafft werden oder bei denen der Bauantrag nach dem 31.12.2010 gestellt wird. Ab dann ist nur noch ein Vorsteuerabzug bezogen auf den unternehmerisch genutzten Gebäudeteil

zulässig. Andererseits ist in der Folgezeit keine Privatnutzung mehr zu versteuern. Der Stundungsvorteil aus dem Seeling-Modell entfällt damit.

Beispiel: Ein Unternehmer kauft in 2010 ein Mehrfamilienhaus für 1 Mio. € plus 190.000 € Umsatzsteuer, das er zu 1/4 für das Verwaltungsbüro und zu 3/4 für Wohnzwecke nutzt.

sofortiger Vorsteuerabzug	190.000 €
jährliche private Nutzung (= 190 T€ x 75 % privat / 10 Jahre)	<u>14.250 €</u>
insgesamt für zehn Jahre (2010 – 2019)	142.500 €

Damit werden insgesamt 25 % der Umsatzsteuer (= 47.500 €), also die anteilige Umsatzsteuer für die betriebliche Nutzung, erstattet. Den Rest von 142.500 € gibt es als zinslosen Kredit. Diese Finanzspritze können Hausbesitzer gerade in der Bauphase gut gebrauchen. Dabei sind zwei Aspekte zu beachten: Das Gebäude muss dem (umsatzsteuerlichen) Unternehmen zugeordnet werden. Der Vorsteuerabzug sollte also in der jeweiligen Umsatzsteuer-Voranmeldung vorgenommen werden. Außerdem ist zu beachten, dass der Liquiditätsvorteil wirtschaftlich dann beeinträchtigt wird, wenn innerhalb der zehn Jahre eine Umsatzsteuererhöhung erfolgt.

Die **günstige Regelung entfällt ab 2011**. Dann ist die Vorsteuer nur noch insoweit abzugsfähig, als sie auf den unternehmerisch genutzten Grundstücksteil entfällt. Insoweit ist auf die Privatnutzung keine Umsatzsteuer mehr abzuführen, damit entfällt der bisherige Zins- und Liquiditätsvorteil.

Hinweis: Wollen Sie das Seeling-Modell zu Steuerstundungszwecken noch nutzen, müssen Sie in diesem Jahr den notariellen Kaufvertrag für das Grundstück abschließen oder den Bauantrag stellen. Sprechen Sie uns daher so schnell wie möglich an. Wir prüfen mit Ihnen gemeinsam, ob sich das Modell für Sie steuerlich lohnt, und entwickeln mit Ihnen einen Zeitplan, um auch kurzfristige Projekte noch zeitnah umzusetzen.

Photovoltaik

Erneuerbare-Energien-Gesetz geändert!

Die Förderung von Solarstromanlagen soll rückwirkend gesenkt werden. Dies soll für alle Anlagen gelten, die ab dem 01.07.2010 ans Netz gehen. Für nach dem 30.09.2010 in Betrieb genommene Anlagen soll die Einspeisevergütung zusätzlich um jeweils 3 % zurückgehen. Hausbesitzer werden durch das Betreiben von Photovoltaikanlagen aus steuerrechtlicher Sicht zu Unternehmern, wenn sie den erzeugten Strom ins öffentliche Netz einspeisen.

Umsatzsteuer: Die Vergütung des Netzbetreibers ist umsatzsteuerlich das Entgelt für die Produktion. Die Ansicht der Finanzverwaltung, dass der gesamte erzeugte Strom an den Netzbetreiber geliefert wird, ist für den Anlagenbetreiber günstig. Er erhält aus der

Anschaffung der Anlage den 100%igen Vorsteuerabzug. Den privaten Stromverbrauch muss er nicht versteuern, da er von dem Elektrizitätswerk fiktiv zurückgeliefert wird.

Hinweis: Für 2010 haben Sie noch die Möglichkeit, den unter Randziffer 4 beschriebenen Investitionsabzugsbetrag in Anspruch zu nehmen: z.B., wenn Sie in diesem Jahr eine Anlage noch verbindlich bestellen, die erst in 2011 geliefert und bezahlt wird. Dann können Sie für 2010 einen Investitionsabzugsbetrag von 40 % der Anschaffungskosten in Anspruch nehmen und mit Hilfe der dadurch in 2010 entstehenden Verluste aus Gewerbebetrieb andere Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder aus nichtselbständiger Arbeit mindern und infolgedessen einen Steuervorteil erzielen. Die Bezahlung der Anlage und die Auflösung des Investitionsabzugsbetrags erfolgen erst im Jahr 2011.

Bitte beachten Sie, dass der private Stromverbrauch für den Investitionsabzugsbetrag und die Sonderabschreibungen schädlich sein kann. Daher bitten wir Sie, sich mit uns in Verbindung zu setzen, wenn Sie die Installation einer Photovoltaikanlage beabsichtigen.

Grundstücksveräußerung

Verlängerte Spekulationsfrist ist teilweise verfassungswidrig

- 34 Mit dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, das am 31.03.1999 verkündet wurde, hat der Gesetzgeber die bislang zweijährige Spekulationsfrist auf zehn Jahre verlängert. Beträgt die Frist zwischen Anschaffung und Veräußerung eines im Privatvermögen gehaltenen Grundstücks weniger als zehn Jahre, ist der Veräußerungsgewinn einkommensteuerpflichtig.

Die verlängerte Frist galt erstmals für im Veranlagungszeitraum 1999 erzielte Veräußerungserlöse. Damit waren von ihr rückwirkend auch bereits früher erworbene Grundstücke betroffen. Aus dieser unechten Rückwirkung des Gesetzes ergeben sich für Sie folgende Konsequenzen:

- War die frühere Zweijahresfrist bei Verkündung des Gesetzes (31.03.1999) noch nicht abgelaufen, führt die verlängerte Spekulationsfrist nicht zu verfassungsrechtlichen Bedenken. Gleiches gilt, wenn sich die Besteuerung nach Ablauf der Zweijahresfrist nur auf die Wertsteigerungen beschränkt, die nach der Verkündung der Neuregelung entstanden sind. Die bloße Möglichkeit, Gewinne später steuerfrei zu vereinnahmen, begründet keine rechtlich schützenswerte Position.
- Ein Verfassungsverstoß liegt dagegen vor, wenn ein Wertzuwachs besteuert wird, der nach der alten Rechtslage steuerfrei realisiert wurde oder bis zur Gesetzesverkündung steuerfrei hätte realisiert werden können, weil die alte Spekulationsfrist bereits abgelaufen war.

Beispiel: Ein 1995 erworbenes Grundstück hätte nach der zweijährigen Spekulationsfrist 1998 mit einem Überschuss von 50.000 € steuerfrei veräußert werden können. Bei einer Veräußerung im Jahr 1999 kann diese Wertsteigerung/dieser Überschuss nicht nachträglich steuerpflichtig werden. Ergibt sich jedoch eine wesentliche Wertsteigerung der Immobilie erst Ende 1999 mit der Folge eines deutlich höheren Überschusses (z.B. weitere 20.000 €), unterliegt diese nach dem 31.03.1999 und innerhalb der Zehnjahresfrist eingetretene Wertsteigerung der Besteuerung.

Demgegenüber ist die zehnjährige Veräußerungsfrist als solche durch das BVerfG nicht beanstandet worden. Sie ist mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar.

Einheitsbewertung von Grundvermögen

Ist die Grundsteuer verfassungsgemäß?

Der BFH kam in letzter Konsequenz trotz verfassungsrechtlicher Zweifel und der sich aus den lange zurückliegenden Hauptfeststellungszeitpunkten (01.01.1964 bzw. 01.01.1935 im Beitrittsgebiet) ergebenden Wertverzerrungen jedenfalls für die Stichtage bis zum 01.01.2007 nicht zu einem Verfassungsverstoß. Das Urteil enthält aber den ausdrücklichen Hinweis, dass der BFH ein weiteres Unterbleiben einer allgemeinen Neubewertung des Grundvermögens für Zwecke der Grundsteuer mit verfassungsrechtlichen Anforderungen, insbesondere mit dem allgemeinen Gleichheitssatz, nicht für vereinbar hält. Hauptfeststellungen auf einen bestimmten Stichtag sind darauf angelegt, dass sie in bestimmten, nicht übermäßig langen Abständen wiederholt stattfinden. Eine über mehr als vier Jahrzehnte unveränderte Einheitsbewertung verfehlt die verfassungsrechtlich gebotene realitätsgerechte Bewertung des Grundvermögens. Daher ist in Zukunft mit einer gesetzlichen Neuregelung zu rechnen, wenn der Gesetzgeber die gerichtliche Feststellung eines Verfassungsverstoßes vermeiden will.

Hinweis: Für Grundsteuerbescheide nach dem Stichtag 01.01.2007 stellt sich somit erneut die Frage, ob ihre Erhebung verfassungsgemäß ist. Gegen diese Bescheide kann daher die Einlegung eines Einspruchs in Betracht kommen, wenn Sie darauf spekulieren, dass der BFH in einem anschließenden Verfahren entsprechend seiner Ankündigung einen Verfassungsverstoß feststellen wird. Noch ist aber kein Gerichtsverfahren anhängig, auf das Sie sich zur Begründung beziehen können.

V. Tipps und Hinweise für Kapitalanleger

Werbungskostenabzug

Musterprozess anhängig

Seit Einführung der Abgeltungsteuer zum 01.01.2009 ist ein Werbungskostenabzug bei Kapitaleinkünften im

Privatvermögen pauschal ausgeschlossen. Das trifft Steuerpflichtige mit Schuldzinsen aus fremdfinanzierten Kapitalanlagen besonders hart. Als Abzugsposition kommt allein der Sparer-Pauschbetrag von 801 € (Einzelveranlagung) bzw. 1.602 € (Zusammenveranlagung) in Betracht. Die heftige Kritik an diesem pauschalen Abzugsverbot hat jetzt zu einem Musterprozess vor dem Finanzgericht Münster gegen die Versagung des Werbungskostenabzugs geführt.

Hinweis: Deshalb sollten unter Berufung auf das Verfahren Werbungskosten in der Einkommensteuererklärung geltend gemacht und Einspruch gegen eine ablehnende Entscheidung des Finanzamts eingelegt werden. Spätestens im sich anschließenden Finanzgerichtsverfahren kann unter Verweis auf das bereits anhängige Verfahren ein Ruhen des Verfahrens bis zur abschließenden Entscheidung beantragt werden.

Gesellschafter mit Gewinnausschüttungen aus Kapitalgesellschaften, an denen sie zu mindestens 25 % beteiligt sind oder zu mindestens 1 % beteiligt und für die sie beruflich tätig sind, können den Werbungskostenabzug aufrechterhalten: Auf Antrag sind dann die Einkünfte nicht mit der Abgeltungsteuer, sondern der progressiven Einkommensteuer zu besteuern. Damit entfällt nicht nur der Werbungskostenabzug, sondern auch die beschränkte Verlustverrechnung. Der Antrag ist spätestens mit der Einkommensteuererklärung des Jahres zu stellen, für welches das Optionsrecht erstmals ausgeübt werden soll.

Verlustverrechnung

Verlustbescheinigung rechtzeitig beantragen!

- 37 Seit Einführung der Abgeltungsteuer werden bei einer Bank angefallene Verluste über den Jahreswechsel hinaus in das Folgejahr vorgetragen. Ein Ausgleich zwischen den verschiedenen Banken erfolgt nicht. Sie können sich jedoch die Verluste zum Ende eines Kalenderjahres von der Bank bescheinigen lassen, um sie mit positiven Einkünften aus anderen Bankdepots zu verrechnen.

Hinweis: Die Verlustbescheinigung für 2010 muss **bis spätestens 15.12.2010 bei Ihrer Bank** beantragt werden. Der Antrag ist unwiderruflich und die **Frist nicht verlängerbar**. Eine teilweise Verlustbescheinigung ist nicht zulässig. Sie können die Bescheinigung aber auf Verluste aus Aktienveräußerungen oder auf andere Veräußerungsverluste beschränken, wenn Sie diese gezielt mit entsprechenden Gewinnen bei anderen Banken verrechnen wollen. Die Verlustverrechnung selbst erfolgt gegenüber dem Finanzamt. Sind die bescheinigten Verluste höher als die verrechenbaren positiven Einkünfte aus Kapitalvermögen, gehen Ihnen diese nicht verloren. Das Finanzamt ist verpflichtet, die verbliebenen Verluste gesondert festzustellen. Sie können diese dann im nächsten Jahr in Ihrer Einkommensteuererklärung zur Verrechnung mit weiteren positiven Einkünften aus Kapitalvermögen nutzen.

Übergangsfrist für Altverluste nutzen

Haben Sie auf den 31.12.2008 festgestellte Spekulationsverluste aus der Veräußerung von Wertpapieren innerhalb der Jahresfrist oder aus anderen privaten Veräußerungsgeschäften (z.B. Immobilienveräußerungen), können Sie diese gezielt mit Veräußerungsgewinnen aus Kapitalvermögen unter der Abgeltungsteuer bis spätestens 2013 verrechnen. Danach ist eine Verrechnung ausgeschlossen. Die Verlustverrechnung erfolgt nicht über die Bank, sondern wird im Rahmen Ihrer Einkommensteuererklärung durch das Finanzamt vorgenommen.

Hinweis: Während der Übergangszeit bis spätestens 2013 sollten Sie prüfen, ob Sie gezielt steuerpflichtige Veräußerungsgewinne aus Wertpapieren realisieren können, um sie mit Altverlusten zu verrechnen. Denn nach Fristablauf können Sie die verbliebenen Verluste nur mit verbleibenden privaten Veräußerungsgewinnen (vornehmlich Veräußerungsgewinne aus Grundstücksveräußerungen) verrechnen.

Durch das JStG 2010 soll die Verrechnung von Altverlusten weiter eingeschränkt werden. Nach dem Gesetzentwurf sollen alle ab dem 01.01.2009 entstandenen Verluste aus der Veräußerung von Grundstücken und anderen Wirtschaftsgütern als Wertpapieren keine Altverluste darstellen, die mit unter der Abgeltungsteuer entstandenen Gewinnen nach § 20 Abs. 2 EStG verrechnet werden dürfen. Vor dem Stichtag entstandene Veräußerungsverluste aus anderen Wirtschaftsgütern als Wertpapieren dürfen jedoch auch nach dem Gesetzentwurf innerhalb der Übergangsfrist weiterhin mit Veräußerungsgewinnen aus Kapitalvermögen i.S.v. § 20 Abs. 2 EStG verrechnet werden.

Solidaritätszuschlag

Vorläufige Festsetzung auch bei der Abgeltungsteuer

Für Veranlagungszeiträume ab 2005 war die Festsetzung des Solidaritätszuschlags vorläufig bis zur Entscheidung des BVerfG vorzunehmen. Erst kürzlich hat das BVerfG jedoch die Verfassungsbeschwerde gegen den Solidaritätszuschlag als unzulässig verworfen. Mit einer Erstattung des Solidaritätszuschlags für die Jahre ab 2005 ist daher nicht mehr zu rechnen, auch wenn Ihr Einkommensteuerbescheid einen entsprechenden Vorläufigkeitsvermerk in diesem Punkt enthalten sollte.

Zinserträge von Gesellschaftern

Pflichtveranlagung zur Einkommensteuer

Wegen drohenden Missbrauchs des im Einzelfall günstigeren Abgeltungsteuersatzes wurden mehrere Fälle gesetzlich geregelt, in denen die Abgeltungsteuer nicht angewendet wird. Die Kapitaleinkünfte sind dann in der Einkommensteuererklärung anzugeben 39

ben und werden mit dem individuellen Steuersatz besteuert (**Pflichtveranlagung zur Einkommensteuer**). Insofern existiert kein Wahlrecht. Das gilt z.B. bei Darlehensverträgen zwischen nahen Angehörigen, aber auch für Gesellschafter, die zu mindestens 10 % an einer Kapitalgesellschaft beteiligt sind, und der Gesellschaft ein Darlehen gewähren. Dabei werden nicht nur Darlehen erfasst, die der Gesellschafter selbst an die Kapitalgesellschaft begeben hat, sondern auch Darlehen, die nahestehende Personen (z.B. Ehefrau und Kinder) der Gesellschaft gewähren. Gleiches gilt auch für Zinsen, die mit Gutschrift auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafters als zugeflossen gelten.

Günstigerprüfung

Angabe der Kapitaleinkünfte in der Einkommensteuererklärung

- 40 Liegt Ihr persönlicher Einkommensteuer(grenz)satz unterhalb des Abgeltungsteuersatzes von 25 %, sieht das Gesetz eine Günstigerprüfung vor, damit Sie nicht durch die Abgeltungsteuer benachteiligt werden. Sie erhalten dann die im Verhältnis zu Ihrem persönlichen Einkommensteuersatz zu viel einbehaltenen Abgeltungsteuer vom Finanzamt zurück.

Hinweis: Daher bitten wir Sie, uns vorsorglich alle Belege über Ihre Kapitaleinkünfte einzureichen. Denn nur so lässt sich klären, ob die Günstigerprüfung zu einer Erstattung führt oder nicht.

VI. Tipps und Hinweise für alle Steuerzahler

Selbstanzeige

Gesetzgeber plant Verschärfungen

- 41 Mit Beschluss vom 20.05.2010 stellte der BGH klar, dass für eine strafbefreiende Selbstanzeige reiner Tisch gemacht werden muss. Teilselbstanzeigen, bei denen nur einzelne Sachverhalte nacherklärt werden, reichen künftig nicht mehr aus.

Demgegenüber erscheint auch nach der Entscheidung des BGH die sog. **gestufte Selbstanzeige** weiterhin möglich, bei der die Meldung zunächst dem Grunde nach abgegeben und mit der Ankündigung verbunden wird, konkrete Angaben unverzüglich nachzureichen und zu präzisieren. Das kommt vor allem in Betracht, wenn es zeitlich knapp und die Selbstanzeige mit einer großzügigen Schätzung verbunden wird. Der Sachverhalt muss aber auch bereits bei der gestuften Selbstanzeige so präzise dargestellt sein, dass das Finanzamt in die Lage versetzt wird, ihn selbst ohne langwierige Nachforschungen aufklären zu können. Anderenfalls handelt es sich nur um die bloße Ankündigung einer Selbstanzeige, und zwar ohne strafbefreienden Charakter.

Auf Initiative des Bundesrats soll das JStG 2010 um eine Änderung des § 371 AO erweitert werden, wonach der zuerst genannten Teilselbstanzeige keine strafbefreiende Wirkung mehr zukommt. Der neue § 371 AO soll dafür den Ausschluss der Straffreiheit nicht mehr an das Erscheinen des Prüfers, sondern zeitlich vorgeschoben an die in den Akten dokumentierte Absendung der Prüfungsanordnung knüpfen. Korrespondierend dazu soll eine Strafbefreiung künftig bereits dann ausgeschlossen sein, wenn ein Straf- oder Bußgeldverfahren eingeleitet wurde. Auf die Bekanntgabe der Einleitung soll es nicht mehr ankommen. Wenn die Prüfung der betreffenden Steuerarten und Besteuerungszeiträume abgeschlossen ist, soll eine Selbstanzeige – anders als bisher – für dieselben Zeiträume ausgeschlossen sein. Für eine Entdeckung der Tat und den daraus resultierenden Ausschluss der Selbstanzeige soll es künftig genügen, wenn die Tat nach den objektiven Umständen entdeckt worden war. Auf eine schwer nachweisbare subjektive Kenntnis des Täters von der Tatendeckung soll es nicht mehr ankommen. Neben diesen höheren Hürden für die Straffreiheit soll der Weg zur Steuerehrlichkeit auch teurer werden. Die Wirksamkeit der Selbstanzeige hängt weiterhin davon ab, dass die hinterzogene Steuer fristgerecht nachentrichtet wird. Künftig muss zur Erlangung der Straffreiheit zugleich ein Zuschlag von 5 % auf den Hinterziehungsbetrag geleistet werden. Dieser Zuschlag soll zusätzlich zu den Nachzahlungs- und Hinterziehungszinsen erhoben werden. Es bleibt abzuwarten, ob und in welchem Umfang diese Regelungen im Rahmen des JStG 2010 oder in einem anderen Gesetz tatsächlich vom Gesetzgeber umgesetzt werden.

Kindergeld

Vollzeiterwerbstätigkeit kein Ausschlusskriterium

Nach Ansicht des BFH schließt die Vollzeiterwerbstätigkeit eines volljährigen Kindes, das das 25. Lebensjahr noch nicht vollendet hat, seine Berücksichtigung als Kind, das sich in einer Übergangszeit befindet oder auf einen Ausbildungsplatz wartet, nicht aus. Mit dieser Entscheidung hat der BFH ausdrücklich seine bis dahin anderslautende Rechtsprechung aufgegeben. Entscheidend ist allein, ob die Einkünfte des Kindes die geltenden Grenzbeträge unterschreiten oder nicht. Dabei kommt es weder auf die Herkunft der Einkünfte des Kindes an noch darauf, in welchen Monaten innerhalb eines Berücksichtigungszeitraums sie zugeflossen sind.

Hinweis: In noch offenen Fällen können Sie sich daher auf diese günstige Rechtsprechung berufen, sofern sie zur Berücksichtigung Ihres Kindes führt.

Wiedereingeführte Entfernungspauschale

Volljährige Kinder werden bekanntlich nur dann berücksichtigt, wenn ihre Einkünfte und Bezüge den Grenzbetrag von 8.004 € nicht übersteigen. Nun wer-

den Aufwendungen des Kindes für seine Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte bei der Ermittlung des Grenzbetrags ab 2007 wieder ab dem ersten Entfernungskilometer berücksichtigt. Auch können die Entfernungspauschale übersteigende Aufwendungen, die durch Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel entstehen, sowie Unfallkosten zusätzlich als außergewöhnliche Kosten abgezogen werden.

Hinweis: Sofern volljährige Kinder durch den Ansatz der Pauschale ab dem ersten Kilometer und/oder andere Aufwendungen nun erneut unter die schädliche Einkommensgrenze rutschen, erhalten die Eltern – ggf. rückwirkend ab 2007 – wieder Kindergeld. Dazu ist bei bisher vorläufigen Ablehnungen innerhalb der Festsetzungsfrist ein Antrag bei der Familienkasse zu stellen. Die Frist für die Kindergeldfestsetzung endet frühestens mit Ablauf des 31.12.2011.

Zinsen aus Steuererstattungen

Keine Steuerpflicht

- 43 Nachzahlungszinsen, die mit der Einkommensteuer gezahlt werden, gehören zu den nichtabziehbaren Ausgaben. Korrespondierend dazu werden nach der geänderten Rechtsansicht des BFH Erstattungszinsen nicht besteuert, wenn sie auf Steuern entfallen, die (einkommen)steuerlich nichtabziehbar sind. Erstattungszinsen teilen als steuerliche Nebenleistungen das Schicksal der Hauptforderung, also der Steuer, wegen der sie erstattet werden. Ist die Steuer – wie die Einkommensteuer – steuerrechtlich nicht abzugsfähig, gilt das auch für die Erstattungszinsen.

Hinweis: Es müssen alle noch offenen Veranlagungen daraufhin überprüft werden, inwieweit in ihnen Erstattungszinsen aufgrund der geänderten BFH-Rechtsprechung nunmehr zu Unrecht besteuert wurden. Unter Verweis auf die Entscheidung des BFH ist eine Änderung der Bescheide zu beantragen.

Eingetragene Lebenspartnerschaften

Ungleichbehandlung bei der Erbschaftsteuer verfassungswidrig

- 44 Die Ungleichbehandlung von Ehe und eingetragener Lebenspartnerschaft im Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz in der bis zum 31.12.2008 geltenden Fassung ist mit dem Grundgesetz unvereinbar. Das hat das BVerfG entschieden und den Gesetzgeber verpflichtet, bis zum 31.12.2010 eine Neuregelung zu treffen, um Gleichheitsverstöße zu beseitigen.

Neues Erbschaftsteuerrecht

- 45 **Verfassungsbeschwerden anhängig**

Gegen das seit dem 01.01.2009 geltende Erbschaftsteuergesetz sind bereits Verfassungsbeschwerden vor dem BVerfG anhängig sowie ein Vorlageverfahren vor dem BFH. Der BFH hat zwar eine Aussetzung der Vollziehung der Erbschaftsteuerbescheide

bis zur Entscheidung des BVerfG abgelehnt, da erfahrungsgemäß nur mit einer Übergangsfrist für die Zukunft zu rechnen sei. Dies hindert aber nicht daran, Einspruch gegen die unter dem neuen Recht ergehenden Erbschaftsteuerbescheide einzulegen. In dessen Begründung kann auf die anhängigen Verfahren verwiesen werden mit der Folge, dass das Finanzamt die Entscheidung des BVerfG abwarten muss und Sie eventuell von einem günstigen Verfahrensausgang profitieren können.

Außergewöhnliche Belastungen

Unterhaltsaufwendungen an im Ausland lebende Angehörige

Der BFH hat entschieden, dass bei Unterhaltszahlungen an den im Ausland lebenden Ehegatten weder die Bedürftigkeit noch die Erwerbsohliegenheit des Ehegatten zu prüfen sind. Anders als der Verwandtenunterhalt wird der Ehegattenunterhalt zivilrechtlich auch jenseits der Bedürftigkeit geschuldet. Der haushaltsführende Ehegatte ist nicht verpflichtet, zunächst seine Arbeitskraft einzusetzen. Das Urteil steht im Gegensatz zu dem kurz zuvor zu diesem Thema ergangenen Schreiben der Finanzverwaltung, die auch beim Ehegatten die Erfüllung der Erwerbsohliegenheit verlangt. Damit werden die Verwaltungsgrundsätze unmittelbar nach ihrem Ergehen durch die BFH-Rechtsprechung wieder modifiziert. 46

Beteiligung an ausländischen Gesellschaften

Anzeigepflichten

Die Meldepflichten bei Auslandsbeteiligungen (z.B. an Fondsgesellschaften) sind weitgehend unbekannt. Bürger mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in Deutschland bzw. Kapitalgesellschaften mit Geschäftsleitung oder Sitz in Deutschland müssen dem zuständigen Finanzamt auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck folgendes anzeigen: 47

1. die Gründung und den Erwerb von Betrieben und Betriebsstätten im Ausland,
2. die Beteiligung an ausländischen Personengesellschaften, deren Aufgabe oder Änderung,
3. den Erwerb von Beteiligungen an einer Kapitalgesellschaft im Ausland, wenn damit unmittelbar eine Beteiligung von mindestens 10 % oder mittelbar eine Beteiligung von mindestens 25 % am Kapital oder am Vermögen der Gesellschaft erreicht wird oder wenn die Summe der Anschaffungskosten aller Beteiligungen mehr als 150.000 € beträgt.

Die Mitteilungen sind innerhalb eines Monats nach dem meldepflichtigen Ereignis abzugeben. Wer vorsätzlich oder leichtfertig seiner Anzeigepflicht nicht, nur unvollständig oder nicht rechtzeitig nachkommt, begeht eine Ordnungswidrigkeit, die mit einer Geldbuße bis zu 5.000 € geahndet werden kann.

Alle Informationen nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr.
Diese Information ersetzt nicht die individuelle Beratung!

Rechtsstand: 08.10.2010, 2. Auflage