

Arbeitskreis für Steuerberater/innen

Aktuelles Steuerrecht Januar/Februar 2008

Referent: Steuerberater Diplom-Finanzwirt Michael Blenkers, Moers

Freizeichnung

Seminar- und Broschüreninhalt sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Wegen der Dynamik der Rechtsgebiete, wegen der Vielzahl letztinstanzlich nicht entschiedener Einzelfragen und wegen des Fehlens bzw. der Unvollständigkeit bundeseinheitlicher Verwaltungsanweisungen kann weder vom Seminarveranstalter noch vom jeweiligen Referenten noch vom Verfasser der Seminarbroschüre irgendeine Haftung übernommen werden.

Das Copyright dieser Seminarbroschüre liegt bei Michael Blenkers und wird durch Teilnahme am Seminar nicht übertragen oder aufgegeben.

Inhaltsverzeichnis

1 Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen nach JStG 2008 1

1.1 Gesetzestext 1
 1.2 Ausgangslage 3
 1.3 Kritik an der gesetzlichen Neuregelung 5
 1.4 Vermögensübergabe gegen wiederkehrende Leistungen 6
 1.5 Voraussetzungen der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen nach dem III Rentenerlaß 8
 1.6 Begünstigte ertragbringende Wirtschaftseinheit 9
 1.7 Gestaltungsüberlegungen 12

2 Aktuelles Einkommensteuerrecht..... 15

2.1 Betriebsübertragung gegen Rentenverpflichtung zu Gunsten Angehöriger..... 15
 2.2 Kaufoption auf Aktien begründet kein wirtschaftliches Eigentum 16
 2.3 "Drei-Objekt-Grenze" 17
 2.4 Gewinnerzielungsabsicht bei dauerhaft negativen Mieteinkünften 19
 2.5 Nicht durch ausgleichsfähige Verluste verbrauchte Einlagen führen zu Korrekturposten 20
 2.6 Zinsen aus Lebensversicherungen bei steuerschädlicher Darlehensverwendung 23
 2.7 Übernahme von Beiträgen zur Berufshaftpflichtversicherung als Arbeitslohn 25
 2.8 Abzugsgrenzen für Werbungskosten bei doppelter Haushaltsführung 25
 2.9 Keine Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG) durch Flucht..... 26
 2.10 Nachentrichtung der Arbeitnehmeranteile an Sozialversicherungsbeiträgen 27
 2.11 Umsatzsteuer-Vorauszahlung ist regelmäßig wiederkehrende Ausgabe 28
 2.12 Schulgeldzahlungen an Schweizer Internat 29
 2.13 Keine zwingende gewerbliche Tätigkeit von day-Tradern..... 29
 2.14 Liebhaberei bei Vermietung eines aufwändig sanierten Hauses 30
 2.15 Gesonderte Feststellung der Steuerpflicht von Zinsen aus KapitalLV 30
 2.16 Ermittlung des Gewinns aus privaten Veräußerungsgeschäften 31
 2.17 Kosten für Arbeitszimmer im eigenen Mehrfamilienhaus unbeschränkt abziehbar 31
 2.18 Prämie für Betriebsunterbrechungsversicherung keine Betriebsausgabe 32
 2.19 Steuerbare Einkünfte aus Erfindung 32
 2.20 Pendlerpauschale: Aussetzung der Vollziehung..... 33
 2.21 Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 35 EStG 33

2.22	Erwerb von Kfz vom Arbeitgeber, Ermittlung des geldwerten Vorteils.....	34
2.23	Arbeitslohn bei Fort- und Weiterbildungsleistungen des Arbeitgebers	35
2.24	Praxisveräußerung unter Fortführung der Tätigkeit in geringem Umfang.....	36
3	Aktuelles zur Betriebsprüfung.....	37
3.1	Schätzung bei Betrieb mit PC-Kasse nach Zeitreihe und 30/70 Methode	37
3.2	Datenzugriff der Finanzverwaltung gemäß § 147 Abs. 6 AO.....	40
4	Aktuelles zum Bilanzsteuerrecht	41
4.1	Aktivierung eines "Vertreterrechts" als entgeltlich erworbenes immaterielles WG	41
4.2	Das "Vertreterrecht" eines Handelsvertreters	42
4.3	Ansparabschreibung für „Restbetrieb“ einer Steuerberaterpraxis.....	43
4.4	Bilanzberichtigung im Rahmen einer Betriebsprüfung	45
4.5	BMF klärt Zweifelsfragen zur Ansparabschreibung	46
4.6	Versicherungsvertreter, Provision, Rückstellung für Betreuungsaufwand	47
4.7	Eckpunkte der Reform des Bilanzrechts	48
4.8	Einreichung der Jahresabschlüsse beim elektronischen Bundesanzeiger	49
5	Aktuelles zu Personengesellschaften	50
5.1	Abfärberegulung bei Beteiligung an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft.....	50
6	Neues Reisekostenrecht nach den Lohnsteuer-Richtlinien 2008	52
6.1	Reisekostenrecht im Überblick: Abgrenzungsschaubild.....	52
6.2	Einleitung	53
6.3	Die Neuregelung im Einzelnen	54
6.4	Zusammenfassung	75
6.5	Gegenüberstellung LStR Entwurf 2008 zu LStR 2005.....	76

1 Vermögensübergabe gegen (private) Versorgungsleistungen nach dem JStG 2008

Das Jahressteuergesetz 2008 (JStG 2008) ist in zweiter und dritter Lesung vom Deutschen Bundestag am 08.11.2007 i.d.F. der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses (vgl. BT-Drucks. 16/6981 v. 07.11.2007, dazu Bericht des Finanzausschusses BT-Drucks. 16/7036 v. 08.11.2007) verabschiedet worden. Der Gesetzesbeschluss des Deutschen Bundestages liegt als BR-Drucks. 747/07 v. 09.11.2007 vor. Nachdem der Bundesrat am 30.11.2007 zugestimmt hat, wird das Gesetz im Dezember 2007 ausgefertigt werden.

Das Gesetz sieht u. a. eine Einschränkung des Rechtsinstituts der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen vor. Insbesondere soll der Sonderausgabenabzug für die Übertragung von Grundvermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften (unter 50 % Anteil) wegfallen (vgl. hierzu Spiegelberger, DStR 2007, 1277).

1.1 Gesetzestext in der Fassung des Gesetzesbeschluss des Deutschen Bundestages

§ 10 EStG

(1) Sonderausgaben sind die folgenden Aufwendungen, wenn sie weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind oder wie Betriebsausgaben oder Werbungskosten behandelt werden:

Nr. 1 a. auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende, lebenslange und wiederkehrende Versorgungsleistungen, die nicht mit Einkünften im wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, die bei der Veranlagung außer Betracht bleiben, wenn der Empfänger unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist.

Dies gilt nur für

- a) Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit der Übertragung eines Mitunternehmeranteils an einer Personengesellschaft, die eine Tätigkeit im Sinne der §§ 13, 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder des § 18 Abs. 1 ausübt,
- b) Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit der Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs, sowie
- c) Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit der Übertragung eines mindestens fünfzig Prozent betragenden Anteils an einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, wenn der Übergeber als Geschäftsführer tätig war und der Übernehmer diese Tätigkeit nach der Übertragung übernimmt.

Satz 2 gilt auch für den Teil der Versorgungsleistungen, der auf den Wohnteil eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft entfällt;

Nr. 1 b. Leistungen auf Grund eines schuldrechtlichen Versorgungsausgleichs, soweit die ihnen zu Grunde liegenden Einnahmen beim Ausgleichsverpflichteten der Besteuerung unterliegen.

Anwendungsregelung: § 52 Absatz 23e EStG

(23e) § 10 Abs. 1 Nr. 1a in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ... [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Seitenzahl der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes]) ist auf alle Versorgungsleistungen anzuwenden, die auf nach dem 31. Dezember 2007 vereinbarten Vermögensübertragungen beruhen. Für Versorgungsleistungen, die auf vor dem 1. Januar 2008 vereinbarten Vermögensübertragungen beruhen, gilt dies nur, wenn das übertragene Vermögen nur

deshalb einen ausreichenden Ertrag bringt. weil ersparte Aufwendungen mit Ausnahme des Nutzungsvorteils eines zu eigenen Zwecken vom Vermögensübernehmer genutzten Grundstücks zu den Erträgen des Vermögens gerechnet werden.

Begründung aus dem Gesetzesentwurf:

Hauptanwendungsfall des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG sind Vermögensübergaben gegen Versorgungsleistungen im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge. Die Vermögensübergabe wird in diesen Fällen unter bestimmten Voraussetzungen als ein Vorgang des Familien- und Erbrechts angesehen, der in der Regel unentgeltlich erfolgt. Im Grundfall der Vermögensübergabe übertragen die Eltern zu Lebzeiten einen Betrieb auf ihre Kinder. Die Kinder verpflichten sich im Gegenzug, eine monatliche Geldrente zu leisten, die sich am Versorgungsbedürfnis der Eltern orientiert. Daher sind die beiderseitigen Leistungen in der Regel nicht nach kaufmännischen Gesichtspunkten ausgewogen. Die Versorgungsleistungen können jedoch von den Kindern nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG als Sonderausgaben abgezogen werden und sind bei den Eltern als sonstige Einkünfte zu versteuern, wenn das übertragene Vermögen ausreichende Erträge abwirft. Diese Regelung erleichtert die Übergabe von Betrieben an die nächste Generation. Gegenstand einer unentgeltlichen Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen kann nach der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes aber auch die Übertragung von Geldvermögen, Wertpapieren, typisch stillen Beteiligungen und selbst genutztem Wohneigentum sein (vgl. BFH GrS 1/00 vom 12. Mai 2003, BStBl II 2004 S. 95). Dies ermöglicht Steuergestaltungen, die die Grenzen des historisch überkommenen Rechtsinstituts überschreiten und im Ergebnis den seit 1974 grundsätzlich gesetzlich ausgeschlossenen privaten Schuldzinsenabzug wieder zulassen und dazu führen, dass, entgegen den Abzugsverboten nach § 12 Nr. 1 und 2 EStG, Unterhaltszahlungen von Kindern an ihre Eltern aus dem einzigen Grund steuerlich abziehbar werden, dass die Eltern in der Lage sind, ihren Kindern Vermögen zu übertragen.

Mit der gesetzlichen Änderung des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG wird das Rechtsinstitut auf seinen Kernbereich, die Übertragung von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, Gewerbebetrieben und von Betriebsvermögen Selbständiger in der Rechtsform des Einzelunternehmens oder der Personengesellschaft zurückgeführt. Hierdurch soll die Regelung zielgenauer als die bisherige wirken und Mitnahmeeffekte sowie missbräuchliche Gestaltungen verhindern. Dabei soll sie der Erhaltung und Sicherung von Unternehmen als Garanten von Arbeitsplätzen, als Stätten des produktiven Wachstums und in ihrer gesellschaftlichen Funktion als Ort beruflicher und sozialer Qualifikation dienen. Insbesondere im Bereich der Land- und Forstwirtschaft und der familiär geführten Betriebe / Praxen stellt das Rechtsinstitut eine Möglichkeit dar, der nachfolgenden Generation unter Vorwegnahme des Erbfalls und ohne Aufdeckung der stillen Reserven des Betriebsvermögens das Nachrücken in eine die Existenz wenigstens teilweise sichernde Wirtschaftseinheit zu ermöglichen und damit gleichzeitig die Versorgung des Übergebers aus dem übernommenen Vermögen zumindest zu einem Teil zu sichern und die im Unternehmen vorhandenen Arbeitsplätze zu erhalten.

Dem Gesichtspunkt der Sicherung von Arbeitsplätzen kommt hingegen typischerweise keine Bedeutung zu, soweit zum Beispiel Grundvermögen oder Wertpapiervermögen, aus dem Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG) oder Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) fließen, im Wege der vorweggenommenen Erbfolge vom Vermögensübergeber auf den Vermögensübernehmer übertragen werden. Diese Einkünfte wurden durch den Vermögensübergeber regelmäßig ohne die Beschäftigung von Arbeitnehmern erwirtschaftet.

Des Weiteren ist anders als bei Grundvermögen und bei Wertpapiervermögen im Sinne einer reinen Kapitalanlage der Bewirtschaftungsaufwand bei Betrieben im Regelfall erheblich größer, so dass der Vermögensübergeber im Alter ein verstärktes Interesse daran haben dürfte, nicht mehr selbst wirtschaften zu müssen. Außerdem weist Betriebsvermögen regelmäßig eine nur eingeschränkte Fungibilität auf, eine Übertragung in mehreren Einzelschritten ist zumeist ausgeschlossen. Da Betriebe zudem häufig die einzige Existenzgrundlage – zumindest die Haupteinkunftsquelle – des Vermögensübergebers sind, erscheint in diesem Zusammenhang die Beibehaltung einer Regelung erforderlich, die einerseits die zukünftige Versorgung des Vermögensübergebers absichert, andererseits den Fortbestand des Unternehmens - z. B. durch die Verhinderung der Aufdeckung von stillen Reserven - nicht gefährdet.

Beim Grundbesitz und beim Wertpapiervermögen besteht hingegen eher die Möglichkeit, das Vermögen in Teilschritten auf die nachfolgende Generation zu übertragen und sich weiterhin das Vermögen zurückzubehalten, das zum Lebensunterhalt noch erforderlich ist.

Vor diesem Hintergrund ist es folgerichtig, die Übertragung derartiger Wirtschaftseinheiten für neu abgeschlossene Verträge künftig nicht mehr in den Geltungsbereich des Rechtsinstituts der unentgeltlichen Vermögensübergabe einzubeziehen und für sog. Altverträge eine zeitlich begrenzte Übergangsregelung zu schaffen.

Die Neuregelung nimmt eine Anregung des Bundesrechnungshofes und des Rechnungsprüfungsausschusses des Deutschen Bundestages auf. Der Sonderausgabenabzug von Versorgungsleistungen durch den Verpflichteten auf Grund der Neuregelung des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG führt weiterhin zur Besteuerung dieser Leistungen beim Empfänger gemäß § 22 EStG nach Maßgabe des Korrespondenzprinzips. Aus Gründen der Klarstellung wird dies in § 22 Nr. 1b EStG nunmehr ausdrücklich geregelt. Da die Besteuerung auf Grund des § 22 EStG nur bei unbeschränkt Einkommensteuerpflichtigen erfolgen kann, wird der Sonderausgabenabzug davon abhängig gemacht, dass der Empfänger unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist. Diese Einschränkung wird durch die Einfügung von § 1a Abs. 1 Nr. 1a EStG (Artikel 1 Nr. 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb) europarechtskonform ausgestaltet.

Aus Vereinfachungsgründen wird überdies auf die bisherige Unterscheidung zwischen Renten und dauernden Lasten verzichtet, so dass künftig die Versorgungsleistungen in vollem Umfang als Sonderausgaben abgezogen werden können und vom Empfänger der Leistung zu versteuern sind. Dadurch kann auf die bei Leibrenten bislang erforderliche Ermittlung des Ertragsanteils verzichtet werden.

Die nachfolgenden Ausführungen geben einige erste, insbesondere einkommensteuerrechtliche Gestaltungsüberlegungen im Hinblick auf die veränderten Rahmenbedingungen.

1.2 Ausgangslage

Vermögensübertragungen gegen Versorgungsleistungen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge gehören in der Beratungspraxis zum täglichen Geschäft. Gleichwohl gestaltet sich die Beratung häufig schwierig, da hierfür keine ausreichend klaren und verlässlichen steuerlichen Rahmendaten existieren. Die Steuerpflichtigen und ihre Berater, aber auch die Finanzgerichte und die Finanzverwaltung tun sich mit der Entwicklung des Rechtsinstituts schwer. Insgesamt ist die Tatbestandbildung äußerst komplex.

1.2.1 Rechtsprechung der Gerichte

Die Rechtsprechung der Finanzgerichte und des BFH hat das Rechtsinstitut über Jahre hinweg entwickelt. Sie müht sich weiterhin (z. B. BFH v. 14. 12. 2004, IX R 23/02, DStRE 2005, 383; BFH v. 1. 3. 2005, X R 45/03, DStR 2005; BFH v. 26.7.2006, X R 1/04, ZEV2006, 562, FG Düsseldorf vom 12. 10. 2005, 7 K 6939/04 E, DStRE 2007, 1088, Rev. eingel., Az. BFH: X R 38/06) um die Klärung der Tatbestandsvoraussetzungen einer steuerlich privilegierten privaten Versorgungsrente. Diese setzt u. a. voraus, dass der Übernehmer eine ertragbringende existenzsichernde Wirtschaftseinheit zur Weiterführung erhält, aus der die aufgrund der Übergabvereinbarung entstehenden Verpflichtungen erbracht werden können.

Die vorstehenden streitgegenständlichen Sachverhalte und die zur Klärung der Frage, ob das Tatbestandsmerkmal "ertragbringende Wirtschaftseinheit" verwirklicht ist, notwendige Argumentationslinie ist ein Beispiel dafür, dass die Verästelung ein Ausmaß angenommen

hat, die das ganze Institut außerhalb von Standardfällen für die Praxis kaum mehr handhabbar machen.

1.2.2 Finanzverwaltung

Diese Problematik gilt jedoch auch für die Finanzverwaltung. Sie bearbeitet laut Aussage des Bundesrechnungshofs 90 % der überprüften Fälle fehlerhaft (vgl. Risthaus, DB 2007, 240). Aus diesem Grund hat der Bundesrechnungshofs die Abschaffung der Regelung zum Sonderausgabenabzug von dauernden Lasten gefordert, ggf. die Einschränkung auf den Bereich der Land- und Forstwirtschaft.

Ferner arbeitet die Finanzverwaltung mit Nichtanwendungserlassen: So wird z.B. die Rechtsprechung des BFH (BFH v. 1. 3.2005, X R 45/0, DStR 2005, 1174), der zufolge Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit Geldschenkungen als dauernde Last nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG absetzbar sind, wenn der Beschenkte damit Schulden seines existenzsichernden ertragbringenden Vermögens tilgt, über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht angewendet (BMF v. 19.1. 2007, IV C 8-S 2255 -2/07, DStR2007, 534).

1.2.3 Gesetzgeber

Das Jahressteuergesetz 2008 (JStG 2008) ist nun verabschiedet worden. Nachdem der Bundesrat am 30.11.2007 zugestimmt hat, ist das Gesetz im Dezember 2007 ausgefertigt worden.

Nach dem JStG 2008 sind folgende neue Regelungen für den Bereich der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen verabschiedet worden:

Nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG sind nur noch Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit der Übertragung

- eines Anteils an einer Mitunternehmerschaft, die eine Tätigkeit i. S. der § 13, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 18 Abs. 1 EStG ausübt (nicht begünstigt sind danach gewerblich geprägte Personengesellschaften i. S. von § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG),
- mit der Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs sowie
- mit der Übertragung eines mindestens 50 % betragenden Anteils an einer GmbH, wenn der Übergeber als Geschäftsführer tätig war und der Übernehmer diese Tätigkeit übernimmt,

als Sonderausgaben abzugsfähig. Beim Empfänger sind nach § 22 Nr. 1b EStG Einkünfte aus Versorgungsleistungen nur insoweit steuerpflichtig, als sie beim Zahlungsverpflichteten nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG im Rahmen der Sonderausgaben abgezogen werden können.

Die Neuregelung gilt nach § 52 Abs. 23e Satz 1 EStG für alle Versorgungsleistungen, die auf Vermögensübertragungen beruhen, welche nach dem 31.12.2007 vereinbart werden. Für Versorgungsleistungen, die auf Vermögensübertragungen beruhen, die vor dem 01.01.2008 vereinbart wurden, gilt das bisherige Recht weiter, es sei denn, das übertragene Vermögen bringt nur deshalb einen ausreichenden Ertrag, weil ersparte Aufwendungen mit Ausnahme des Nutzungsvorteils eines zu eigenen Zwecken vom Vermögensübernehmer genutzt

Grundstücks zu den Erträgen des Vermögens gerechnet werden, vgl. § 52 Abs. 23e Satz 2 EStG.

Die Abzugsfähigkeit der Versorgungsleistungen als Sonderausgabe gilt auch für den Teil der Versorgungsleistung, der auf den Wohnteil eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft entfällt. Im Entwurf des JStG 2008 kritisierte der Deutsche Bauernverband (DBV) insbesondere die angestrebte Einschränkung von Vermögensübergaben gegen Versorgungsleistungen. Dadurch würde die Generationenfolge in der Land- und Forstwirtschaft erheblich erschwert, erklärte der DBV in einer Stellungnahme. Der DBV kritisierte, dass durch einen generellen Missbrauchsverdacht die Traditionen land- und forstwirtschaftlicher Betriebe völlig außer acht gelassen würden. "Landwirtschaftliche Hofübergaben gegen Versorgungsleistungen seien kein missbräuchliches Steuersparmodell, sondern eine seit Jahrhunderten übliche Praxis.

Bei der Hofübergabe gegen Versorgungsleistungen übertragen die Hofübergeber zu Lebzeiten den Betrieb auf die Hofübernehmer, die sich im Gegenzug verpflichten, eine am Versorgungsbedürfnis der Hofübergeber orientierte monatliche Geldrente zu leisten. Diese Versorgungsleistung kann von den Hofübernehmern steuerlich geltend gemacht werden und wird bei den Hofübergebern als Einkünfte versteuert. Bei diesem für die Landwirtschaft typischen Übergabevorgang sollten laut Gesetzentwurf künftig nur noch die im Zusammenhang mit Betriebsvermögen stehenden Versorgungsleistungen für den Übernehmer abziehbar sein. In der Landwirtschaft besteht jedoch die Besonderheit, dass bei jeder Hofübergabe zwingend das Betriebsleiter- und das Altenteilerwohnhaus, die steuerlich dem Privatvermögen zuzurechnen sind, mit übergeben werden müssen. Die Verbindung von Wohn- und Wirtschaftsteil ist typisch für landwirtschaftliche Betriebe. Mit der angestrebten Aufteilung der Versorgungsleistungen in abziehbare und nichtabziehbare Teile würde der einheitliche Vorgang der Hofübergabe künstlich aufgespalten und erheblich verkompliziert. Diesen Bedenken ist der Gesetzgeber gefolgt. In der endgültigen Gesetzesfassung wird durch den § 10 Nr. 1a S. 3 EStG klargestellt, dass die Übertragung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes incl. Wohnteil gegen Versorgungsleistungen auch für den Teil der Versorgungsleistungen, der auf den Wohnteil eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft entfällt, gilt.

1.3 Kritik an der gesetzlichen Neuregelung

Das JStG 2008 arbeitet Einzelmaßnahmen ab, die "aus steuerfachlicher Sicht erforderlich" sind. Bürger, Unternehmen und Verwaltung sollen entlastet werden (JStG, Teil A). Als Lösung soll unter anderem die steuerliche Begünstigung der Unternehmensübergabe gegen Versorgungsleistungen eine "zielgenaue Regelung" erhalten (JStG, Teil B, 6. Spiegelstrich). Spiegelberger (DStR 2007, 1277) forderte, die alte Fassung des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG i.S. der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes beizubehalten.

Der Neuregelung fehle die innere Rechtfertigung. Das Rechtsinstitut habe durch die Beschlüsse des Großen Senats vom 5. 7. 1990 (GrS 4-6/89, DStR 1990, 666) und vom 12. 5. 2003 (BFH v. 1. 3. 2005 (a.a.O.)) klare Tatbestandsmerkmale erhalten, die durch den III. Rentenerlass vom 16. 9. 2004 (IV C 3-S 2255 -354/04, DStR 2004, 1696) mit seinen 76 Textziffern umgesetzt worden seien.

Spiegelberger geht von der Verfassungswidrigkeit der Neuregelung aus. Die Ansicht Spiegelbergers, dass für die Einschränkung des Rechtsinstituts auf betriebliche Einkünfte kein

sachlicher Grund besteht, kann m.E. gefolgt werden: Die Beschränkung ist inhaltlich und steuersystematisch fragwürdig. Nicht in vollem Umfang gefolgt werden kann der Ansicht hinsichtlich der Handhabbarkeit des Rechtsinstituts. Probleme mit der Umsetzung in der Praxis sind zwar im Steuerrecht der Regelfall. Der III. Rentenerlass des BMF blieb aber (leider) hinter der Entscheidung des Großen Senats zurück. Dort wo er Lücken, die der Große Senat gelassen hat, schließt, führt dies jedoch nicht zu der erhofften Klarheit und Rechtssicherheit (Schwenke, DStR 2004, 1679). Wenngleich man diese Einschränkung bedauern mag, wird man sich in der Praxis auf die geänderte Beurteilung einstellen müssen.

1.4 Vermögensübergabe gegen wiederkehrende Leistungen

Für die Übergabe gegen wiederkehrende Leistungen gelten zurzeit folgende einkommensteuerliche Grundsätze

Wiederkehrende Leistungen im Zusammenhang mit einer Vermögensübertragung		
Versorgungsleistungen	Leistungen mit Gegenleistungscharakter	Unterhaltsleistungen
Verpflichteter: § 10 Abs. 1 Nr. 1a Berechtigter: § 22 Nr. 1 EStG	Ganz oder teilweise entgeltlicher Erwerb bzw. Veräußerung	Verpflichteter: § 12 Nr. 2, jedoch § 33 EStG möglich Berechtigter: Keine Besteuerung
§11d EStDV § 6 Abs. 3 EStG	§11d EStDV § 6 Abs. 3 EStG/ § 16 EStG	§11d EStDV

Einkommensteuerlich können somit je nach Zielsetzung

(1) des Übergebers

- weiterhin Einkünfte: dann Vorbehaltsnießbrauch;
- Geldzahlungen: dann wiederkehrende Leistungen mit Gegenleistungs- oder Versorgungscharakter bzw.

(2) des Übernehmers .

- Anschaffungskosten
- oder Sonderausgaben

u. a. die vorstehenden Gestaltungen "gewählt" werden. Das Rechtsinstitut der Vermögensübergabe wirkt sich hierbei neben der Unentgeltlichkeit im Rahmen des Progressionsunterschieds zwischen Vermögensübergeber und Vermögensübernehmer steuerlich aus. Denn mit dem Abzug beim Vermögensübernehmer ist zwangsläufig die

Besteuerung der entsprechenden Beträge beim Vermögensübergeber verbunden. Doch weil in aller Regel das zu versteuernde Einkommen des Übergebers niedriger ist als das des Übernehmers, ist unter Anwendung des progressiven Steuertarifs die zusätzliche Steuerbelastung des Übergebers kleiner als die Ersparnis des Übernehmers. Der Gesetzgeber ordnet Alterseinkünfte durch die Reform des Alterseinkünftegesetzes in Zukunft weitestgehend der nachgelagerten Besteuerung zu. Die Progression des Vermögensübergebers wird sich tendenziell erhöhen. Damit nimmt der Steuervorteil der unentgeltlichen Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen, worauf Risthaus (DB 2007, 240, 248) zu Recht hinweist, ab. Umgekehrt belastet aber auch nur die etwaige Progressionsdifferenz den Fiskus.

Beispiel 1:

Vater V (67 Jahre) überträgt Sohn S ein gewerbliches Unternehmen (Buchwert 100.000 €; Teilwert 1 Mio €; jährlicher Ertrag 100.000 €). Im Übergabevertrag verpflichtet sich S gegenüber V zu lebenslänglichen und nach § 323 ZPO abänderbaren Versorgungsleistungen in Höhe von monatlich 4 000 €, jährlich mithin in Höhe von 48.000 €.

S begehrt den Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG in Höhe des Nominalwerts (48.000 €), d. h. als dauernde Last; spiegelbildlich soll V die erhaltenen Versorgungsleistungen als sonstige Einkünfte (§ 22 Nr. 1 EStG) versteuern.

Lösung:

Es handelt sich um eine Vermögensübergabe gegen private Versorgungsleistungen. Private Versorgungsleistungen sind von betrieblichen Versorgungsleistungen und betrieblichen Veräußerungsrenten abzugrenzen. Betriebliche Versorgungsleistungen liegen nur ausnahmsweise vor, wenn die Rente aus betrieblichen Gründen als Gegenleistung für die früher im Betrieb geleisteten Dienste erbracht werden (vgl. BFH v. 20. 12. 1988 - VIII R 121/83, BStBl 1989 II S. 585; v. 13. 6. 1994 - X B 182/93, BFH/NV 1995 S. 105). Bei Betriebsübertragungen zwischen nahen Angehörigen spricht eine widerlegbare Vermutung für eine private Versorgungsrente (BFH v. 9. 10. 1985 - I R 149/82, BStBl 1986 II S. 51; v. 29. 1. 1992 - X R 193/87, BStBl 1992 II S. 465). Die Annahme einer privaten Versorgungsleistung bedeutet:

S erwirbt den Betrieb unentgeltlich und führt die Buchwerte des V fort (§ 6 Abs. 3 EStG);

V überträgt demgemäß unentgeltlich und erzielt keinen Veräußerungsgewinn;

S zieht die Versorgungsleistungen in voller Höhe als dauernde Last ab;

V hat diese in entsprechender Höhe als sonstige Einkünfte § 22 EStG zu versteuern.

Beispiel 2:

Wie Beispiel 1, S leistet jedoch zur „Versorgung des V,“ eine Einmalzahlung in Höhe von 400.000 €. Dies entspricht (gerundet) dem Barwert der monatlichen Versorgungsleistungen im Beispiel 1, da V im Zeitpunkt der Vermögensübergabe 67 Jahre alt ist (Vervielfältiger: 8,422 [vgl. Anlage 9 zum BewG] x 48.000 € = ca. 400.000 €).

Lösung:

Da das Abstandsgeld (400.000 €) den Buchwert des übergebenen Betriebs (100.000 €) überschreitet (vgl. zu dieser sog. Einheitstheorie BFH v. 11. 12. 2001 - VIII R 58/98, BStBl 2002 II S. 420) und nach dem Beschl. des Großen Senats des BFH v. 5. 7. 1990 - GrS 4-6/89 (BStBl 1990 II S. 847) im Zuge einer vorweggenommenen Erbfolgeregelung geleistete Abstandszahlungen, Gleichstellungsgelder sowie die Übernahme (privater) Verbindlichkeiten ein entgeltliches Rechtsgeschäft i. S. des Ertragsteuerrechts begründen, erzielt V einen steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn in

Höhe von 400.000 € abzüglich Buchwert 100.000 € = 300.000 €, der den Privilegien der §§ 16, 34 Abs. 3 EStG unterliegt, falls V bisher den halben Steuersatz noch nicht in Anspruch genommen hat (§ 34 Abs. 3 Satz 4 EStG). S entstehen Anschaffungskosten in Höhe von 400.000 €, die zu zusätzlichem AfA-Volumen bei den abschreibungsfähigen Wirtschaftsgütern führen. Hätte S einen Kredit aufnehmen müssen, führt dies zu einer betrieblichen Schuld, so dass auch die Finanzierungskosten als Betriebsausgaben abzuziehen sind.

Beispiel 3:

S hat ohne Hilfe seiner Eltern einen Betrieb aufgebaut. Er unterstützt seinen vermögenslosen Vater mit monatlichen Zahlungen in Höhe von 1 000 €.

Lösung:

S erbringt freiwillige Zuwendungen bzw. Zuwendungen an eine gesetzlich unterhaltsberechtignte Person, die gem. § 12 Nr. 2 EStG bei S nicht abzugsfähig sind. V hat die empfangenen Leistungen demgemäß nicht zu versteuern (§ 22 Nr. 1 Satz 2, 1. Halbsatz EStG). Man könnte meinen, dass dieses Ergebnis ungerecht sei, da S im Beispielfall 3 in seiner Leistungsfähigkeit stärker gemindert ist als im Fall des Beispiels 1, in dem er ja noch „zusätzlich„ einen Betrieb übertragen bekommen hat.

Der BFH sieht in der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen ein steuerliches Sonderrecht (vgl. i. E. Beschluss BFH GrS 4-6/89). Die steuerrechtliche Sonderstellung - im Vergleich zur Unterhaltsrente - sei darin zu sehen, dass sich der Übergeber in Gestalt von Versorgungsleistungen typischerweise Erträge seines Vermögens vorbehalte, die nunmehr allerdings vom Vermögensübergeber erwirtschaftet werden. Solcherart vorbehaltene Erträge begründeten keine Zuwendungen des Übernehmers an den Übergeber (vgl. BFH GrS 4-6/89).

Im Beispiel 2 scheitert die Annahme einer (unentgeltlichen) Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen bereits daran, dass als Gegenleistung keine wiederkehrenden Leistungen vereinbart worden sind. Bei wiederkehrenden Leistungen sind ebenfalls entgeltliche Übertragungen denkbar, wenn bei Übertragungen zwischen Angehörigen die Beteiligten Leistung und Gegenleistung nach kaufmännischen Gesichtspunkten gegeneinander abgewogen haben und subjektiv von der Gleichwertigkeit der Leistungen ausgehen durften.

1.5 Voraussetzungen der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen nach dem III Rentenerlaß

Die wesentlichen Tatbestandsmerkmale des Rechtsinstituts sind:

- unentgeltliche Vermögensübergabe,
- ertragbringende Wirtschaftseinheit, auch in Form ersparter Nettomiete, Zinsen oder durch Umschichtung in (ausreichend) ertragbringendes Reinvestitionsgut,
- gegen wiederkehrende Leistungen auf Lebenszeit des Empfängers,
- an eingeschränkten Personenkreis der Empfänger des Vermögens,
- an eingeschränkten Personenkreis der Empfänger der Versorgungsleistungen,
- bei klarer Vereinbarung und Durchführung des Versorgungsvertrags.

1.6 Begünstigte ertragbringende Wirtschaftseinheit

Gegenstand der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen ist somit u. a. eine ausreichend ertragbringende Wirtschaftseinheit (Die Finanzverwaltung verwendet diesen Begriff im III. Rentenerlass noch nicht, sondern spricht von "existenzsichernder Wirtschaftseinheit"; vgl. BMFv.16. 9. 2004, Tz. 6).

Mit der gesetzlichen Änderung des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG wird das Rechtsinstitut auf seinen Kernbereich, die Übertragung von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, Gewerbebetrieben und von Betriebsvermögen Selbständiger in der Rechtsform des Einzelunternehmens oder der Personengesellschaft sowie im Zusammenhang mit der Übertragung eines mindestens fünfzig Prozent betragenden Anteils an einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, wenn der Übergeber als Geschäftsführer tätig war und der Übernehmer diese Tätigkeit nach der Übertragung übernimmt, zurückgeführt.

1.6.1 Behandlung der Vermögensübergabe der nicht mehr begünstigten Wirtschaftseinheiten ab 1.1.2008

Das Rechtsinstitut der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen stellt unstrittig (z.B. BFH v. 12. 5. 2003, GrS 1/00, DStR 2003, 1696) einen unentgeltlichen Vorgang dar. Was für Vermögensübergaben hinsichtlich Wirtschaftseinheiten gilt; die künftig nach dem JStG 2008 nicht mehr Wirtschaftseinheiten i. S. der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen darstellen, ist ungeklärt (So auch Spiegelberger, DStR 2007, 1277, 1278; Risthaus, ZErB 2007, 314, 324).

Liegen vorrangige (Schmidt/Weber-Grellet, EStG, § 22 Rz. 78) Versorgungsleistungen nicht vor, gelten die allgemeinen Regeln des Einkommensteuerrechts:

Ist der Barwert der wiederkehrenden Leistungen mehr als doppelt so hoch wie der Wert des übertragenen Vermögens, liegen nicht steuerbare und nicht absetzbare Unterhaltsleistungen (§ 12 Nr. 2 EStG) vor. Bei Anwendung der Regeln über (teil-)entgeltliche Rechtsgeschäfte (BMF v.16. 9. 2004, Tz. 1, 50 ff.) erfolgt eine Aufteilung in einen Tilgungs- und einen Zinsanteil. Der Vermögensübergeber kann hierbei möglicherweise einen Veräußerungserlös realisieren, der bei der Übertragung von Privatvermögen zu einem Veräußerungsgewinn i. S. des § 17 bzw. § 23 EStG führen kann. Aufgrund der wiederkehrenden Zahlungsweise des Veräußerungserlöses löst die Veräußerung von Privatvermögen i. S. des § 23 EStG jedoch erst dann eine steuerliche Belastung aus, wenn der Tilgungsanteil (Kapital- oder Barwert der wiederkehrenden Leistungen) die anzurechnenden Anschaffungskosten übersteigt. Der Zinsanteil der wiederkehrenden Leistung ist von Beginn an nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 bzw. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a, bb EStG steuerpflichtig. Der Vermögensübernehmer kann die Leistungen an den Vermögensübergeber nicht mehr in vollem Umfang als Sonderausgaben steuerlich abziehen. Stattdessen hat er bei der Übertragung von Privatvermögen i. H. des Kapital- oder Barwerts Anschaffungskosten, die sich über die AfA allerdings nur dann steuerlich auswirken, wenn das entsprechende Wirtschaftsgut zur Einkunftserzielung eingesetzt wird. Der Zinsanteil ist in diesem Fall als Werbungskosten abziehbar. Andernfalls liegen nichtabziehbare Kosten der privaten Vermögenssphäre vor.

Bei der Übertragung ertraglosen Vermögens geht die Finanzverwaltung von nach § 12 Nr. 2 EStG nicht abziehbaren Unterhaltsleistungen aus (Z. B. Gemälde: BMF v. 16.9. 2004, Tz. 14; Bargeld: BMF v. 16. 9.2004, Tz.°17). Gelingt die bei Übergabe ertraglosen oder nicht

ausreichend ertragbringenden Vermögens vereinbarte Umschichtung in eine ihrer Art nach bestimmte, ausreichend ertragbringende Vermögensanlage nicht innerhalb von 3 Jahren oder erfolgt die Umschichtung innerhalb von 3 Jahren in eine ihrer Art nach bestimmte, nicht ausreichend ertragbringende Vermögensanlage, nimmt die Finanzverwaltung wiederkehrende Leistungen im Austausch mit einer Gegenleistung an (BMFv.16. 9. 2004, Tz. 16, 49).

Risthaus (DB 2007, 240, 244; ZErB2007, 314, 318) geht wohl davon aus, dass künftig die Übertragung von nicht begünstigten Einheiten zu (teil-) entgeltlichen Rechtsgeschäften führt.

Beispiel 4:

Vater V (67 Jahre) überträgt Sohn S eine vermögensverwaltend tätige GmbH & CoKG (gewerblich geprägt gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG; Buchwert 100.000 €; Teilwert 1 Mio €; jährlicher Ertrag 100.000 €). Im Übergabevertrag verpflichtet sich S gegenüber V zu lebenslänglichen und nach § 323 ZPO abänderbaren Versorgungsleistungen in Höhe von monatlich 4 000 €, jährlich mithin in Höhe von 48.000 €.

S begehrt den Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG in Höhe des Nominalwerts (48.000 €), d. h. als dauernde Last; spiegelbildlich soll V die erhaltenen Versorgungsleistungen als sonstige Einkünfte § 22 Nr. 1 EStG versteuern.

Lösung:

Folgt man der Auffassung von Risthaus, dass künftig die Übertragung von nicht begünstigten Einheiten zu (teil-) entgeltlichen Rechtsgeschäften führt, ergibt sich hier die Lösung wie in Beispiel 2.

V erzielt einen steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn in Höhe von 400.000 € abzüglich Buchwert 100.000 € = 300.000 €, der den Privilegien der §§ 16, 34 Abs. 3 EStG unterliegt, falls V bisher den halben Steuersatz noch nicht in Anspruch genommen hat (§ 34 Abs. 3 Satz 4 EStG). Evt. Kann V das Wahlrecht gem. R 16 Abs. 11 EStR; Sofortbesteuerung bzw. nachträgliche Besteuerung) in Anspruch nehmen.

S entstehen Anschaffungskosten in Höhe von 400.000 €, die zu zusätzlichem AfA-Volumen bei den abschreibungsfähigen Wirtschaftsgütern führen

1.6.2 Möglicher Lösungsansatz

Die Lösung ergibt sich m.E. wie folgt:

Zivilrechtlich handelt es sich bei der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen um eine Auflagenschenkung.

Einkommensteuerlich liegt weiterhin ein Einkünftetransfer vom Übernehmer zum Übergeber vor, kein Anschaffungsvorgang (Vgl. Spiegelberger, DStR 2007, 1277, 1281, der dies mit dem finalen Anschaffungskostenbegriff begründet).

§ 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG wird nicht ersatzlos gestrichen. Nur in diesem Fall würde der Gesetzgeber signalisieren, dass künftig die Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen den allgemeinen Regeln des Einkommensteuerrechts unterliegt. § 10 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG (i. d. F. des JStG) bleibt jedoch in seiner Grundstruktur erhalten, wobei der Begriff dauernde Last durch den Begriff Versorgungsleistungen ersetzt wird:

Sonderausgaben sind. .. auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende, lebenslange und wiederkehrende Versorgungsleistungen ...

Satz 2 der Norm (JStG) beschränkt nur die Abzugsfähigkeit und Besteuerung von Versorgungsleistungen auf die Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen. Der Sonderausgabenabzug bzgl. der anderen ertragbringenden Wirtschaftseinheiten entfällt:

Dies (= Sonderausgabenabzug) gilt nur für Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit der Übertragung der vorstehenden Wirtschaftseinheiten.

Der Gesetzgeber selbst hält somit an den Grundsätzen der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen fest. Es hegt damit weiterhin ein unentgeltlicher Vorgang vor. Die Abschaffung des Sonderausgabenabzugs ändert an dieser Sichtweise nichts. Somit ist auch weiterhin in einem ersten Schritt zu prüfen, ob nicht ein entgeltliches Geschäft vorliegt. Hinzuweisen ist insoweit auf die Vermutungsregelungen gemäß Tz. 3 ff. des III. Rentenerlasses, die also weiterhin Anwendung finden. Erst im zweiten Schritt sind dann bei Prüfung der Frage nach dem Gegenstand der Vermögensübergabe die Einschränkungen des JStG zu beachten.

Versorgungsleistungen	
<p>Begünstigte Wirtschaftsgüter</p>	<p>Nicht begünstigte Wirtschaftsgüter</p>
<p>Verpflichteter: § 10 Abs. 1 Nr. 1a</p> <p>Berechtigter: § 22 Nr. 1b EStG</p>	<p>Verpflichteter: Kein § 10 Abs. 1 Nr. 1a</p> <p>Berechtigter: Kein § 22 Nr. 1b EStG</p>
	<p>Auswirkung auf AfA Betriebsübertragung</p>
	<p>§ 11d EStDV § 6 Abs. 3 EStG</p>

Beispiel 5:

Vater V (67 Jahre) überträgt Sohn S einen 100% Anteil an einer vermögensverwaltend tätigen GmbH & Co KG (gewerblich geprägt gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG; Buchwert 100.000 €; Teilwert 1 Mio €; jährlicher Ertrag 100.000 €). Im Übergabevertrag verpflichtet sich S gegenüber V zu lebenslänglichen und nach § 323 ZPO abänderbaren Versorgungsleistungen in Höhe von monatlich 4 000 €, jährlich mithin in Höhe von 48.000 €.

S begehrt den Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG in Höhe des Nominalwerts (48.000 €), d. h. als dauernde Last; spiegelbildlich soll V die erhaltenen Versorgungsleistungen als sonstige Einkünfte (§ 22 Nr. 1 EStG) versteuern.

Lösung:

*Folgt man dieser Auffassung ergibt sich hier die Lösung wie in Beispiel 1.
V überträgt demgemäß unentgeltlich und erzielt keinen Veräußerungsgewinn;*

*S kann nur die Versorgungsleistungen nicht als dauernde Last abziehen;
V hat nicht sonstige Einkünfte § 22 EStG zu versteuern.*

1.7 Gestaltungsüberlegungen

Für die Praxis stellt sich daher die Frage, wie Vermögensübergaben gegen Versorgungsleistungen bzgl. solcher Wirtschaftseinheiten, die der Einschränkung durch das JStG zum Opfer fallen, ab 01.01.2008 steuerlich gestaltet werden können. Hierbei ist selbstverständlich, dass gerade bei der vorweggenommenen Erbfolge eine Gestaltung nur aus dem Blickwinkel des Steuerrechts bzw. eine steuerzentrierte Gestaltung nicht zielführend ist.

Auszugehen ist bei den nachfolgenden Überlegungen davon, dass die bisherigen Kriterien für die Tatbestandsbildung weiterhin einschlägig sind. Die Gestaltungsberatung hat daher insbesondere den III. Rentenerlass zu beachten.

1.7.1 Hoffen auf Verfassungswidrigkeit

Für die Gestaltungsberatung kann nicht auf die Verfassungswidrigkeit der Neuregelung (So Spiegelberger, DStR2007, 1277, 1279; a. A. Risthaus, ZErB 2007, 318) abgestellt werden.

1.7.2 Vorbehaltsnießbrauch als Ersatz wie vom Bundesrechnungshof vorgeschlagen

Anders als vom Bundesrechnungshof vorgeschlagen, ist die Gestaltung über das Institut des Vorbehaltsnießbrauchs kein geeigneter Ersatz für die Vermögensübergabe im Wege der vorweggenommenen Erbfolge, auch nicht der Quotennießbrauch:

Beim Vorbehaltsnießbrauch überträgt der Übergeber das zivilrechtliche Eigentum, behält sich aber den Nießbrauch und damit die Bewirtschaftungsmöglichkeit am übertragenen Vermögen vor. Der Vermögensübergeber muss daher auch nach der Vermögensübertragung weiterhin selbst wirtschaftend tätig werden. Er hat nicht die Möglichkeit, sich aus der Bewirtschaftung zurückzuziehen und nur noch passiv an den Früchten seines früheren Wirtschaftens zu partizipieren. Gerade dieser Rückzug wird jedoch zivilrechtlich in aller Regel bei einer Vermögensübertragung zu Lebzeiten angestrebt und durch die Gestaltung als Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen erreicht.

Auch Im Fall des Quotennießbrauchs wird der Nießbrauch i.H. einer Quote der Gesamtnutzungen vereinbart. Die Zahlungen des Vermögensübernehmers orientieren sich z.B. an dessen Ertrag, nicht aber am Versorgungsbedürfnis des Vermögensübergebers. Die Höhe der Versorgungsleistungen ist daher ungewiss. Dies hat zur Folge, dass z. B. in Verlustjahren dem Versorgungsbedürfnis des Vermögensübergebers u. U. nicht ausreichend Rechnung getragen werden kann. Folglich ist auch der Quotennießbrauch schon von seiner Grundstruktur kein Ersatz für den Wegfall der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen.

Ferner besteht einkommensteuerlich bei der Nießbrauchsgestaltung auch nicht die Möglichkeit der Nutzung des Progressionsunterschiedes. Nur am Rande sei erwähnt, dass der Nießbrauchsvorbehalt erbschaftsteuerlich nur zu einer Steuerstundung (§ 25 Abs. 1 Satz 1, 2 ErbStG) führt. Die Übergabe gegen Versorgungsleistung ist eine gemischte Schenkung.

1.7.3 Kreditmodell als Alternative?

Als alternatives Übergabemodell, das "ebenfalls einen Steuerkick bietet", wird in der Wirtschaftspresse (z.B. HB.com v.3.9.2007, 09:00 Uhr) der Familienkredit benannt. Dieses altbekannte Modell setzt sich aus einem Darlehensvertrag (künftiger Übergeber = Darlehensgeber; künftiger Übernehmer = Darlehensnehmer) und einem Kaufvertrag über eine vermietete Immobilie (Darlehensgeber = Verkäufer; Darlehensnehmer = Käufer) zusammen. Dies ist auch in der Form nicht zu beanstanden, dass Eltern einem Kind ein Zweifamilienhaus mit einer vermieteten und einer durch die Eltern genutzten Wohnung übertragen, wenn die vermietete Wohnung zu einem angemessenen Preis verkauft wird, die elterliche Wohnung unter Vorbehalt eines Wohnungsrechts, Wart und Pflege, künftige Grabpflege und geringem Gleichstellungsgeld für die Schwester übertragen wird (BFH v. 27.7. 2004, IX R 54/02, ZEV 2005, 539, DStRE 2005, 1379; OFD Rheinland, Kurzinfor ESt Nr. 3 v. 6.1. 2006, BeckVerw 071171, DB 2006, 73). Wie beim (Quoten-)Nießbrauch orientieren sich die Zahlungen des Vermögensübernehmers aber nicht am Versorgungsbedürfnis des Vermögensübergebers. Die Höhe der Versorgungsleistung ist zwar gewiss, kann aber nicht an die geänderte Bedarfslage des Übergebers bzw. Leistungsfähigkeit des Übernehmers angepasst werden.

Für die Frage nach der steuerlichen Anerkennung des Familienkredits wird häufig verkannt, dass zu unterscheiden ist zwischen isolierten Darlehensverträgen einerseits bzw. Kauf und Finanzierung andererseits. Die zeitlich letzte BFH-Entscheidung befasst sich mit der indiziellen Bedeutung der Formunwirksamkeit eines isolierten Darlehensvertrags (BFH v. 22.02.2007, IX R 45/06, ZEV 2007, 345, DStR 2007, 986 m. Anm. BT). Nach der Rechtsprechung des BFH ist jedoch das Kreditmodell anzuerkennen, wenn beide Verträge demjenigen, was Fremde vereinbaren würden, entsprechen (BFH v. 15. 10.2002, IX R 46/01, BStBl II 2003,243, DStR 2002, 2214; v. 5.11. 2002, IX R30/01, BFH/NV 2003,465). Trotz steuerlicher Anerkennung bei richtiger Gestaltung ist aber auch der Familienkredit kein geeigneter Ersatz für die Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen.

1.7.4 Gleichzeitige Übertragung von begünstigte/nicht begünstigte Wirtschaftseinheiten

Werden künftig (auch nach dem 1. 1. 2008) weiterhin begünstigte und nicht begünstigte Wirtschaftseinheiten übertragen, ist allein vorrangig auf die begünstigten Wirtschaftseinheiten abzustellen (Vgl. schon bisher für ertragbringend/ertraglos SchmidtWeber-Grellet, EStG § 22, Rz.79). Das bedeutet die volle Anwendbarkeit des Rechtsinstituts der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen. Ein Gestaltungsmittel ist das jedoch nur in Ausnahmefällen.

1.7.5 Verpflichtung im Übergabevertrag zur Umschichtung in begünstigte Wirtschaftseinheit

Bei einer Verpflichtung im Übergabevertrag (auch nach dem 1. 1. 2008), die hierdurch übertragene, nicht mehr begünstigte Wirtschaftseinheit in eine begünstigte Wirtschaftseinheit umzuschichten, kann zwar eine unentgeltliche Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen vorliegen (BMF v. 16. 9.2004 (Fn. 10), Tz. 13). Als Gestaltungsmittel kommt dieser Weg aufgrund des Zielobjekts (Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil)

wohl nur in Ausnahmefällen in Betracht. Erinnert werden darf auch an die 3-Jahres-Frist nach Abschluss des Übergabevertrags (BMF v. 16. 9.2004 (Fn. 10), Tz. 16).

1.7.6 Schlussbemerkung

Der Gesetzgeber, der trotz Bedenken aus dem Legalitätsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG das Rechtsinstitut der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen so lange nicht regeln wollte, hat es nunmehr so geregelt wie oben dargestellt. Er hätte es auch dadurch regeln können, dass er an ihm in uneingeschränktem Umfang und unter großzügiger Regelung mit dem Ziel der Wahrung eines der ältesten Steuerinstitute festhält. Der Gesetzgeber folgte jedoch der steuerfachlichen Sicht der Finanzverwaltung. Hierbei verkennt er jedoch, dass in Höhe der Versorgungslast die Leistungsfähigkeit des Übernehmers gesunken und zu der des Übergebers geworden ist. Deshalb wäre der Sonderausgabenabzug auch weiterhin gerechtfertigt. Ein Systemwechsel wie der nun vorgenommene führt zu Übergangsproblemen. Diese wurden vorstehend dargestellt.

Der Gesetzgeber hat aber wünschenswerter Weise reagiert, da er zumindest die Übergangsfrist gestrichen hat und bestimmt, dass die bisherigen Grundsätze weiter anzuwenden sind, wenn die obligatorischen Verträge vor dem 1. 1. 2008 abgeschlossen worden sind. Gleichwohl ist für die Gestaltungspraxis dringend erforderlich, dass die Finanzverwaltung kurzfristig durch ein Schreiben zu den aufgeworfenen Fragen Stellung nimmt (Ebenso Risthaus, ZErB 2007,314, 325). Es ist zu hoffen, dass sich dadurch hilfreichere Gestaltungsmittel eröffnen als die auf Basis bisheriger Rechtsprechung und Verwaltungsansicht gefundenen und dargestellten.

2 Aktuelles Einkommensteuerrecht

2.1 Betriebsübertragung gegen Rentenverpflichtung zu Gunsten Angehöriger des Übergebers

2.1.1 Sachverhalt

Streitig waren die steuerrechtlichen Folgen einer Vermögensübertragung gegen Auferlegung von Rentenverpflichtungen. Im Streitfall hatte der Inhaber eines Einzelhandelsbetriebs (B) mit dem bei ihm als Geschäftsführer beschäftigten A am 6.4.1967 einen notariellen Übertragungsvertrag abgeschlossen, der mit dem Tode des B wirksam werden sollte. Danach sollte A von B den Einzelhandelsbetrieb sowie ein Wohn- und Geschäftshaus erhalten; im Gegenzug sollte A wertgesicherte monatliche Renten in Höhe von 500 DM an C und in Höhe von jeweils 100 DM an D und E zahlen. D sollte außerdem ein lebenslanges unentgeltliches Wohnrecht in einer Etage des Wohn- und Geschäftshauses erhalten. Der Vertrag wurde mit dem Tode des B am 23.1.1968 wirksam. Vertragsgemäß betrieb A daraufhin den Einzelhandel bis Ende 1999 weiter. Im Jahre 2000 verkaufte er das Haus (Preis: 1,2 Mio. DM) sowie die Ladeneinrichtung. Außerdem löste er die Rentenverpflichtung gegenüber C durch eine Einmalzahlung von 290.00 DM ab; die beiden anderen Rentenberechtigten (D und E) waren inzwischen bereits verstorben. - Bei der Einkommensteuerveranlagung für das Streitjahr 2000 machte A die Ablösezahlung an C teilweise – nämlich in Höhe von 127.600 DM - als Minderungsposten bei der Berechnung des Veräußerungsgewinns aus dem betrieblichen Grundstücksteil geltend.

2.1.2 Ergebnis

1. Sind aufgrund eines Schenkungsversprechens von Todes wegen (§ 2301 Abs. 1 Satz 1 BGB) wiederkehrende Leistungen an einen vom Vermögensübergeber bestimmten Dritten zu erbringen, sind diese Leistungen erbrechtlichen Verpflichtungen gleichzustellen, deren Ablösung nicht zu steuerlich zu berücksichtigenden Anschaffungskosten führt.
2. Die Leistungen zur Ablösung einer freiwillig begründeten Rentenverpflichtung sind keine Veräußerungskosten.

2.1.3 Fundstelle

BFH, Urteil v. 20.6.2007, X R 2/06

2.1.4 Begründung

Das Finanzamt war dagegen der Auffassung, die Ablösezahlung an C könne den betrieblichen Veräußerungsgewinn nicht mindern. In dem hieran anschließenden Rechtsstreit setzten sich die Beteiligten mit der Frage auseinander, wie die im Übertragungsvertrag vom 6.4.1967 von A übernommene Rentenverpflichtungen steuerrechtlich einzuordnen sind. Der BFH kommt auf der Grundlage seiner bisherigen Rechtsprechung zur Abgrenzung von Veräußerungs-, privater Versorgungs- und Unterhaltsrente zu dem Ergebnis, dass die von A eingegangenen Rentenverpflichtungen nicht als betriebliche Veräußerungsrenten zu beurteilen sind, da die im

Vertrag vereinbarten Leistungen und Gegenleistungen nicht wie unter fremden Dritten nach kaufmännischen Gesichtspunkten gegeneinander abgewogen und die von A an C, D und E zu zahlenden Renten nicht nach dem Verkehrswert des übernommenen Einzelhandelsgeschäfts und des Wohn- und Geschäftshauses bemessen waren. Auch eine Versorgungsrente habe nicht vorgelegen, da C, D und E als nicht zur Familie gehörende Dritte nicht Empfänger von Versorgungsleistungen sein konnten. Es habe sich vielmehr um Unterhaltsrenten gehandelt, bei denen gemäß § 12 Nr. 2 EStG weder die laufenden Zahlungen noch deren Ablösung steuerlich abziehbar sind.

2.2 Kaufoption auf Aktien begründet kein wirtschaftliches Eigentum

2.2.1 Sachverhalt

Streitig war, ob der an der X-AG beteiligte K bereits im Jahr 1993 einen Gewinn aus der Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung erzielt hatte. Wegen ihrer schlechten wirtschaftlichen Lage suchte und fand die X-AG in der englischen Y eine Investorin, die an der vollständigen Übernahme interessiert war. Im Oktober 1993 beschlossen die Gesellschafter der X-AG, das Grundkapital zu erhöhen. Hierzu wurden junge Inhaberstammaktien an eine Tochtergesellschaft der Y gegen Bareinlage ausgegeben. Das gesetzliche Bezugsrecht der Altaktionäre wurde ausgeschlossen. Am 2.11.1993 räumten die Altaktionäre durch ein bindendes Kaufangebot der Y das Recht ein, die Altaktien zu einem bestimmten Kaufpreis zu erwerben. Am 4.10.1994 wurde der entsprechende Kaufvertrag abgeschlossen. Das Finanzamt erfasste den Gewinn des K aus der Veräußerung seiner wesentlichen Beteiligung im Jahr 1993.

2.2.2 Ergebnis

1. Eine durch ein notariell beurkundetes Verkaufsangebot erlangte Option auf den Erwerb von Aktien begründet regelmäßig noch kein wirtschaftliches Eigentum des potentiellen Erwerbers.
2. Bei rechtlich, wirtschaftlich und zeitlich verbundenen Erwerben von Aktienpaketen einer AG durch denselben Erwerber zu unterschiedlichen Entgelten muss der Kaufpreis (= Veräußerungspreis i. S. von § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG) für das einzelne Paket für steuerliche Zwecke abweichend von der zivilrechtlichen Vereinbarung aufgeteilt werden, wenn sich keine kaufmännisch nachvollziehbaren Gründe für die unterschiedliche Preisgestaltung erkennen lassen.

2.2.3 Fundstelle

BFH, Urteil v. 4.7.2007, VIII R 68/05

2.2.4 Begründung

Der BFH bestätigte die Auffassung des Finanzgerichts, dass im Streitjahr 1993 eine wirtschaftliche Inhaberschaft der Y an den Altaktien noch nicht begründet wurde und deshalb insoweit ein Veräußerungsgewinn noch nicht angefallen war. Da er einen Teil des 1994 entrichteten Kaufpreises aber als zusätzliches Entgelt für den Verzicht der Altaktionäre auf den Bezug der jungen Aktien ansah, kam der BFH – anders als das Finanzgericht – zu dem Ergebnis, dass insoweit bereits 1993 ein Veräußerungsgewinn zu erfassen war.

Grundsätzlich können auch Anteile an Kapitalgesellschaften Gegenstand wirtschaftlichen Eigentums sein. Die Voraussetzungen für die Annahme eines Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums der Altaktien der X-AG auf die Y waren hier durch die Einräumung der Kaufoption am 2.11.1993 aber nicht erfüllt. Denn ein schuldrechtlicher Vertrag über die Veräußerung der Anteilsrechte war noch nicht geschlossen und wesentliche Rechte - wie Gewinnbezugsrecht und Stimmrecht - waren noch nicht auf die Y übergegangen.

Mit dem Verzicht auf ihr Recht zum Bezug junger Aktien bei der Erhöhung des Grundkapitals haben die Altgesellschafter (also auch K) eine Anwartschaft auf eine wesentliche Beteiligung an der X-AG auf die Tochtergesellschaft der Y übertragen. Dies erfolgte entgeltlich, weil wegen des einheitlich zu betrachtenden Vertragswerkes (gerichtet auf den Übergang aller Aktien auf die Y) ein Teil des für den Erwerb der Altaktien entrichteten Kaufpreises als Gegenleistung für den Verzicht zu werten ist. Die Gegenleistung wurde zwar erst 1994 entrichtet, stellt aber ein steuerlich auf den Zeitpunkt der Realisierung des Gewinns nach § 17 Abs. 1 EStG rückwirkendes Ereignis dar und ist deshalb als Veräußerungspreis i. S. von § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG im Streitjahr 1993 zu erfassen. Das Finanzgericht wird im zweiten Rechtsgang die entsprechende Aufteilung des Kaufpreises durch Schätzung vorzunehmen haben. Die Einholung eines Wertgutachtens durch einen Sachverständigen hält der BFH insoweit nicht für erforderlich.

2.3 "Drei-Objekt-Grenze" - Bestellung eines Erbbaurechts kein Objekt i. S. der Drei-Objekt-Grenze - Objektzurechnung

2.3.1 Sachverhalt

Ein Stpfl. (A) hatte im Juni 1989 durch Zuschlag im Zwangsversteigerungsverfahren ein mit einem Zweifamilienhaus, Garagen und Lagerhallen bebautes Grundstück sowie weitere unbebaute Grundstücke mit einer Gesamtgröße von 42 332 qm erworben. Der Gesamtverkehrswert der von A erworbenen Grundstücke betrug 1 400 000 DM; A erhielt den Zuschlag im Zwangsversteigerungsverfahren bei 741 000 DM. - A war als Kommanditist zu 4 % an der B-KG beteiligt, die sich u. a. mit der Erstellung von Bauobjekten sowie dem An- und Verkauf von Grundstücken befasste. Alleinige Komplementärin der B-KG war B - die Ehefrau des A. - Im März 1990 räumte A der B-KG an zwei Teilflächen der von ihm erworbenen Grundstücke Erbbaurechte ein. Im August übertrug die B-KG die Erbbaurechte einschließlich der darauf von ihr noch zu errichtenden Gebäude an Bauinteressenten. Im Juli 1991 veräußerte A Teilflächen der erworbenen Grundstücke an die B-KG, die diese noch am selben Tage weiter veräußerte. Im März 1992 wurde der B-KG auf ihr Betreiben die Erschließung des von A erworbenen Geländes übertragen. - Das Finanzamt war der Ansicht,

dass A mehr als drei Objekte veräußert bzw. anderweitig vergeben habe, da die Bestellung von Erbbaurechten Veräußerungen gleichzustellen sei. Selbst wenn man davon ausgehe, dass A weniger als vier Objekte veräußert habe, liege ein gewerblicher Grundstückshandel vor. Eine nachhaltige Betätigung ergebe sich aus dem engen zeitlichen Zusammenhang der von A im eigenen Namen und im Namen der KG durchgeführten Tätigkeiten.

2.3.2 Ergebnis

1. Die Bestellung eines Erbbaurechts ist kein Objekt i. S. der Drei-Objekt-Grenze.
2. Die Grundstücksverkäufe einer Personengesellschaft können einem Gesellschafter, dessen Beteiligung nicht mindestens 10 % beträgt und der auch eigene Grundstücke veräußert, jedenfalls dann als Objekte i. S. der Drei-Objekt-Grenze zugerechnet werden, wenn dieser Gesellschafter über eine Generalvollmacht oder aus anderen Gründen die Geschäfte der Grundstücksgesellschaft maßgeblich bestimmt.
3. Bedingen sich die Aktivitäten zweier selbständiger Rechtssubjekte gegenseitig und sind sie derart miteinander verflochten, dass sie nach der Verkehrsanschauung als einheitlich anzusehen sind, können bei der Prüfung der Nachhaltigkeit i. S. von § 15 Abs. 2 EStG die Handlungen des Einen dem Anderen zugerechnet werden.

2.3.3 Fundstelle

BFH, Urteil v. 12.7.2007, X R 4/04

2.3.4 Begründung

Nach Ansicht des BFH ist von einem gewerblichen Grundstückshandel regelmäßig auszugehen, wenn innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs mindestens vier Objekte angeschafft und veräußert werden (BFH, Urteil v. 9.12.1986, VIII R 317/82, BStBl II 1988 S. 244). Ob diese Voraussetzungen im Streitfall bei A vorgelegen haben, sieht der BFH nach den bisherigen Feststellungen als offen an. Denn A habe nach dem Zuschlag im Zwangsversteigerungsverfahren lediglich zwei Objekte veräußert. Als Objekte im Sinne der Drei-Objekt-Grenze kommen zwar auch Erbbaurechte in Betracht; dies gelte allerdings nur für die Weiterveräußerung eines bereits bestellten Erbbaurechts, nicht jedoch für dessen erstmalige Bestellung.

Noch nicht geklärt ist allerdings, wie weit dem A aufgrund seiner Kommanditbeteiligung an der B-KG Grundstücksgeschäfte zuzurechnen sind. A war zwar am Kapital der B-KG nur zu 4 % beteiligt. Grundstücksverkäufe einer Personengesellschaft können jedoch auch einem Gesellschafter, dessen Beteiligung weniger als 10 % beträgt und der selbst eigene Grundstücke veräußert, jedenfalls dann als Objekte i. S. der Drei-Objekt-Grenze zugerechnet werden, wenn er – wie im Streitfall - über eine Generalvollmacht oder aus anderen Gründen die Geschäfte der Grundstücksgesellschaft maßgeblich bestimmt. - Falls die weiteren Ermittlungen ergeben sollten, dass dem A keine weiteren Grundstücksverkäufe nach den Grundsätzen des Großen Senats des BFH (BFH, Beschluss v. 3.7.1995, GrS 1/93, BStBl II 1995 S. 617) zuzurechnen sind, müsste das Finanzgericht allerdings noch klären, ob trotz der Veräußerung von weniger als vier Objekten besondere Umstände auf eine gewerbliche Betätigung schließen lassen.

2.4 Gewinnerzielungsabsicht bei dauerhaft negativen Mieteinkünften

2.4.1 Sachverhalt

Streitig war, ob ein bebautes Grundstück mit Einkünfteerzielungsabsicht vermietet wurde. Es ging um ein für ca. 20.000 DM erworbenes Grundstück, das die Stpfl. im Jahre 1981 bebaut hatten. Die Herstellungskosten (105.308 DM) wurden in vollem Umfange fremdfinanziert. Die Einnahmen aus der Vermietung betragen in den Jahren 1985 bis 2002 70.676 €, die für diesen Zeitraum als Werbungskosten geltend gemachten Zinsen 332.309 €. Für das Streitjahr 2002 erklärten die Stpfl. Einnahmen in Höhe von 4.019 € und Zinsen in Höhe von 29.555 €. - Das Finanzamt setzte die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wegen fehlender Einkünfteerzielungsabsicht mit 0 € an.

2.4.2 Ergebnis

Im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung ist die Einkünfteerzielungsabsicht bei einer langfristigen Vermietung ausnahmsweise zu prüfen, wenn der Steuerpflichtige die Anschaffungskosten oder Herstellungskosten des Vermietungsobjekts sowie anfallende Schuldzinsen fremdfinanziert und somit Zinsen auflaufen lässt, ohne dass durch ein Finanzierungskonzept von vornherein deren Kompensation durch spätere positive Ergebnisse vorgesehen ist (Abgrenzung zu BFH-Urteil vom 19. April 2005 IX R 15/04, BFHE 210, 24, BStBl II 2005, 754).

2.4.3 Fundstelle

BFH, Urteil v. 10.5.2007, IX R 7/07

2.4.4 Begründung

Dem ist der BFH gefolgt. Er geht von der Vorschrift des § 21 Abs.1 Satz 1 Nr.1 EStG aus. Nach dem Regelungszweck dieser Vorschrift ist zwar bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grundsätzlich und typisierend davon auszugehen, dass der Stpfl. beabsichtigt, letztlich einen Einnahmeüberschuss zu erwirtschaften, auch wenn sich über längere Zeiträume Werbungskostenüberschüsse ergeben (ständige BFH- Rechtsprechung; vgl. insbesondere BFH, Urteil v. 19.4.2005 IX R 15/04, BStBl 2005 II S. 754; gleicher Ansicht BMF, Schreiben v. 8.10.2004, BStBl 2004 I S. 933). Ausnahmen gelten allerdings, wenn „besondere Umstände“ gegen das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht sprechen. Dabei wird ein krasses Missverhältnis zwischen den Mieteinnahmen und den Schuldzinsen für sich allein noch nicht als „besonderer Umstand“ angesehen, der zur Überprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht durch eine Prognose führt, wenn die zunächst hohen Schuldzinsen nach dem gewählten Finanzierungskonzept zum Ende der Laufzeit der Darlehen durch positive Ergebnisse kompensiert werden. Anders verhält es sich dagegen, wenn bei der Finanzierung eines Vermietungsobjektes von vornherein keine solche Kompensation eingeplant ist. In diesem Falle bildet ein krasses Missverhältnis zwischen Mieteinnahmen und Schuldzinsen einen gegen die Einkünfteerzielungsabsicht sprechenden besonderen Umstand. Bei einer solchen Fallgestaltung ist entgegen dem Regelfall gerade nicht davon auszugehen,

dass die Vermietung letztlich zu positiven Einkünften führt. – Auch im Streitfall hatte sich ergeben, dass die Stpfl. im Zusammenhang mit dem Erwerb des Vermietungsobjektes kein Konzept hatten, das zu einer zeitlich absehbaren Kompensation der aufgelaufenen Werbungskostenüberschüsse hätte führen können.

2.5 Nicht durch ausgleichsfähige Verluste verbrauchte Einlagen führen zu Korrekturposten

2.5.1 Sachverhalt

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob Einlagen, die der Kläger in den Jahren 1994 und 1995 geleistet hatte, den auf den 31.12.1996 gemäß § 15a Abs. 4 EStG festzustellenden (nur) verrechenbaren Verlust mindern.

Der Kl. war zu 55 % als Kommanditist an der K-KG beteiligt, über deren Vermögen im April 1997 das Konkursverfahren eröffnet worden ist. Die K-KG ist nach den Feststellungen der Vorinstanz aufgrund Masseunzulänglichkeit faktisch beendet.

Das FA erließ u. a. für das Jahr 1996 zunächst Schätzungsbescheide, mit denen der Gewinn der K-KG auf Null DM und der verrechenbare Verlust des Kl. zum 31.12.1996 auf rund 3,342 Mio. DM festgestellt wurden. Im Zuge des Einspruchsverfahrens sind die Feststellungsbescheide 1994 bis 1996 mehrfach geändert worden. Den zuletzt ergangenen Feststellungsbescheiden vom 12.5.2003, die mit Ausnahme des Feststellungsbescheids gemäß § 15a Abs. 4 EStG für 1996 bestandskräftig geworden sind, liegt folgende - zwischen den Beteiligten unstreitige - Entwicklung des Kapitalkontos des Kl. zugrunde (Angaben in DM):

	1994	1995	1996
1. Kapitalkonto zum 1.1.	-2.616.637	-751.421	-454.175
2. Einlagen abzügl. Entnahmen	2.323.215	313.083	234.000
3. Verlustanteile	-457.999	-15.837	-3.045.778
4. Differenz (2.-3.)	1.865.216	297.246	-2.811.778
5. Kapitalkonto zum 31.12.	-751.421	-454.175	-3.265.953
6. verrechenbare Verluste zum 31.12. gemäß Feststellungsbescheide	1.556.764	1.556.764	4.368.542

Dem auf das Urteil des BFH vom 14..10..2003, VIII R 32/01 (BFHE 203, 462, BStBl II 2004, 359, DStR 2004, 24) gestützten Begehren des Kl., den auf den 31..12..1996 festzustellenden verrechenbaren Verlust um den für die Jahre 1994 und 1995 sich ergebenden Überhang der Einlagen über die Entnahmen und Verluste - im Folgenden: Korrekturposten - zu kürzen, entsprach das FA nicht. Unter Bezugnahme auf das Schreiben des BMF vom 14. 4. 2004, IV A 6 - S 2241a - 10/04 (BStBl I 2004, 463, DStR 2004, 773; Nichtanwendungsschreiben) wies es den Einspruch insoweit als unbegründet zurück.

2.5.2 Ergebnis

Einlagen, die zum Ausgleich eines negativen Kapitalkontos geleistet und im Wirtschaftsjahr der Einlage nicht durch ausgleichsfähige Verluste verbraucht werden, führen regelmäßig zum Ansatz eines Korrekturpostens mit der weiteren Folge, dass - abweichend vom Wortlaut des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG - Verluste späterer Wirtschaftsjahre bis zum Verbrauch dieses Postens auch dann als ausgleichsfähig zu qualifizieren sind, wenn hierdurch (erneut) ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht (Bestätigung der Rspr.).

2.5.3 Fundstelle

BFH, Urteil vom 26. 6. 2007 - IV R 28/06

2.5.4 Begründung

a) Nach dem BFH-Urteil vom 14.10.2003, VIII R 32/01 (a. a. O.) führen Einlagen, die zum Ausgleich eines negativen Kapitalkontos geleistet und im Wirtschaftsjahr der Einlage nicht durch ausgleichsfähige Verluste verbraucht werden, zum Ansatz eines Korrekturpostens mit der weiteren Folge, dass - abweichend vom Wortlaut des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG - Verluste späterer Wirtschaftsjahre bis zum Verbrauch dieses Postens auch dann als ausgleichsfähig zu qualifizieren sind, wenn hierdurch (erneut) ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht. Der Ansatz dieses Korrekturpostens stehe allerdings unter dem Vorbehalt, dass dem Kommanditisten nicht in den Wirtschaftsjahren vor der Einlage aufgrund einer erweiterten Außenhaftung (§ 15a Abs. 1 Satz 2 EStG) ausgleichsfähige Verluste zugerechnet worden seien. Da in diesem Umfang die in das negative Kapitalkonto geleistete Einlage dem Kommanditisten selbst dann keine ausgleichsfähigen Verluste vermittele, wenn die Verluste im Wirtschaftsjahr der Einlage entstünden (vgl. dazu BFH v. 10.6.1999, IV B 126/98, BeckRS 1999, 25003533, BFH/NV 1999, 1461), entfalle hiermit zugleich auch die Rechtfertigung dafür, einen Korrekturposten für die Anerkennung ausgleichsfähiger Verluste in den folgenden Wirtschaftsjahren anzusetzen.

b) Der erk. Senat stimmt dieser Beurteilung, die er bereits - beiläufig - in seinem Urteil vom 14. 12. 1995, IV R 106/94 (BFHE 179, 368, BStBl II 1996, 226, DStR 1996, 661, unter III.7. der Gründe) vertreten hat, ausdrücklich zu.

aa) Dies gilt zum einen für die Erwägung, die Rechtsprechung des BFH habe aus dem Tatbestand des Verlustausgleichs aufgrund erweiterter Außenhaftung (§ 15a Abs. 1 Satz 2 EStG) unzutreffende und zudem unzulässige Folgerungen („Rechtsauslegung contra legem“) für die Anerkennung ausgleichsfähiger Verluste im Rahmen des Grundtatbestands nach § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG (Ausgleichsfähigkeit aufgrund geleisteter Einlagen nach Maßgabe der Kapitalkontenentwicklung; Stichtagsprinzip) gezogen.

Abgesehen davon, dass die Gerichte zur ergänzenden Rechtsfortbildung befugt und verpflichtet sind (vgl. z. B. BFH v. 17. 5. 2006, X R 43/03, BFHE 213, 494, BStBl II 2006, 868, DStR 2006,) eine teleologische Reduktion der Gewinnhinzurechnung aufgrund von Entnahmen gemäß § 15a Abs. 3 EStG befürwortet hat, verkennt dieser Einwand, dass - wie im BFH-Urteil vom 14. 10. 2003, VIII R 32/01 (a. a. O.) im Einzelnen dargelegt - die Berücksichtigung von Einlagen im Rahmen der Qualifikation der in den nachfolgenden

Wirtschaftsjahren zugerechneten Verlustanteile beschränkt haftender Gesellschafter vom Gesetzgeber offenkundig nicht bedacht worden ist.

Hinzu kommt nicht nur, dass Sinn und Zweck der Grundregel (§ 15a Abs. 1 Satz 1 EStG: Verlustausgleich entsprechend am Bilanzstichtag geleisteter Einlagen) für eine Gleichbehandlung des Sachverhalts der „vorgezogenen Einlage“ (z. B. Einlage im Wirtschaftsjahr 01; Verlust im Wirtschaftsjahr 02) mit demjenigen der zeitkongruenten Einlage (z. B. Einlage und ausgleichsfähiger Verlust im Wirtschaftsjahr 02) sprechen, sondern vor allem auch, dass nur durch die Anerkennung der Vorhaltewirkung der zum Ausgleich eines negativen Kapitalkontos geleisteten Einlagen das „in jeder Hinsicht sinnwidrige Ergebnis“ (so BFH v. 14. 10. 2003, VIII R 32/01, a. a. O.) vermieden wird, nachdem zwar die im Wirtschaftsjahr 01 in das Handelsregister eingetragene Haftsummenerhöhung dem Kommanditisten auch in den nachfolgenden Perioden (z. B. Wirtschaftsjahr 02) ausgleichsfähige Verluste vermittelt, diese zukunftsgerichtete Wirkung - auf der Grundlage der Verwaltungsauffassung - jedoch mangels einer überschießenden Außenhaftung gemäß § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG dann entfiel, wenn der Kommanditist den Erfordernissen beider Tatbestände (§ 15a Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG) dadurch genügt, dass er im Wirtschaftsjahr 01 sowohl die Haftsumme erhöht als auch in nämlicher Höhe eine Einlage in das Gesamthandsvermögen leistet.

Aus Letzterem ergibt sich zugleich, dass die Rechtsprechung, nach der eine solche dem Gesetzeszweck widerstrebende - und nach Ansicht des Senats gleichheitswidrige - Schlechterstellung nicht eintreten kann, nicht den einer Ausnahmebestimmung (hier: § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG) zugrunde liegenden Rechtsgedanken verallgemeinert. Vielmehr verdeutlicht der systematische Zusammenhang zwischen der Grundregel des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG (Verlustausgleich aufgrund geleisteter Einlagen) einerseits und dem komplementären Ergänzungstatbestand (§ 15a Abs. 1 Satz 2 EStG: Verlustausgleich aufgrund nicht durch Einlagen gedeckter „überschießender“ Haftsummen) andererseits die Unvollständigkeit des Gesetzeswortlauts und gibt dem Gericht damit zugleich einen hinreichenden Anhalt dafür, die gesetzliche Regelungslücke unter Wahrung der Grundwertungen der Vorschrift (z. B. Stichtagsprinzip i. V. m. dem Verbot der Umqualifikation früherer Verluste) in der beschriebenen Weise zu schließen. Nur der Vollständigkeit halber sei deshalb angemerkt, dass auch die Finanzverwaltung von einer solchen Regelungslücke ausgeht und - in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung - sowohl bei Liquidation der KG als auch im Falle der Veräußerung des Kommanditanteils - abweichend vom Wortlaut der §§ 16, 15a Abs. 2 EStG - den im Rahmen des Aufgabe- oder Veräußerungsgewinns/-verlusts nicht verrechneten Teilbetrag der Einlagen des Kommanditisten als ausgleichsfähigen Verlust ansetzt.

Zwar ist es zutreffend, dass der Posten nicht Gegenstand der gesonderten Feststellung nach § 15a Abs. 4 EStG ist. Der Hinweis auf das Erfordernis einer möglichst einfachen Handhabung des § 15a EStG lässt jedoch nicht nur außer Acht, dass Gesichtspunkte der Verwaltungsökonomie für sich genommen ein - wie aufgezeigt - vom Gesetzeszweck her gebotenes Normverständnis nicht zu hindern vermögen. Zu berücksichtigen ist vor allem, dass - wie bereits im BFH-Urteil vom 14. 10. 2003, VIII R 32/01 (a. a. O.) ausgeführt (dort unter II.4.b der Gründe) - auch der Verlustausgleich aufgrund überschießender Außenhaftung (§ 15a Abs. 1 Satz 2 EStG) eine Nebenrechnung erfordert, in der - gleichfalls außerhalb des Feststellungsverfahrens nach § 15a Abs. 4 EStG - die Höhe des die Einlagen übersteigenden Haftungsumfangs festzuhalten und dieser Ausgangsbetrag sowohl im Hinblick auf die angefallenen Verlustanteile als auch mit Rücksicht auf die in den nachfolgenden Wirtschaftsjahren geleisteten Einlagen fortzuschreiben ist. Auch insoweit zeigt mithin der systematisch gebotene Vergleich zur erweiterten Außenhaftung einschließlich deren

Rückwirkung auf die Grundregel (§ 15a Abs. 1 Satz 1 EStG; s. o.), dass die für Zwecke der Bildung und Fortentwicklung des Korrekturpostens (aufgrund tatsächlich geleisteter Einlagen) erforderliche Nebenrechnung nicht nur strukturell den zu § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG vorzuhaltenden Aufzeichnungen entspricht; der aufgezeigte Systemzusammenhang macht darüber hinaus deutlich, dass mit der Anerkennung des Korrekturpostens die Handhabung des § 15a EStG nicht mit praktischen Erschwernissen belastet wird, die außerhalb des vom Gesetzgeber selbst hingenommenen Rahmens lägen.

Entsprechend den vorstehenden Erläuterungen war - wie vom FG zutreffend erkannt - der in den Wirtschaftsjahren 1994 und 1995 zu bildende Korrekturposten um die in diesen Wirtschaftsjahren zugerechneten (ausgleichsfähigen) Verluste sowie um die Höhe des für das Wirtschaftsjahr 1992 gewährten Verlustausgleichs nach § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG (147 366 DM) zu kürzen.

2.6 Zinsen aus Lebensversicherungen bei steuerschädlicher Darlehensverwendung

2.6.1 Sachverhalt

A war Inhaber einer Kapitallebensversicherung mit einer Gesamtlaufzeit von 29 Jahren. Ablaufdatum war der 1.4.2004. Vor Ablauf der Versicherungszeit wurde die Versicherung in Höhe von 18.900 EUR an A ausgezahlt. Die Auszahlung erfolgte auf ein mit 0,5 % verzinsliches Girokonto des A bei einer Bank. Den ausgezahlten Betrag verwendete A nach über einem Monat später zur Tilgung eines Darlehens, deren Mittel er für eine Kapitaleinlage in die B-GmbH verwendete. Das Finanzamt stellte fest, dass die Verwendung der Lebensversicherungsansprüche steuerschädlich sei; die außerrechnungsmäßigen und rechnungsmäßigen Zinsen aus den in den Beiträgen zu den Lebensversicherungen enthaltenen Sparanteilen seien deshalb steuerpflichtig.

2.6.2 Ergebnis

1. Wird ein Darlehen, zu dessen Besicherung Ansprüche aus Kapitallebensversicherungen eingesetzt werden und das aufgenommen wird, um die Einlage eines wesentlich beteiligten GmbH-Gesellschafters zu finanzieren, zunächst auf ein verzinsliches Girokonto des Gesellschafters eingezahlt, so erfüllt das Darlehen nicht die Voraussetzungen des § 10 Abs. 2 Satz 2 Buchst. a EStG.

2. Wird ein durch eine Kapitallebensversicherung abgesichertes Darlehen teilweise steuerschädlich verwendet, sind die Zinsen aus der Lebensversicherung in vollem Umfang nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG steuerpflichtig.

2.6.3 Fundstelle

BFH, Urteil v. 4.7.2007, VIII R 46/06

2.6.4 Begründung

Der BFH hat die Feststellung des Finanzamts bestätigt. Er geht davon aus, dass Zinsen aus den Sparanteilen, die in den Beiträgen zu Versicherungen auf den Erlebens- oder Todesfall enthalten sind, steuerpflichtig sind (§ 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 1 EStG). Dies gilt allerdings für den hier maßgebenden Veranlagungszeitraum (2003) „nicht für Zinsen aus Versicherungen i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG, die mit Beiträgen verrechnet oder im Versicherungsfall oder im Fall des Rückkaufs des Vertrags nach Ablauf von zwölf Jahren seit dem Vertragsabschluß ausgezahlt werden“ (§ 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 EStG in der bis zum VZ 2004 geltenden Fassung). Die nach dieser Regelung mögliche Steuerbefreiung entfällt allerdings bei steuerschädlichen Finanzierungseinsätzen der Lebensversicherungen. Die Befreiung gilt „in den Fällen des § 10 Abs. 2 Satz 2 EStG nur, wenn die Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 2 Satz 2 Buchst. a oder b EStG erfüllt sind oder soweit bei Versicherungsverträgen Zinsen in Veranlagungszeiträumen gutgeschrieben werden, in denen Beiträge nach § 10 Abs. 2 Satz 2 Buchst. c EStG abgezogen werden können“. Anwendbar ist diese Regelung, wenn die Ansprüche aus dem Versicherungsvertrag „zur Sicherung eines Darlehens dienen“ (§ 52 Abs. 13a Satz 4 und Abs. 20 Satz 2 EStG i. d. F. des StÄndG 1992). Nach Ansicht des BFH waren diese Voraussetzungen im Streitfall nicht gegeben. Da das Darlehen unstreitig nicht zur Finanzierung einer betrieblichen Maßnahme abgeschlossen wurde und damit kein betrieblich veranlassetes Darlehen war (§ 10 Abs. 2 Satz 2 Buchst. c EStG) und es sich bei der Lebensversicherung des A auch nicht um eine Direktversicherung handelte (§ 10 Abs. 2 Satz 2 Buchst. b EStG), konnte die Steuerpflicht nur dann entfallen, wenn die Voraussetzungen des § 10 Abs. 2 Satz 2 Buchst. a EStG erfüllt waren. Hiernach muss es sich um ein Darlehen handeln, das „unmittelbar und ausschließlich der Finanzierung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts dient, das dauernd zur Erzielung von Einkünften bestimmt und keine Forderung ist“. Daran hat es im Streitfall gefehlt. Denn die - vornehmlich zwischen den Beteiligten umstrittene - Frage, ob das durch die Lebensversicherung abgesicherte Darlehen „unmittelbar und ausschließlich“ der Finanzierung der Kapitaleinlage in die B-GmbH gedient hat, ist zu verneinen. Wird ein Darlehen, zu dessen Besicherung Ansprüche aus Kapitallebensversicherungen eingesetzt werden und das aufgenommen wird, um die Einlage eines wesentlich beteiligten GmbH-Gesellschafters zu finanzieren, zunächst auf ein verzinsliches Girokonto des Gesellschafters eingezahlt, so erfüllt das Darlehen nicht die Voraussetzungen des § 10 Abs. 2 Satz 2 Buchst. a EStG. Vielmehr liegt dann eine steuerschädliche Verwendung des Darlehens vor.

2.7 Übernahme von Beiträgen zur Berufshaftpflichtversicherung als Arbeitslohn

BFH vom 26.07.2007, VI R 64/06

Sachverhalt

Die Klägerin bezieht als angestellte Rechtsanwältin Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Zur Abdeckung von Vermögensschäden schloss sie eine Haftpflichtversicherung für Rechtsanwälte ab. Die Versicherungssumme pro Versicherungsfall beläuft sich auf 2.000.000 DM. Vertragsbestandteil sind die Allgemeinen Versicherungsbedingungen für die Vermögensschäden-Haftpflichtversicherung von Rechtsanwälten und Patentanwälten (ABG-A). Die Versicherungsbeiträge, die sich in den Streitjahren 1998 bis 2000 auf je 2.970 DM beliefen, trug der Arbeitgeber der Klägerin, ohne sie der Lohnsteuer zu unterwerfen.

Begründung

Ein Anwalt ist gemäß § 51 der Bundesrechtsanwaltsordnung (BRAO) gesetzlich verpflichtet, eine Berufshaftpflichtversicherung abzuschließen. Ein Verstoß gegen diese Pflicht wird mit der Nichtzulassung zum Beruf (§ 12 Abs. 2 BRAO) oder der Entfernung aus diesem sanktioniert (§ 14 Abs. 2 Nr. 9 BRAO). Der Abschluss einer Berufshaftpflichtversicherung ist damit unabdingbar für die Ausübung des Berufs eines (angestellten) Rechtsanwalts. Kommt er der gesetzlichen Verpflichtung nach, handelt er in typischer Weise im eigenen Interesse. Die Übernahme der Beiträge zur Berufshaftpflichtversicherung einer angestellten Rechtsanwältin durch den Arbeitgeber führt daher zu Arbeitslohn, weil diese gemäß § 51 BRAO zum Abschluss der Versicherung verpflichtet ist und deshalb ein überwiegend eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers ausscheidet.

2.8 Abzugsgrenzen für Werbungskosten bei doppelter Haushaltsführung

BFH-Urteile vom 9.8.2007, VI R 10/06 und VI R 23/06

Entstehen einem Steuerzahler im Rahmen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung Aufwendungen für eine Wohnung am Beschäftigungsort, ist der Abzug der Aufwendungen als Werbungskosten oder Betriebsausgaben auf die notwendigen Mehraufwendungen begrenzt (vgl. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 EStG); Entsprechendes gilt für den steuerfreien Arbeitgeberersatz. Bislang war nicht geklärt, welche Höchstgrenze für den Mehraufwand betreffend Unterkunftskosten maßgebend ist.

Hintergrund sind die folgenden beiden Streitfälle:

- Ein Steuerpflichtiger, der am Beschäftigungsort eine etwa 93 qm große Dreizimmerwohnung unterhielt, machte die dafür insgesamt angefallenen Kosten als notwendige Mehraufwendungen im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung geltend.
- Eine Steuerpflichtige begehrte für eine 57 qm große Wohnung den Abzug von Werbungskosten.

Der Bundesfinanzhof hat entschieden: Die Unterkunftskosten sind „notwendig“, wenn sie den Durchschnittsmietzins einer 60 qm-Wohnung am Beschäftigungsort nicht überschreiten. Das gilt auch dann, wenn zu der Wohnung ein Zimmer gehört, das teilweise auch büromäßig genutzt wird. Dabei kann es sich jedoch um ein häusliches Arbeitszimmer handeln mit der Folge, dass die hierfür anfallenden Aufwendungen gesondert zu beurteilen sind.

Hinweis

- Die Flächenbegrenzung von 60 qm kann auch nicht mit der Begründung überschritten werden, dass z.B. ein Mangel an kleineren Wohnungen herrsche oder die Wohnungsauswahl eilbedürftig sei.
- Da ab 2007 die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nur noch steuermindernd berücksichtigt werden, wenn es sich um den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Betätigung handelt, wirken sich die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer in der Zweitwohnung am Beschäftigungsort in aller Regel nicht mehr aus.
- Eine doppelte Haushaltsführung liegt ab 2008 nicht vor, solange die auswärtige Beschäftigung als vorübergehende Auswärtstätigkeit anzusehen ist (R 9.11 Abs. 1 Satz 2 LStR 2008). Die vorübergehende Auswärtstätigkeit geht also ab Januar 2008 nicht mehr nach Ablauf von drei Monaten in eine doppelte Haushaltsführung über. Dies ist auch deshalb wichtig, weil bei einer Auswärtstätigkeit die tatsächlich angefallenen Unterkunftskosten der Höhe nach unbegrenzt vom Arbeitgeber steuerfrei ersetzt bzw. vom Arbeitnehmer als Werbungskosten abgezogen werden können.

2.9 Keine Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG) durch Flucht

BFH vom 30.8.2007, IV R 5/06

Sachverhalt

Die Beteiligten streiten um die steuerrechtlichen Wirkungen einer Betriebsaufgabeerklärung. Im Streitfall hatte ein Landwirt (A) seinen Betrieb unter Hinterlassung eines Zettels („Ich will nicht mehr. Verkauft alles ... und löst alles auf!“) im April 1991 verlassen. Darauf veräußerte der – zum Abwesenheitspfleger bestellte - Schwager des A nach und nach das Vieh und Teile des Grund und Bodens. Nach Rückkehr des A und der Aufhebung der Abwesenheitspflegschaft im Februar 1993 wurden zunächst – unter der Annahme des Fortbestands des landwirtschaftlichen Betriebs – Jahresabschlüsse bis zum 30.6.1993 erstellt und die Einkommensteuer für 1991 den Jahresabschlüssen entsprechend bestandskräftig festgesetzt. In dem Rechtsstreit wegen Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 1992 und 1993 kam das FG zu dem Ergebnis, dass es nicht mehr zu einer Besteuerung von Verkäufen kommen könne, da A seinen landwirtschaftlichen Teilbetrieb schon im April 1991 mit steuerlicher Wirkung aufgegeben und – soweit nicht bereits veräußert - in das Privatvermögen überführt habe.

Begründung

Dieser Auffassung ist der BFH entgegengetreten. Ein aktiv bewirtschafteter landwirtschaftlicher Betrieb werde weder durch eine Aufgabeerklärung noch durch das Verschwinden des Betriebsinhabers mit sofortiger steuerlicher Wirkung aufgegeben.

Eine Betriebsaufgabe i. S. von § 16 Abs. 3 EStG liegt vielmehr erst vor, wenn der Steuerpflichtige den Entschluss gefasst hat, seine betriebliche Tätigkeit einzustellen und seinen Betrieb als selbstständigen Organismus des Wirtschaftslebens aufzulösen, und wenn er in Ausführung dieses Entschlusses alle wesentlichen Grundlagen des Betriebes in einem einheitlichen Vorgang innerhalb kurzer Zeit an verschiedene Abnehmer veräußert oder in das Privatvermögen überführt (BFH, Urteil v. 19.5.2005, IV R 17/02, BStBl 2005 II S. 637). Die Betriebsaufgabe beginnt mit Handlungen, die objektiv auf die Auflösung des Betriebs gerichtet sind (Schmidt/Wacker, EStG, 26. Aufl., § 16 Rz 194); sie endet mit der Veräußerung des letzten zur Veräußerung bestimmten bzw. geeigneten Wirtschaftsguts, das zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehört.

2.10 Nachentrichtung der Arbeitnehmeranteile an Sozialversicherungsbeiträgen stellt Arbeitslohn dar

BFH vom 13.9.2007, VI R 54/03

Sachverhalt

Die Klägerin, eine GmbH, hatte ihren Abreitnehmern in den Jahren 1988 bis 1993 zusätzliche Löhne ausbezahlt, ohne einen Lohnsteuerabzug vorgenommen beziehungsweise die Löhne pauschal versteuert zu haben. Ferner führte sie für diese Löhne keine Sozialversicherungsbeiträge ab. Nach einer Außenprüfung zahlte die Klägerin die ausstehende Lohnsteuer und entrichtete auch die fälligen Sozialversicherungsbeiträge, nahm hierfür aber nicht bei ihren Arbeitnehmern Rückgriff. Das Finanzamt sah hierin einen zusätzlich Lohnzufluss und erließ erneut einen Haftungsbescheid. Die hiergegen gerichtete Klage hatte keinen Erfolg.

Begründung:

Die Klägerin hat mit der Nachentrichtung der Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung erneut Arbeitslohn geleistet, ohne ihn einem Lohnsteuerabzug zu unterwerfen.

Zum Arbeitslohn gehören gemäß § 19 Abs.1 S.1 Nr.1 EStG alle Vorteile, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden. Arbeitslohn ist damit jeder geldwerte Vorteil, der durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst ist. Durch die Nachentrichtung der Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung haben die Arbeitnehmer der Klägerin einen solchen geldwerten Vorteil erlangt. Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH sind auch die Arbeitnehmeranteile zur Arbeitslosen-, Kranken- und Rentenversicherung (Gesamtsozialversicherung) als Gegenleistung für die Erbringung der Arbeitsleistung und damit als Arbeitslohn anzusehen. Es ist zwar Sache des Arbeitgebers, den Gesamtsozialversicherungsbeitrag an die Einzugsstelle zu zahlen und durch Lohnabzug beim Arbeitnehmer einzubehalten. Wirtschaftlich muss aber der Arbeitnehmer die Beiträge zur Hälfte aus dem ihm zustehenden Bruttoentgelt zahlen. Der einbehaltene Arbeitnehmeranteil zur Sozialversicherung ist danach ein dem Arbeitnehmer verschaffter Vermögensvorteil. Auch die Nachentrichtung der Arbeitnehmeranteile führt auf Seiten der Arbeitnehmer zu einem zusätzlichen geldwerten Vorteil. Denn durch die Nachentrichtung wird der Arbeitnehmer hinsichtlich seines Sozialversicherungsschutzes nachträglich so gestellt, als

wenn der hälftige Gesamtsozialversicherungsbeitrag bereits durch Abzug von dem ihm zustehenden Bruttoentgelt vom Arbeitgeber einbehalten und abgeführt worden wäre. Indem der Arbeitgeber im Fall der Nachentrichtung zusätzlich zu dem nicht dem Beitragsabzug nach § 28g SGB IV unterworfenen Arbeitsentgelt auch den Arbeitnehmeranteil zur Sozialversicherung finanziert, wendet er dem Arbeitnehmer über den Bruttolohn hinaus einen zusätzlichen geldwerten Vorteil zu.

2.11 Umsatzsteuer-Vorauszahlung ist regelmäßig wiederkehrende Ausgabe

BFH, Urteil v. 1.8.2007, XI R 48/05

Eine für das vorangegangene Kalenderjahr geschuldete und zu Beginn des Folgejahres entrichtete Umsatzsteuer-Vorauszahlung ist als regelmäßig wiederkehrende Ausgabe im vorangegangenen Veranlagungszeitraum abziehbar.

Ein selbstständig tätiger Unternehmensberater ermittelte seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG. Bei der Gewinnermittlung für das Streitjahr 1999 machte er die Umsatzsteuer-Vorauszahlung für das IV. Quartal 1999, die er am 6.1.2000 entrichtet hatte, als Betriebsausgabe geltend. Das Finanzamt lehnte den Abzug unter Hinweis auf das Abflussprinzip ab; eine „regelmäßig“ wiederkehrende Ausgabe liege insoweit nicht vor. Das Finanzgericht wies die Klage ab.

Der BFH qualifizierte die Umsatzsteuer-Vorauszahlung als regelmäßig wiederkehrende Ausgabe im Sinne des § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG und gab dem Unternehmensberater Recht. Bei der Art der hier erbrachten Leistungen stehe die Wiederholung dieser Ausgabe von vornherein fest. Die regelmäßige Wiederkehr ergebe sich aus dem in § 18 Abs. 1 Satz 3 UStG bestimmten Zahlungs- und Fälligkeitstermin (am 10. Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums). Die Umsatzsteuer-Vorauszahlung IV/1999 sei auch kurze Zeit (d. h. innerhalb von 10 Tagen) nach Beendigung des Kalenderjahres 1999 bezahlt worden, in das sie wirtschaftlich gehöre. Der BFH sah es als unschädlich an, dass als Ergebnis einer Umsatzsteuer-Voranmeldung nicht nur Vorauszahlungen, sondern gelegentlich auch sog. Null-Festsetzungen oder Erstattungen in Betracht kommen können. Denn nach seiner Rechtsprechung sei für die Anwendung des § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG eine regelmäßige Wiederkehr in gleichbleibender Höhe nicht erforderlich (Hinweis auf BFH, Urteil v. 3.6.1975, VIII R 47/70, BStBl 1975 II S. 696).

2.12 Schulgeldzahlungen an Schweizer Internat

FG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 11.7.2007, 2 K 1741/06

Ermöglicht ein Steuerzahler seinem Kind den Besuch einer Privatschule, dürfen i. a. R. 30 % der Schulgeldzahlungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 ESG als Sonderausgaben berücksichtigt werden. Hierbei gibt es jedoch Einschränkungen.

Das musste nun ein Kläger beim FG Rheinland-Pfalz feststellen. Die Richter hatten über den Sonderausgabenabzug für Schulgeldzahlungen an ein Schweizer Internat zu urteilen. Die Schulgeldzahlungen betragen an diesem Internat 1.247 Euro im Monat. Das Finanzamt lehnte den 30%igen Sonderausgabenabzug ab, weil dieses Internat durch die hohen monatlichen Zahlungen nicht mehr allgemein zugänglich war. Und genau die allgemeine Zugänglichkeit ist nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG nämlich ein Kriterium für den Sonderausgabenabzug. Im Grundsatz müssen alle Schüler ohne Rücksicht auf ihre wirtschaftliche Lage die Privatschule besuchen können.

2.13 Keine zwingende gewerbliche Tätigkeit von day-Tradern

FG Berlin-Brandenburg 29.8.2007, 3 K 5109/03 B

Sachverhalt:

Der Kläger ist gelernter Bankkaufmann. Neben seinem Studium der Rechtswissenschaften hatte er mit Hilfe von hochleistungsfähigen Computern, spezieller Trading-Software und entgeltlichen Börseninformationsdiensten in erheblichem Umfang Aktiengeschäfte getätigt. Hierbei hatte er bis zu 11.000 Mal im Jahr Wertpapiere erworben und am selben Tag wieder verkauft (day trading).

Das Finanzamt stufte seine Tätigkeit als gewerblich ein und erhob Gewerbesteuer. Die gegen den entsprechenden Bescheid gerichtete Klage hatte Erfolg.

Begründung:

Entgegen der Auffassung des Finanzamts ist die Tätigkeit des Klägers nicht als gewerblich einzustufen.

Ob ein gewerbliches Unternehmen oder nur eine private Vermögensverwaltung vorliegt, ist nach der allgemeinen Verkehrsanschauung zu entscheiden. Im Streitfall ist der Kläger zwar sehr professionell und unter Ausnutzung seiner beruflichen Fähigkeiten und Kenntnisse tätig geworden. Dies allein führt aber nicht zur Annahme einer gewerblichen Tätigkeit, sondern stellt vielmehr eine jedermann offenstehende Form der Vermögensverwaltung dar.

2.14 Liebhaberei bei Vermietung eines aufwändig sanierten und hochwertig ausgestatteten Hauses, Wegfall der Einkünfteerzielungsabsicht bei fehlender Reaktion auf Immobilienkrise in den neuen Bundesländern

FG des Landes Sachsen-Anhalt 26.4.2007, 1 K 2337/04

Erwirbt der Steuerpflichtige ein Haus in den neuen Bundesländern, das er im Rahmen einer aufwändigen Sanierung hochwertig ausstattet, so ist zunächst vom Bestehen einer Einkünfteerzielungsabsicht auszugehen, wenn er die Immobilie nach (vorläufigem) Abschluss der Sanierungsarbeiten im Rahmen eines steuerlich anzuerkennenden Mietverhältnisses vermietet und hieraus Einnahmen erzielt.

Die Einkünfteerzielungsabsicht entfällt, wenn der Steuerpflichtige trotz der Erkenntnis, dass die tatsächlichen Sanierungskosten die geplanten Aufwendungen erheblich überschreiten werden und gleichzeitig der Zusammenbruch des Immobilienmarktes in den neuen Bundesländern eine nachhaltige Verringerung der erzielbaren Mieteinnahmen nach sich ziehen wird, keine geeigneten Maßnahmen ergreift, um der weiteren Entstehung von Verlusten zu begegnen bzw. eine Überschusserzielung langfristig zu ermöglichen.

2.15 Gesonderte Feststellung der Steuerpflicht von Zinsen aus Kapitallebensversicherungen, Werbungskosten

FG München 27.6.2007, 9 K 1790/05

Gibt der Gesellschafter einer GmbH, an der er i.S. von § 17 EStG beteiligt ist, ein Darlehen, zu dessen Besicherung Ansprüche aus einer Kapitallebensversicherung des Steuerpflichtigen eingesetzt werden, so liegt eine steuerschädliche Verwendung des Darlehens vor, die zur vollumfänglichen Steuerpflicht der Zinsen aus der Lebensversicherung nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG führt. Insoweit ist unerheblich, ob der Steuerpflichtige die Schuldzinsen für das Darlehen als Werbungskosten bei den Kapitaleinkünften abgesetzt hat oder ob sich die Finanzierungskosten infolge des Sparerfreibetrags tatsächlich nicht steuermindernd ausgewirkt haben. Die Neufassung des Sonderausgabenabzugs nach § 10 Abs. 2 Satz 2 EStG i.d.F. des Steueränderungsgesetzes 1992 ist auch dann anzuwenden, wenn zwar der zu beurteilende Lebensversicherungsvertrag bereits vor dem 13.2.1992 abgeschlossen worden ist, wenn aber ein "steuerschädlicher" Darlehensvertrag, für den die Lebensversicherung als Sicherheit dient, erst nach dem 13.2.1992 abgeschlossen worden ist. Insoweit liegt kein Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot vor.

2.16 Ermittlung des Gewinns aus privaten Veräußerungsgeschäften bei Verkauf von in einem Girosammeldepot verwahrten, zu unterschiedlichen Zeitpunkten erworbenen und später teils innerhalb und teils außerhalb der Spekulationsfrist veräußerten Aktien

FG Berlin-Brandenburg 11.7.2007, 8 V 8135/07, rkr.

Werden zu unterschiedlichen Zeitpunkten erworbene, in einem Girosammeldepot verwahrte Aktien veräußert, so ist nicht ernstlich zweifelhaft, dass ein Gewinn aus privaten Veräußerungsgeschäften (§ 23 EStG) nur für die Aktien besteuert werden darf, bei denen der Art und der Stückzahl nach feststeht, dass Anschaffung und Veräußerung innerhalb des für den Steuertatbestand maßgeblichen Ein-Jahres-Zeitraums stattgefunden haben. –

Dabei ist die zeitliche Zuordnung von Anschaffungs- und Veräußerungsgeschäften unabhängig von Willensakten des Steuerpflichtigen oder der Finanzverwaltung vorzunehmen, und ist weder die sog. Fifo-Methode (first in, first out) noch die sog. Lifo-Methode (last in, first out) anzuwenden. Vielmehr muss die Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestands des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG für Wertpapiere ausgeschlossen werden, die außerhalb der Spekulationsfrist angeschafft wurden. Soweit auf dieser Grundlage ein Spekulationsgewinn im Sinne des § 22 Nr. 2 in Verbindung mit § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG vorliegt, ist dieser Gewinn mit Hilfe von Durchschnittswerten, bezogen auf den gesamten Aktienbestand, zu ermitteln.

2.17 Kosten für Arbeitszimmer im eigenen Mehrfamilienhaus unbeschränkt steuerlich abziehbar

FG Köln 2. November 2007, Pressemitteilung

Die Kosten eines Arbeitszimmers, das in einem Mehrfamilienhaus auf einer anderen Etage als die Privatwohnung des Steuerpflichtigen liegt, können unbeschränkt steuerlich abgezogen werden, weil es sich hierbei um ein "außerhäusliches" Arbeitszimmer handelt. Dies gilt zumindest dann, wenn keine Verbindung mit den privaten Wohnräumen besteht. So hat der 10. Senat des Finanzgerichts Köln mit Urteil vom 29.8.2007 (Az.: 10 K 839/04) entschieden. Die Kläger wohnten im Erdgeschoss eines Mehrfamilienhauses. Im 1. OG befand sich eine Wohnung, die an die Mutter des Klägers vermietet war und ein kleines, abgetrenntes Appartement, das der Kläger als Arbeitszimmer nutzte. Einen direkter Zugang von der Erdgeschosswohnung zum Arbeitszimmer bestand nicht. Der Senat schloss sich nicht der Auffassung des Finanzamtes an, dass im Streitfall schon deshalb ein sog. "häusliches" Arbeitszimmer anzunehmen sei, weil das Zimmer sich auf einer unmittelbar angrenzenden Etage befunden habe.

Der Senat hat die Revision zum Bundesfinanzhof in München zugelassen.

Hinweis

Kosten für ein "häusliches" Arbeitszimmer können ab 2007 nur noch ausnahmsweise dann steuerlich abgezogen werden, wenn das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten beruflichen und betrieblichen Betätigung des Steuerpflichtigen bildet. Die Abgrenzung zwischen einem "häuslichen" und einem "außerhäuslichen" Arbeitszimmer wurde damit noch wichtiger

2.18 Prämie für Betriebsunterbrechungsversicherung keine Betriebsausgabe

FG des Landes Sachsen-Anhalt 12.4.2007, 1 K 1217/05

Für die Abzugsfähigkeit von Versicherungsprämien als Betriebsausgaben ist maßgebend, ob das versicherte Risiko aus der privaten oder der betrieblichen Sphäre stammt. Maßnahmen, die ihre Ursache in Krankheit oder Krankheitsrisiko haben, sind grundsätzlich - vorbehaltlich berufsspezifischer Risiken - privat veranlasst. –

Aufwendungen eines selbstständigen Zahnarztes für eine sog. Betriebsunterbrechungsversicherung sind nicht als Betriebsausgaben abziehbar, wenn das versicherte Risiko ein - nicht nur berufsbedingter - Personenschaden der versicherten Person ist, so dass es sich um eine Versicherung auf den Krankheitsfall handelt. Welche Leistungen der Versicherte aus der Versicherung bezieht, wie diese berechnet werden und wofür er sie einsetzen will und einsetzt, ist unerheblich.

2.19 Steuerbare Einkünfte aus Erfindung

FG Rheinland-Pfalz 31.10.2007, 1 K 1941/05

Sachverhalt:

Die Klägerin hatte 1984 im Laufe eines privaten Gesprächs eine spontane Erfindung gemacht. Sie hatte die Idee einen medizinischen Wirkstoff mit einem Pflaster zu verbinden (so genanntes Tablettenpflaster). Sie stellte ihre Idee dem jetzigen Produzenten des Pflasters vor, woraufhin im November 1988 ein entsprechendes Patent erteilt wurde. Im Dezember 1989 übertrug die Klägerin dann die Rechte an der Erfindung auf den Produzenten.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die Klägerin die Lizenzgebühren als sonstige selbständige Einkünfte versteuern müsse. Die Klägerin war dagegen der Ansicht, dass es sich bei dem Vertrag vom Dezember 1989 um einen Kaufvertrag handele. Die Veräußerung ihrer spontanen Idee sei dem privaten Bereich zuzurechnen und unterfalle damit nicht der Besteuerung. Die gegen den Bescheid des Finanzamts gerichtete Klage hatte keinen Erfolg. Das Urteil ist noch nicht rechtskräftig. Das FG hat aber keine Revision zugelassen.

Begründung:

Die Klägerin hat mit der Verwertung ihrer Erfindung Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit erzielt. Entgegen ihrer Auffassung liegt keine (nicht steuerbare) Veräußerung einer Zufallserfindung vor. Vielmehr hat sie mit dem Vertrag vom Dezember 1989 eine verwertungsreife Idee veräußert. Denn erst nachdem im November 1988 das Patent für das Tablettenpflaster erteilt worden war und die Verwertung des Patents bevorstand, hat die Klägerin den Vertrag mit dem Produzenten im Dezember 1989 abgeschlossen.

Demzufolge hat die Klägerin keine Spontanidee veräußert, sondern Entgelte für eine als patentreif ausgewiesene Idee erhalten, die wegen der dafür notwendigen Ausarbeitungen und Erprobungen eine nachhaltige Tätigkeit erforderte. Auch wenn diese Versuche keinen großen Zeitraum in Anspruch genommen haben, sind doch Tätigkeiten notwendig gewesen, um die Verwertungsreife der Erfindung zu fördern. Deshalb ist die vorübergehende Tätigkeit nachhaltig, auch wenn die Klägerin nur eine Erfindung gemacht hat.

2.20 Pendlerpauschale: Aussetzung der Vollziehung

BMF-Schreiben vom 4. Oktober 2007 - IV A 4 - S 0623/07/0002 –

Das BMF gewährt bei Anträgen auf Berücksichtigung der Pendlerpauschale ab dem ersten Entfernungskilometer für 2007 Aussetzung der Vollziehung.

In einer Pressemitteilung vom 12.9.2007 hatte das BMF bereits angekündigt, dass die Finanzämter im Lohnsteuermäßigungsverfahren Aussetzung der Vollziehung gewähren und die Pendlerpauschale ab dem ersten Entfernungskilometer berücksichtigen. Das BMF-Schreiben vom 4.10.2007 stellt dies nun noch einmal klar.

Hintergrund ist der Beschluss des BFH vom 23.8.2007 (VI B 42/07), in dem die Richter Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung der Entfernungspauschale ab dem VZ 2007 äußern.

2.21 Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 35 EStG

BMF vom 19.09.2007, IV B 2 S 2296

Das BMF hat ein aktualisiertes Schreiben zur Steuerermäßigung für Gewerbetreibende nach § 35 EStG veröffentlicht. Das vorhergehende Schreiben zum Thema vom 12.1.2007 wird aufgehoben.

2.22 Erwerb von Kfz vom Arbeitgeber, Ermittlung des geldwerten Vorteils

OFD Karlsruhe 10.7.2007, S 233.4/67 - St 146

Nichtanwendungsschreiben inzwischen veröffentlicht

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 5.9.2006 (BStBl 2007 II S. 309) entschieden, dass geldwerte Vorteile aus dem Erwerb von verbilligten Fahrzeugen, die vom Arbeitgeber hergestellt oder vertrieben werden, alternativ nach § 8 Abs. 2 Satz 1 oder Abs. 3 EStG ermittelt werden können. Die Finanzverwaltung wendet dieses Urteil über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht an (BMF-Schreiben vom 28.3.2007, BStBl 2007 I S. 464) Danach kommt bei Verkäufen an Mitarbeiter stets die Rabatt-Freibetragsregelung (§ 8 Abs. 3 EStG) zum Ansatz.

Großzahl der Fälle können erledigt werden

Die Finanzämter wurden mit Verfügung vom 20.12.2006, S 233.4/67 - St 142 gebeten, die Bearbeitung anhängiger Einsprüche aufzunehmen. Gleichzeitig wurde darauf hingewiesen, dass in den meisten Fällen eine Bewertung nach § 8 Abs. 3 EStG ohnehin für den Arbeitnehmer zu einem günstigeren Ergebnis als die Bewertung nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG führen würde und deshalb die Steuerbürger zur Rücknahme ihres Einspruchs aufgefordert werden können.

Neues Musterverfahren vor dem BFH

Über Einsprüche, in denen die Bewertung nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG vorteilhaft wäre, sollten die Finanzämter entscheiden. Inzwischen wurde bekannt, dass auch das Niedersächsische Finanzgericht mit der Berechnung des geldwerten Vorteils aus dem Erwerb eines verbilligten Fahrzeugs vom Arbeitgeber befasst war. Mit Urteil vom 7.3.2007, 3 K 386/04 hat es entschieden, dass der verbilligte Kauf des Fahrzeugs zu einem geldwerten Vorteil führt, der nach § 8 Abs. 3 EStG zu bewerten ist. Gleichzeitig hat es allerdings auch unter Hinweis auf das sich aus dem BFH-Urteil vom 5.9.2006 ergebende Wahlrecht die Vergleichsberechnung nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG durchgeführt, die im entschiedenen Sachverhalt jedoch ungünstiger war. Gegen das Urteil wurde Revision beim BFH eingelegt (Az. VI R 18/07).

Erneut Ruhen des Verfahrens

Vor diesem Hintergrund bestehen keine Bedenken, wenn Einsprüche, in denen die Anwendung von § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG zu einem für den Steuerbürger günstigeren Ergebnis führen würde, bis zu einer Entscheidung über das anhängige Revisionsverfahren weiterhin ruhen.

2.23 Arbeitslohn bei Fort- und Weiterbildungsleistungen des Arbeitgebers

Erlass des Finanzministeriums Nordrhein-Westfalen vom 31.10.2007, S 2332 –73 –V B 3

Werden berufliche Fort- und Weiterbildungsleistungen eines fremden Unternehmens für Rechnung des Arbeitnehmers erbracht und durch den Arbeitgeber ganz oder teilweise ersetzt, liegt ab dem 1.1.2008 Arbeitslohn (= steuerpflichtiger Werbungskostenersatz) vor.

Problemstellung

Berufliche Fort- und Weiterbildungsleistungen des Arbeitgebers führen nicht zu steuerpflichtigem Arbeitslohn, wenn die Bildungsmaßnahmen im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers durchgeführt werden. Hiervon wird ausgegangen, wenn durch die Bildungsmaßnahme (z.B. Teilnahme an einem Seminar oder einer Tagung) die Einsatzfähigkeit des Arbeitnehmers im Betrieb erhöht werden soll.

Es kommt nicht darauf an, ob die Bildungsmaßnahmen am Arbeitsplatz, in zentralen betrieblichen Einrichtungen oder in außerbetrieblichen Einrichtungen durchgeführt werden. Berufliche Fort- und Weiterbildungsmaßnahmen im ganz überwiegend betrieblichen Interesse des Arbeitgebers können daher auch dann vorliegen, wenn die Bildungsmaßnahmen von fremden Unternehmern für Rechnung des Arbeitgebers erbracht werden (R 19.7 Abs. 1 LStR 2008). In den letzten 15 Jahren hat die Finanzverwaltung folgende Auffassung vertreten: Leistungen liegen auch dann im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers, wenn der fremde Unternehmer die Leistung dem Arbeitnehmer in Rechnung stellt und der Arbeitgeber den Rechnungsbetrag ganz oder teilweise begleicht bzw. dem Arbeitnehmer ersetzt (Erlass des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen vom 26.2.1993, 32 – 120/5 – 12441).

Lösung

Die bisherige Verwaltungsauffassung ist mit Ablauf des 31.12.2007 aufgegeben worden (Erlass des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen vom 12.10.2007). Ab dem 1.1.2008 liegt somit steuerpflichtiger Arbeitslohn (sog. Werbungskostenersatz) vor, wenn berufliche Fort- und Weiterbildungsleistungen eines fremden Unternehmens für Rechnung des Arbeitnehmers erbracht und durch den Arbeitgeber ganz oder teilweise beglichen bzw. dem Arbeitnehmer ersetzt werden (vgl. den o.a. Erlass des Finanzministeriums Nordrhein-Westfalen vom 31.10.2007).

Hinweis

Berufsakademien erheben seit dem Sommersemester 2007 eine Studiengebühr für ihr Lehrangebot. Schuldner der Studiengebühr ist nach § 3 Landeshochschulgebührengesetz der studierende Arbeitnehmer. Übernehmen Arbeitgeber im Rahmen des Ausbildungsdienstverhältnisses die vom studierenden Arbeitnehmer geschuldeten Studiengebühren, ist nach einer Entscheidung auf Bundesebene auf Grund des ganz überwiegenden betrieblichen Interesses des Arbeitgebers kein Vorteil mit Arbeitslohncharakter anzunehmen, wenn sich der Arbeitgeber arbeitsvertraglich zur Übernahme der Studiengebühren verpflichtet. Das ganz überwiegende betriebliche Interesse muss dokumentiert sein durch eine Rückzahlungsverpflichtung des Studierenden, wenn er das ausbildende Unternehmen auf eigenen Wunsch innerhalb von zwei Jahren nach Studienabschluss verlässt.

2.24 Steuerbegünstigte Praxisveräußerung unter Fortführung der ärztlichen Tätigkeit in geringem Umfang

Fundstelle

OFD Koblenz, Kurzinformation v. 15.12.2006, S. 2249 A St 31 1, DB 2007, S. 314

Begründung:

Der BFH hatte mit Beschluss vom 6.8.2001 (XI B 5/00, BFH/NV 2001 S. 1561) entschieden, dass für die Frage der Tarifbegünstigung eines Veräußerungsgewinns die Zurückbehaltung einzelner Mandanten/Patienten von weniger als 10 % der gesamten Einnahmen unschädlich ist.

Die Finanzverwaltung äußert sich nunmehr dazu, welche Folgerungen sich aus einer späteren Überschreitung dieser 10%-Grenze ergeben. So soll ein Überschreiten der 10%-Grenze in späteren Jahren unschädlich sein, wenn es ausschließlich die zurückbehaltenen Mandanten/Patienten betrifft. Die Hinzugewinnung neuer Mandanten/Patienten innerhalb einer gewissen Zeit nach Betriebsaufgabe ist auch ohne Überschreiten der vorher erwähnten 10%-Grenze in jedem Fall schädlich, da nach Ansicht der Finanzverwaltung eine Betriebsaufgabe dann tatsächlich nicht stattgefunden hat. Unschädlich ist nur die Hinzugewinnung von neuen Mandanten/Patienten im Verhältnis zu den zurückbehaltenen in nur völlig unbedeutendem Umfang. Auch die Hinzugewinnung als nur vorübergehende Maßnahme soll schädlich sein.

Eine Schädlichkeit führt dazu, dass der ursprünglich tarifbegünstigte Veräußerungsgewinn als laufender Gewinn zu erfassen ist. Bestandskräftige Veranlagungen können nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO (rückwirkendes Ereignis) geändert werden. Zur zeitlichen Spanne wird lediglich vermerkt, dass eine Hinzugewinnung neuer Mandanten/Patienten nach Ablauf von mehr als drei Jahren möglicherweise unschädlich sein kann.

3 Aktuelles zur Betriebsprüfung

3.1 Schätzung bei Betrieb mit PC-Kasse nach Zeitreihe und 30/70 Methode

Fundstelle

Finanzgericht Düsseldorf vom 15.02.2007, 16 V 4691/06 A(E,U,F), EFG 2007 S.814

Sachverhalt

Der Antragsteller (Ast.) betrieb in den Streitjahren das China-Restaurant.

Der Betriebsprüfer war zu dem Ergebnis gekommen, dass erhebliche Umsatz- und Gewinnzuschätzungen vorzunehmen seien. Auf den Zwischenbericht vom 31.5.2006 für die Jahre 2002 bis 2004 und den abschließenden Prüfungsbericht vom 31.8.2006, nach Erweiterung des Prüfungszeitraums um die Jahre 2000 und 2001, wird in vollem Umfang Bezug genommen.

Im Laufe der Prüfung war dem Finanzamt von der Steuerfahndungsstelle des Finanzamts Z-Stadt eine sog. Kontrollmitteilung über die zusammengestellten Kundendaten und Rechnungen für den Ast. für den Zeitraum 2/2001 bis 9/2004 des Unternehmens B (Schreiben der Steuerfahndungsstelle Z-Stadt vom 2.2.2006) überlassen worden (Blatt 202 bis 223 der Prüferhandakte Band I). Das Unternehmen mit Sitz in den Niederlanden firmierte in Deutschland unter einer Postadresse in V-Stadt. Gegen die Beschlagnahme der auf einer Festplatte gespeicherten Kundendaten (insgesamt u.a. ca. 268.000 Rechnungen an deutsche Kunden) anlässlich einer Durchsuchung bei der B im Rahmen eines Rechtshilfeersuchens war in den Niederlanden ein Gerichtsverfahren anhängig, das durch Urteil vom 14.12.2006 des Hohen Rates (höchstes Niederländisches Gericht) abgeschlossen wurde. Darin wurde die Rechtmäßigkeit der Beschlagnahme bestätigt.

Durch die Fahndungsermittlungen hatte sich der Verdacht bestätigt, dass die Firma B "Schwarzeinkäufe" ermöglichte, indem sie unter anderem Kunden auch unter einer zweiten Kundennummer belieferte, zwei Rechnungen für den Kunden, gleichen Datums erteilte und immer gegen Barzahlung beim Fahrer auslieferte. Die vorerwähnten Rechnungsdaten des Ast. bei der Firma B weisen eine aufsteigende, wenn auch nicht fortlaufende Nummerierung auf. Demgegenüber sind die Rechnungsdaten nicht, entsprechend der aufsteigenden Nummerierung, chronologisch aufeinanderfolgend. Vielmehr wurden in verschiedenen Zeiträumen in einer Vielzahl von Fällen Rechnungen früheren Datums als bereits verbuchte Rechnungen unter einer höheren Rechnungsnummer erfasst.

Vom Finanzamt für Prüfungsdienste und Strafsachen X-Stadt war dem Antragsgegner (Ag.) bereits am 10.8.2005 eine Kontrollmitteilung überlassen worden, wonach der Ast. am 12.6.2000 (vgl. auch Anlageverzeichnis des Ast.) von der Firma C einen Computer nebst Monitor und Drucker sowie Kassensoftware gekauft hatte. Bei dem Kassenprogramm handele es sich um ein Produkt der Firma D in W-Stadt. Nach einer Archivmitteilung Nr. 16/01 der Oberfinanzdirektion W-Stadt, beruhend auf Feststellungen der Steuerfahndungsstelle V-Stadt, erlaube diese Software auf der "Chef-Ebene" beliebige nachträgliche Manipulationen der gebuchten Daten, die im Nachhinein nicht mehr nachzuvollziehen seien. Der Zugriff auf die Änderungsfunktionen sei nur mittels eines "Chef-Kennwortes" bei gleichzeitigem Einschub einer bestimmten 3,5 Zoll Diskette möglich. Die Software sei zudem durch einen Computervirus in der Weise geschützt, dass bei einem Aufruf auf einem fremden Rechner sämtliche Daten automatisch gelöscht würden. Der Ast. setzte den Computer als elektrische PC-Kasse ein.

Ein "innerer und äußerer Betriebsvergleich" für die Jahre 2002 bis 2004 ergab Rohgewinnaufschlagsätze von 270,62 %, 393,04 % und 309,22 %. Diese Aufschlagsätze bewegten

sich im oberen Bereich (und überschreiten diesen Bereich mit dem Wert von 393,04 %) der Richtsätze der sogenannten Richtsatzsammlung für Speisegaststätten.

In einer weiteren vorbereitenden Kalkulation ermittelte der Prüfer, ausgehend von einem bereinigten Wareneinkauf für die verbuchten Getränke und einem unterstellten durchschnittlichen Rohgewinnaufschlag für Getränke von 380 %, einen "Warenumsatz Getränke". Den Rest des gebuchten Gesamt-Warenumsatzes ordnete er folgerichtig den Speisen zu. Daraus ergab sich ein Rohgewinnaufschlag für Speisen von 221,89 % (2002), 385,23 % (2003) und, 304,33 % (2004). Bei dieser Kalkulation stellte der Prüfer außerdem fest, dass bei einem geschätzten durchschnittlichen Preis pro Getränk von 1,70 EUR und pro Speisebestellung von 9,20 EUR im Jahre 2002 2,93 Getränke pro Speise, in 2003 1,45 Getränke pro Speise und in 2004 1 Getränk pro Speise verkauft worden sein dürften. Das Zahlenwerk ließ zudem auf einen ganz erheblichen Anteil von sog. Außerhausverkäufen (Umsätze zu 7 % Steuersatz) am gesamten Speiseumsatz schließen.

Der Prüfer stellte ferner fest, dass es im Jahre 2001 zu einer Unterentnahme von 116.617,42 DM gekommen war und in den Jahren 2002 bis 2004 zu Überentnahmen von 4.508,08 EUR, 7.820,47 EUR und von 4.285,14 EUR Darüber hinaus, so ist der Prüferhandakte zu entnehmen, bediente sich der Prüfer der Kalkulationsmethode des Zeitreihenvergleichs. Für die Jahre 2002 bis 2004 bereinigte er den wochenweise verteilten Wareneinkauf gleichmäßig um Eigenverbrauch, Personalbeköstigung, Warenverderb und die Inventurwerte zum Jahresanfang und stellte diesem, ebenfalls jeweils für den Zeitraum einer Kalenderwoche, den Warenumsatz gegenüber. Die danach für jede Woche ermittelten Rohgewinnaufschlagsätze fasste er schließlich zu 10-Wochen-Zeiträumen zusammen und ermittelte die durchschnittlichen Aufschlagsätze für die 10-Wochen-Zeiträume.

Dabei ergaben sich folgende Ergebnisse (Angaben in Prozent):

	2002	2003	2004
Untester Wert	239,99	314,78	203,14
Maximalwert	465,29	658,39	484,31
Durchschnitt	304,14	417,37	339,11

Die anschließend dargestellten Gesamtkalkulationen gingen für das Jahr 2002 von den verbuchten Getränke Ein- und Verkäufen aus (Einzelaufstellung) und übertrugen den gefundenen getränkebezogenen Rohgewinnaufschlagsatz von 512,5 % auf alle Prüfungsjahre. Der Anteil der übrigen Umsätze (Speisen) wurde im nächsten Schritt, ausgehend von einem Getränkeanteil von 30 % und einem Speisenanteil von 70 % an den Gesamtumsätzen (30/70 Methode), auf der Grundlage der verbuchten bzw. errechneten Getränkeumsätze hochgerechnet und zu dem Wareneinsatz (einschließlich der vermuteten Schwarzeinkäufe über die Firma B) in Bezug gesetzt. Dabei ergaben sich Aufschlagsätze für die übrigen Umsätze (Speisen) von 272,82 % (2002), 277,04 % (2003) und 314 % (2004). Der ebenfalls durchgeführte sogenannte Chi-Test ließ nicht auf Auffälligkeiten schließen.

Nach Ansicht des Prüfers, der sich der Ag. anschloss, führten die sich danach ergebenden Rohgewinnaufschlagsätze nur unter Berücksichtigung der "Schwarzeinkäufe" zu bei China-Restaurants üblichen Rohgewinnaufschlagsätzen (vgl. Schreiben der Steuerfahndung Z-Stadt vom 2.2.2006: 370 %). Anderenfalls betrügen die Aufschlagsätze für Speisen 500,69 % (2002), 455,05 % (2003) und 314 % (2004) (vgl. Blatt 139 bis 141 der Prüferhandakte, wobei für 2004 wohl vergessen wurde, den "Schwarzeinkauf" von 20.000 EUR abzuziehen).

Für 2003 und 2004 sei mehr als 50 % des Umsatzes, dabei handele es sich um die mit einem Steuersatz von 7 % belegten Umsätze, außer Haus erfolgt, was bei einem Restaurant dieser Größenordnung ungewöhnlich sei. Erst unter Berücksichtigung von Schwarzeinkäufen und einer Umsatzverschiebung "von 7 % zu 16 %" ergebe sich ein durchschnittlicher Rohgewinnaufschlag, der einem Fremdvergleich standhalte.

Für 2004 seien zwar nur für einen Teil des Kalenderjahres Schwarzeinkäufe bekannt geworden. In Anlehnung an ein Urteil des Finanzgerichts Münster vom 19.1.2000, Az. 10 K 3901/98, sei es jedoch zulässig, den Schwarzeinkauf mit 30 % des bisherigen Wareneinkaufs zu schätzen.

Von den kalkulatorischen Differenzen werde ein Sicherheitsabschlag von 10 % gemacht. Der Gewinn werde im Gegenzug um die Schwarzeinkäufe gemindert. Nach alledem ergaben sich daraus folgende Änderungen der Betriebseinnahmen und des Wareneinkaufs, die zu Gewinnerhöhungen (die Gewerbesteuerrückstellungen wurden entsprechend gewinnmindernd angeglichen) und daher zu den in diesem Verfahren streitigen geänderten Einkommensteuerfestsetzungen bzw. zu geänderten oder aufgehobenen Feststellungsbescheiden führten:

	2000	2001	2002	2003	2004
Betriebseinnahmen -	157.000 DM	445.000 DM	202.000 EUR	84.000 EUR	115.000 EUR
Sog. Schwarzeinkäufe	-	-44.000 DM	-30.000 EUR	-18.000 EUR	-20.000 EUR

Bezüglich der Umsatzsteuer wurde die Folge gezogen, dass sämtliche zusätzlichen Betriebseinnahmen als mit dem Steuersatz von 16 % zu versteuernde Umsätze behandelt wurden und für die Jahre 2003 und 2004 außerdem bereits erfasste Umsätze in Höhe von 20.992 EUR und von 53.816 EUR einem Umsatzsteuersatz von 16 % statt bis dahin 7 % unterworfen wurden:

	2000	2001	2002	2003	2004
Umsatzsteuer 16 %	25.120 DM	71.200 DM	32.320 EUR	16.798,72 EUR	27.010,63 EUR
Umsatzsteuer 7%				-1.469,44 EUR	-3.767,15 EUR

Auszüge Begründung:

b) Das eingesetzte PC-Kassensystem gibt zu erheblichen Zweifeln an der Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung Anlass. Wie sich schon aus § 146 Abs. 6 AO (vgl. auch § 239 Abs. 3 des Handelsgesetzbuches) ergibt, ist das Buchführungswerk vor Manipulationen zu schützen. Insbesondere bei einem Gastronomiebetrieb, bei dem die Umsätze nahezu ausschließlich als Barverkäufe getätigt werden, kommt der Kasse besondere Bedeutung zu. Die Kassenaufzeichnungen als eine Art von Eigenbelegen sind die einzige Möglichkeit der direkten Kontrolle der Umsätze und deshalb einer strengen Beurteilung zu unterwerfen. Bei einer elektronisch unterstützten Kassenführung wie im Falle des Ast. ist infolgedessen, genauso wie bei einem manuell geführten Kassenbuch alter Art, zu fordern, dass Manipulationen der Kassenaufzeichnungen möglichst ausgeschlossen werden und das System programmmäßige Sicherungen und Sperren beinhaltet, die schon vom Zeitpunkt der ersten Speicherung an verhindern, dass einmal eingegebene Daten der nachträglichen Änderung preisgegeben sind (vgl. Drüen in Tipke/Kruse, Kommentar zur AO § 146 Rz. 47 f. und Huber in Die steuerliche Betriebsprüfung 2003, 193). Auch wenn zuzugeben ist, dass wohl kein EDV-System Manipulationen völlig ausschließen kann, dürfte es an einer ordnungsgemäßen Kasse fehlen, wenn (wie hier) das Kassensystem, so ist dem Hinweis des Finanzamts X-Stadt im Zusammenhang mit seiner Kontrollmitteilung zu entnehmen, auf Manipulationen geradezu angelegt ist. Der Senat hat im vorläufigen Rechtsschutzverfahren keine Zweifel, dass eine vom gewerbetreibenden Steuerpflichtigen angeschaffte Software ihrem Zweck entsprechend eingesetzt wird und im Streitfall vom Ast. auch eingesetzt wurde.

d) Der Zeitreihenvergleich als Methode des inneren Betriebsvergleichs (vgl. Seer in Tipke/Kruse, Kommentar zur AO § 158 Rz. 21) lässt kaum Raum für Zweifel daran, dass Erlöse und Wareneinsatz

nicht zutreffend verbucht wurden (ausführlich Finanzgericht Münster Beschluss vom 19.8.2004 8 V 3055/04 G, EFG 2004, 1810 und Beschluss vom 10.11.2003 6 V 4562/03 E, U, EFG 2004, 236).

Die Methode des Zeitreihenvergleichs geht bei hierfür geeigneten Betrieben, wie insbesondere Speisegaststätten, davon aus, dass eingekaufte Waren in einem überschaubaren Zeitraum verbraucht werden und eine nennenswerte Vorratshaltung nicht stattfindet. Sie basiert darauf, dass es keinem Steuerpflichtigen in der Praxis möglich sein wird, wochenweise oder über andere unterjährige Zeiträume genau den Wareneinkauf zu verschweigen, mit dem nicht verbuchte Erlöse erzielt werden. Die wochenbezogene Verprobung durch den Betriebsprüfer hat dementsprechend für den Antragsteller drastische Schwankungen der RAS ergeben. Dabei ist der Prüfer unter Bezugnahme auf die Inventurwerte zum 31.12. zu Recht von einer nur geringen Vorratshaltung ausgegangen. Bei der wochenweisen Verprobung naturgemäß enthaltene Ungenauigkeiten und Schwankungen hat der Prüfer durch die zusätzliche Betrachtung von 10-Wochen-Zeiträumen hinreichend eliminiert. Auch bei der 10Wochen Betrachtung sind noch ganz gravierende Unterschiede verblieben. Demzufolge dürfte die Buchführung des Ast. sachlich unrichtig sein.

c) Die darauf aufbauende Kalkulation des übrigen (Speise-)Umsatzes beruht auf der Annahme, dass Getränke- und Speiseumsätze bei Speisegaststätten erfahrungsgemäß in einem Verhältnis von 30 zu 70 stehen. Nach Kenntnis des Gerichts handelt es sich um einen Erfahrungssatz, der in der Prüferpraxis seine Bestätigung gefunden hat.

Da der Ast. die Höhe des Speiseumsatzes durch seine Buchführung nicht ordnungsgemäß nachgewiesen hat, war diese Schätzung geboten. Dem Vortrag des Ast., er habe ab 2003 einen Stammkundenrabatt von 20 % gewährt, wurde dadurch hinreichend Rechnung getragen, dass für die Jahre 2003 und 2004 der Getränkeumsatz zu dem Speiseumsatz in ein Verhältnis von 35 zu 65 gesetzt wurde. Der weitere Einwand des Ast., bei China-Restaurants seien die Speisen im Durchschnitt preiswerter als in anderen Speisegaststätten, ist so allgemein gehalten, dass daraus im Rahmen der Schätzung keine Folgerungen gezogen werden müssen. Diesbezügliche weitere Ermittlungen sind im Aussetzungsverfahren untunlich und dem Hauptsacheverfahren vorbehalten.

Im übrigen ist verbleibenden Ungenauigkeiten, nicht wie sonst bei Schätzungen üblich, durch einen Sicherheitszuschlag, sondern durch einen Sicherheitsabschlag zugunsten des Ast. Rechnung getragen worden.

3.2 Datenzugriff der Finanzverwaltung gemäß § 147 Abs. 6 AO

BFH vom 26. September 2007 I B 53, 54/07

1. Der Steuerpflichtige ist gehalten, der Außenprüfung im Original in Papierform erstellte und später durch Scannen digitalisierte Ein- und Ausgangsrechnungen über sein Computersystem per Bildschirm lesbar zu machen. Er kann diese Verpflichtung nicht durch das Angebot des Ausdrucks auf Papier abwenden.

2. Der Datenzugriff der Finanzverwaltung gemäß § 147 Abs. 6 AO erstreckt sich u.a. auf die Finanzbuchhaltung. Der Steuerpflichtige ist nicht berechtigt, gegenüber der Außenprüfung bestimmte Einzelkonten (hier: Drohverlustrückstellungen, nicht abziehbare Betriebsausgaben, organschaftliche Steuerumlagen) zu sperren, die aus seiner Sicht nur das handelsrechtliche Ergebnis, nicht aber die steuerliche Bemessungsgrundlage beeinflussen haben.

4 Aktuelles zum Bilanzsteuerrecht

4.1 Aktivierung eines "Vertreterrechts" als entgeltlich erworbenes immaterielles Wirtschaftsgut

4.1.1 Sachverhalt

Eine Stpfl. (A) hatte mit der B-GmbH (GmbH) im Jahre 1997 einen Handelsvertretervertrag über eine Anzeigenvertretung geschlossen. Es wurde vereinbart, dass die GmbH der A einen - mit 138 984 DM bewerteten - **Kundenstamm** als „zinsloses Darlehen“ übergibt, das „bei Beendigung des Vertragsverhältnisses mit einer ggf. anfallenden Ausgleichszahlung zu verrechnen“ sein sollte. - A, die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelte, minderte im Rahmen ihres Jahresabschlusses für das Streitjahr 1998 ihren Gewinn um Absetzungen für Abnutzung (AfA) in Höhe von 46 323 DM auf das „Vertreterrecht“. Nach Ansicht des Finanzamts war eine Übertragung des Kundenstamms wirtschaftlich nicht gewollt; deshalb lehnte es die Berücksichtigung der geltend gemachten AfA ab.

4.1.2 Ergebnis

Ein "Vertreterrecht" ist beim Handelsvertreter auch dann als entgeltlich erworbenes immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens zu aktivieren, wenn die Einstandszahlung an den Geschäftsherrn für die Übernahme der Handelsvertretung erst bei Beendigung des Vertragsverhältnisses durch Verrechnung mit dem dann fälligen Ausgleichsanspruch nach § 89b HGB erbracht werden soll und dem Handelsvertreter bereits bei Erwerb des Vertreterrechts der teilweise Erlass der Einstandszahlung für den Fall zugesagt wird, dass der künftige Ausgleichsanspruch hinter dem Übernahmepreis zurückbleibt.

4.1.3 Fundstelle

BFH, Urteil v. 22.8.2007, X R 2/04

4.1.4 Begründung

Nach Ansicht des BFH hat ein Handelsvertreter, der einen eingeführten Vertreterbezirk übernimmt, einen greifbaren wirtschaftlichen Vorteil erlangt, für den er einen Aktivposten in der Steuerbilanz anzusetzen hat (§ 5 Abs. 2 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG; vgl. hierzu BFH, Urteil v. 18.1.1989 X R 10/86, BStBl II 1989, 549). Für den Handelsvertreter, der in die Kundenbeziehungen des Geschäftsherrn eintritt, wird ein „derivativ“ erworbenes immaterielles Wirtschaftsgut („Vertreterrecht“) begründet. Der Erwerb ist entgeltlich, wenn der Vertreter als Gegenleistung für die ihm eingeräumte wirtschaftliche Chance eine „Einstandszahlung“ zu erbringen hat. Dabei spielt es keine entscheidende Rolle, wenn das Entgelt erst zu einem späteren Zeitpunkt durch Verrechnung mit zukünftig zur Entstehung gelangenden Gegenansprüchen des Handelsvertreters gegen den Geschäftsherrn zu erbringen ist. Für den Bilanzansatz eines erworbenen Wirtschaftsguts mit den Anschaffungskosten ist

generell unerheblich, ob die Anschaffungskosten im jeweiligen Wirtschaftsjahr bereits bezahlt sind.

Das gilt auch für die im Streitfall getroffene Vereinbarung. Die Übergabe des Kundenstamms als „zinsloses Darlehen“ zielte wirtschaftlich darauf ab, den Übernahmepreis gegen den mit Beendigung des Vertretungsverhältnisses kraft Gesetzes (§ 89b Abs. 4 HGB) entstehenden Ausgleichsanspruch aufzurechnen. Dass dieser Anspruch später der Höhe nach mit Null bewertet werden könnte, rechtfertigt es nicht, vom bilanziellen Ansatz des Wirtschaftsguts „Vertreterrecht“ abzusehen.

4.2 Das "Vertreterrecht" eines Handelsvertreters ist nach individuellen Verhältnissen abzuschreiben

4.2.1 Sachverhalt

Ein Handelsvertreter hatte von drei Unternehmen je einen Vertreterbezirk zur Bearbeitung als selbständiger Handelsvertreter übernommen und sich gegenüber den Unternehmen zu Zahlungen verpflichtet, mit denen die Ausgleichsansprüche der Vorgänger-Vertreter abgegolten wurden. Er aktivierte diese "Einstandszahlungen" als immaterielles Wirtschaftsgut "Vertreterrecht" und schrieb es unter Zugrundelegung einer Nutzungsdauer von 5 Jahren ab.

Das Finanzamt war anderer Meinung. Es ging davon aus, der Vertreter haben ein geschäftswertähnliches (immaterielles) Wirtschaftsgut in der Art eines Kundenstammes erworben, für dessen steuerliche Behandlung die gleichen Grundsätze wie für die Abschreibung eines allgemeinen Geschäftswerts Anwendung finden müssten. Deshalb gelte für das Vertreterrecht die 15-jährige Abschreibungsdauer für einen Geschäftswert nach § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG.

4.2.2 Ergebnis

Auf das von einem Handelsvertreter entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgut "Vertreterrecht" (Ablösung des dem Vorgänger-Vertreter zustehenden Ausgleichsanspruchs durch Vereinbarung mit dem Geschäftsherrn) findet die zwingende typisierende Regelung des § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG zur betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Geschäfts oder Firmenwerts keine Anwendung. Die auf das Vertreterrecht vorzunehmende AfA bemisst sich nach der im Schätzungswege für den konkreten Einzelfall zu bestimmenden betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer.

4.2.3 Fundstelle

BFH Urteil v. 12.7.2007, X R 5/05

4.2.4 Begründung

Dem folgte der BFH nicht. Die durch das Bilanzrichtliniengesetz 1985 eingeführte Regelung in § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG soll dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eröffnen, einen entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert auf die Dauer von 15 Jahren abzuschreiben. Bis dahin war ein solches immaterielles Wirtschaftsgut steuerlich nicht abschreibbar. Die Regelung betrifft jedoch nicht andere immaterielle Wirtschaftsgüter wie ein Vertreterrecht, bei dem es sich nicht - wie z.B. bei einem Kundenstamm - um ein "geschäftswertähnliches" Wirtschaftsgut handelt. Das Vertreterrecht war schon nach der bisherigen Rechtslage auf eine nach den Umständen zu schätzende Nutzungsdauer von weniger als 15 Jahren abschreibbar. Durch die für den Geschäfts- oder Firmenwert eingeführte Regelung - Abschreibung auf 15 Jahre, § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG - hat sich in Bezug auf das Vertreterrecht an der früheren Rechtslage nichts geändert.

Die Sache wurde an das Finanzgericht zurückverwiesen. Dieses muss nun prüfen, welche betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer die Vertreterrechte im konkreten Fall haben.

4.3 Ansparabschreibung für „Restbetrieb“ einer Steuerberaterpraxis

4.3.1 Sachverhalt

Der Streitfall betrifft einen Steuerberater (A), der seine Praxis zum 1.5.2004 veräußert hatte. Dabei war vereinbart worden, dass der Käufer den Mandantenstamm übernimmt; lediglich ein kleiner Teil der Mandate sollte von A weiterhin betreut werden. Der Kaufpreis betrug 230.000 €, der Wert der zurückbehaltenen Mandate wurde mit 2.500 € bewertet. Nach der Praxisveräußerung setzte A seine Beratungstätigkeit in geringem Umfang fort. Die aus dieser Tätigkeit ab Mai 2004 erzielten Einnahmen machten weniger als 10 % der durchschnittlichen Einnahmen aus der Steuerberaterpraxis in den letzten drei Jahren vor der Veräußerung aus. Streitig war, ob A in seiner gem. § 4 Abs. 3 EStG für das Streitjahr 2003 erstellten Gewinnermittlung eine Ansparabschreibung nach § 7g Abs. 3 EStG für die Anschaffung eines PKW und eines Laptops ausweisen durfte.

4.3.2 Ergebnis

Veräußert ein Steuerberater seinen Mandantenstamm als (einzige) wesentliche Betriebsgrundlage, behält sich aber einzelne von ihm auch künftig betreute Mandate zurück und/oder ist er für den Erwerber des Mandantenstammes weiterhin als Steuerberater selbständig tätig, kann er im Jahr vor der beabsichtigten Veräußerung eine sog. Ansparrücklage bilden, sofern unter den gegebenen Umständen noch mit einer Anschaffung der bezeichneten Wirtschaftsgüter für den "Restbetrieb" zu rechnen ist.

4.3.3 Fundstelle

BFH, Urteil v. 1.8.2007, XI R 47/06

4.3.4 Begründung

Der BFH hat dies im Grundsatz bejaht. Steuerpflichtige können „für die künftige Anschaffung oder Herstellung von neuen beweglichen Wirtschaftsgütern eine „den Gewinn mindernde Rücklage bilden“ (sog. Ansparrücklage; § 7g Abs. 3 EStG). Dazu muss der Stpfl. jedoch dartun, dass er die betreffenden Wirtschaftsgüter „voraussichtlich bis zum Ende des zweiten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahrs anschaffen oder herstellen wird“.

Das Tatbestandsmerkmal „voraussichtlich“ erfordert eine Prognoseentscheidung über das künftige Investitionsverhalten des Steuerpflichtigen. Hat dieser bereits den Beschluss gefasst, seinen Betrieb zu veräußern oder aufzugeben, so ist regelmäßig nicht mehr mit der Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern im Rahmen dieses Betriebes zu rechnen. Allerdings kann auch in Fällen, in denen der Steuerpflichtige bei Abgabe der Gewinnermittlung für das Rücklagejahr seinen Betrieb bereits veräußert oder den Entschluss hierzu gefasst hat, eine Investition „voraussichtlich bis zum Ende des zweiten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahrs“ getätigt werden, wenn der Stpfl. mit zurückbehaltenem „Restbetriebsvermögen“ seinen Betrieb - wenn auch in geringem Umfang - fortführt. Zwar wird in diesem Fall eingehend zu prüfen sein, ob mit der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts unter Berücksichtigung der Gesamtumstände noch zu rechnen ist. Allein die Tatsache, dass nur ein „Restbetrieb“ fortgeführt wird, schließt indessen die künftige Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern nicht aus. Auch die aus Anlass der Betriebsveräußerung gewährte teilweise Steuerfreiheit (§ 16 Abs. 4 EStG) und die Tarifbegünstigung (§ 18 Abs. 3, § 16, § 34 EStG) des Betriebsveräußerungsgewinns stehen der Bildung der Ansparrücklage nicht entgegen, solange die geplante Investition im fortbestehenden „Restbetrieb“ objektiv möglich und wahrscheinlich ist.

4.4 Bilanzberichtigung im Rahmen einer Betriebsprüfung – Rückstellung für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen

FG Köln, Urteil vom 21.3.2007, 13 K 4358/06 (Revision eingelegt, Az. BFH: I R 40/0)

Sachverhalt

Eine GmbH hat ihren Jahresabschluss zum 31.12.2001 im April 2002 aufgestellt und keine Rückstellung für die Kosten der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen gebildet. Etwa vier Monate nach dem Zeitpunkt der Aufstellung der Bilanz hat der BFH mit Urteil vom 19.8.2002 (VIII R 30/01, BStBl. II 2003, 131) eine Grundsatzentscheidung getroffen: Im Jahresabschluss ist für die zukünftigen Kosten der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen, zu der ein Unternehmen gemäß § 257 HGB und § 147 AO verpflichtet ist, eine Rückstellung zu bilden (vgl. H 5.7 Abs. 3 „Rückstellung für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen“ EStH). Die handelsrechtliche Passivierungspflicht nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB (Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten) gilt über § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG auch für die Steuerbilanz.

In dem Verfahren des Finanzgerichts Köln ging es um die Frage, ob eine Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG zum 31.12.2001 möglich ist, da die Bilanz vor dem 19.8.2002 (Datum des BFH-Urteils) aufgestellt wurde. Die GmbH wollte nach einer im Jahre 2006 abgeschlossenen steuerlichen Betriebsprüfung die Rückstellung zum 31.12.2001 nachträglich bilden, um letztendlich Erhöhungen des „zu versteuernden Einkommens“ der GmbH, die sich im Rahmen der Betriebsprüfung ergeben haben, zumindest teilweise zu kompensieren.

Lösung

Nach Auffassung des Finanzgerichts Köln hat das Finanzamt zu Recht eine Bilanzberichtigung zum 31.12.2001 abgelehnt. Die Möglichkeit der Bilanzkorrektur nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG setzt voraus, dass die ursprüngliche Bilanz in dem zu korrigierenden Punkt unrichtig ist (vgl. R 4.4 Abs. 1 EStR). Daran fehle es im Streitfall.

Maßgebend für die „Richtigkeit“ eines Bilanzansatzes sei der sog. „subjektive Fehlerbegriff“. Wenn im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung noch keine (höchstrichterliche) Rechtsprechung zu der in Rede stehenden Bilanzierungsfrage ergangen ist, muss jede der kaufmännischen Sorgfalt entsprechende Bilanzierung als „richtig“ angesehen werden (vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 5.4.2006, I R 46/04, BStBl. II 2006, 688). Im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung war ein Beurteilungsspielraum des Bilanzierungspflichtigen gegeben, so dass es nicht der gebotenen kaufmännischen Vorsicht widersprach, von der Bildung einer „Rückstellung für die Kosten der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen“ abzusehen. Damit war die Bilanz zum 31.12.2001 für die GmbH in diesem Punkt richtig. Die Rückstellung ist erstmals in der Steuerbilanz zum 31.12.2002 zu bilden und wird in den folgenden Jahren angepasst, wenn z. B. die Preise steigen oder sich der Umfang der archivierten Unterlagen ändert. Eine Bilanzänderung nach § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG stand im Streitfall nicht zur Debatte. Grundvoraussetzung für eine Bilanzänderung ist, dass für den Bilanzansatz oder die Bewertung ein Wahlrecht besteht (vgl. R 4.4 Abs. 2 EStR). Im Sachverhalt geht es bei der Rückstellung nicht um die nachträgliche Ausübung eines Bilanzierungs- oder Bewertungswahlrechts, sondern um eine Passivierungspflicht.

4.5 BMF klärt Zweifelsfragen zur Ansparabschreibung

BMF, Schreiben v. 30.10.2007, IV B 2 - S 2139 - b/07/0001

Die Ansparabschreibung führt ständig zu Auseinandersetzungen mit den Finanzbehörden. Das BMF hat bestehende Verwaltungsanweisungen neu gefasst und aktuelle BFH-Rechtsprechung berücksichtigt.

Wiederholte Rücklagenbildung möglich

Nach Ablauf der Investitionsfrist ist eine erneute Rücklagenbildung für „dasselbe“ Wirtschaftsgut nach Ansicht des BFH grundsätzlich möglich. Der Steuerpflichtige muss jedoch ausreichend begründen, weshalb die Investition trotz gegenteiliger Absicht bislang noch nicht durchgeführt wurde. Außerdem muss er darlegen, dass die Anschaffung weiterhin geplant ist. Die Finanzverwaltung folgt dieser Rechtsprechung nun ausdrücklich.

Verspätete Rücklagenbildung

Nachträglich gebildete Ansparabschreibungen, z.B. im Rahmen einer BP, waren lange Zeit Gang und Gäbe. Die Rechtsprechung hat dem jedoch Grenzen gesetzt. Danach ist eine Rücklagenbildung nicht mehr möglich, wenn die Investitionsfrist bereits abgelaufen ist und tatsächlich keine Anschaffung getätigt wurde. Gleiches gilt, wenn bei der Abgabe des Jahresabschlusses bereits feststeht, dass der Betrieb veräußert oder aufgegeben wird.

Buchung der Ansparabschreibung

Jede einzelne Rücklage ist dem Grunde nach getrennt zu buchen und zu erläutern. Dazu bietet sich das Konto Ansparabschreibungen sowie gegebenenfalls eine gesonderte Anlage an. Auf mehreren Konten gebuchte Einzelrücklagen können in einem Sammelkonto zusammengefasst werden (z.B. Bilanzposten Ansparabschreibungen). Außerdem wird es nicht beanstandet, wenn anstelle einer getrennten Buchung der Einzelrücklagen eine zusammenfassende Buchung erfolgt. Der Steuerpflichtige muss dann die notwendigen Angaben in zeitnah erstellten Aufzeichnungen dokumentieren. Diese Unterlagen sind dem Finanzamt auf Verlangen jederzeit zur Verfügung zu stellen.

Aufzeichnungen von Einnahme-Überschussrechnungen

Wer seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, muss über seine Ansparabschreibungen ebenfalls sorgfältige Aufzeichnungen führen. Diese sind vollständig und zeitnah zu erstellen.

Hinweis

Die aktuelle Verwaltungsanweisung ändert bzw. ergänzt das umfassende BMF-Schreiben vom 25.2.2004 (BStBl 2004 I S. 337). Die Änderungen beziehen sich ausschließlich auf die „alte“ Rechtslage. Die Neufassung des § 7g EStG durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 wird davon nicht berührt.

4.6 Versicherungsvertreter, Provision, Rückstellung für Betreuungsaufwand

OFD Münster 22.10.2007

Der BFH hat mit Urteil vom 28.7.2004, XI R 63/03 (BFH/NV 2005 S. 109) entschieden, dass ein Versicherungsvertreter für die Verpflichtung gegenüber dem Versicherungsunternehmen, die bereits abgeschlossenen Lebensversicherungsverträge zu betreuen, eine Rückstellung wegen Erfüllungsrückstandes zu bilden hat, wenn er eine einmalige Provision nicht nur für die Vermittlung der Versicherung, sondern auch für die weitere Betreuung des Versicherungsvertrages erhält. Die Finanzverwaltung wendet dieses Urteil über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht an (BMF-Schreiben vom 28.11.2006, IV B 2 - S 2137 - 73/06).

Das FG Schleswig-Holstein sah nun in einem Aussetzungsverfahren ernstliche Zweifel an der Nichtberücksichtigung einer solchen Rückstellung und ließ mit Beschluss vom 9.2.2007, 2 V 233/06, die Aussetzung der Vollziehung zu. Mittlerweile sind auch beim hiesigen FG Münster Verfahren in gleicher Angelegenheit anhängig. Noch nicht abgeschlossene Einspruchsverfahren können daher mit Zustimmung des Einspruchsführers gemäß § 363 Abs. 2 Satz 1 AO ruhen. Einem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung kann grundsätzlich entsprochen werden. Bei der Gewährung der Aussetzung der Vollziehung ist zu beachten, dass diese nur auf der Basis einer Rückstellung erfolgen kann, die nach den tatsächlich im Einzelfall voraussichtlich anfallenden Betreuungsaufwendungen bemessen ist. Insoweit ist eine genaue Ermittlung der Verhältnisse des jeweiligen Betriebes erforderlich.

Dazu ist es zunächst notwendig, den Bestand an Versicherungsverträgen festzustellen und hieraus diejenigen Versicherungsverträge zu eliminieren, für die ein Betreuungsentgelt (= Folgeprovision) gezahlt wird. Wegen der Abzinsungsverpflichtung in der Steuerbilanz nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG ist für den verbliebenen Bestand die durchschnittliche Restlaufzeit zu ermitteln. Außerdem ist zu klären, welche Person mit der Betreuung befasst ist (Hinweis: keine Rückstellung bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften für Betreuungsleistungen durch die Betriebsinhaber) und wie viele Betreuungsstunden durchschnittlich angefallen sind. In diesem Zusammenhang vorgenommene Tätigkeitsbeschreibungen und Schätzungen sind kritisch zu hinterfragen. Der Steuerpflichtige trägt insoweit die Feststellungslast.

4.7 Eckpunkte der Reform des Bilanzrechts

BMJ-Pressemitteilung vom 16.10.2007

Zwar lässt der vom Bundesjustizministerium bereits für Oktober 2007 angekündigte Entwurf eines Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) noch auf sich warten, aber es wurden vorab aufschlussreiche Eckpunkte bekannt gegeben. Die Ziele des Reformgesetzes sind:

- Sicherung des Fortbestands des HGB-Bilanzrechts als vollwertige Alternative zu den – kostenintensiven und komplexen – internationalen Rechnungslegungsstandards. Auch der kürzlich vom IASB veröffentlichte Entwurf eines Standards „IFRS für kleine und mittelgroße Unternehmen“ wird in dieser Hinsicht nicht als gangbare Alternative für die Aufstellung eines informativen Jahresabschlusses gesehen.
- Verbesserung der Aussagekraft des handelsrechtlichen Jahresabschlusses.

Schwellenwerte für die Befreiung von der Buchführungs-/Bilanzierungspflicht nach den handelsrechtlichen Vorschriften (für Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften)

- Umsatzerlöse \leq 500.000 €
- Gewinn pro Geschäftsjahr \leq 50.000 €

Anhebung der Größenklassen, die darüber entscheiden, welche Informationspflichten ein Unternehmen treffen: Die Schwellenwerte für Bilanzsumme und Umsatzerlöse in § 267 HGB werden um 20% erhöht (siehe Tabelle)

Geplante Erhöhung der Schwellenwerte für den Einzelabschluss						
Schwellenwerte gemäß § 267 HGB	Bilanzsumme (EUR)		Umsatzerlöse (EUR)		Arbeitnehmer	
	bisher	BilMoG-E	bisher	BilMoG-E	bisher	BilMoG-E
Kleine Kap.-Ges.	4.015.000	ca. 4,8 Mio.	8.030.000	ca. 9,8 Mio.	50	50
Mittelgroße Kap.-Ges.	16.060.000	ca. 19,2 Mio.	32.120.000	ca. 38,5 Mio.	250	250

- **Kleine** Kapitalgesellschaften brauchen z.B. ihren Jahresabschluss nicht von einem Abschlussprüfer prüfen zu lassen und müssen nur die Bilanz, nicht jedoch die Gewinn- und Verlustrechnung offenlegen. Von den in der Tabelle (oben) aufgeführten Kriterien muss eine Kapitalgesellschaft mindestens zwei erfüllen, um als klein klassifiziert zu werden.

- ➔ **Mittelgroße** Kapitalgesellschaften können auf eine Reihe von Angaben verzichten, die große Kapitalgesellschaften machen müssen, und dürfen Bilanzpositionen zusammenfassen.
- ➔ **Große Kapitalmarktunternehmen**, die einen IFRS-Jahresabschluss aufstellen und offen legen, können künftig auf die Aufstellung eines kompletten Anhangs nach den HGB-Vorschriften verzichten. Neben der Aufstellung und Offenlegung eines IFRS-Jahresabschlusses wird lediglich noch die Erstellung einer Bilanz sowie einer Gewinn- und Verlustrechnung nach HGB-Bilanzrecht erforderlich sein, welche für Zwecke der Gewinnausschüttung und Besteuerung benötigt werden (derzeitige Regelung: Möglichkeit der Aufstellung und Offenlegung eines IFRS-Jahresabschlusses zusätzlich zum handelsrechtlichen Jahresabschluss).

Der größte Teil der neuen Vorschriften soll nach dem gegenwärtigen Stand erstmals auf Geschäftsjahre Anwendung finden, die im Kalenderjahr 2009 beginnen. Erleichterungen, insbesondere die Erhöhung der Schwellenwerte, können teilweise schon für das Geschäftsjahr 2008 in Anspruch genommen werden. Das Gesetz bedarf der Zustimmung des Bundesrates.

4.8 Einreichung der Jahresabschlüsse beim elektronischen Bundesanzeiger

Pressemitteilung des Bundesjustizministeriums vom 5.11.2007

Offenlegungspflichtige Unternehmen müssen bis zum 31.12.2007 ihre Abschlüsse für das Geschäftsjahr 2006 beim elektronischen Bundesanzeiger einreichen. Darauf hat das Bundesjustizministerium am 5.11.2007 hingewiesen. Rechtsgrundlage hierfür ist das „Gesetz über elektronische Handelsregister und Genossenschaftsregister sowie das Unternehmensregister“ (EHUG), das zum 1.1.2007 in Kraft getreten ist.

Seit Jahresbeginn 2007 müssen die offenlegungspflichtigen Unternehmen ihre Jahresabschlussunterlagen elektronisch beim Bundesanzeigerverlag in Köln einreichen - und nicht wie bisher auf Papier bei den Registergerichten. Für eine Übergangszeit bis zum 31.12.2009 können die Unterlagen beim elektronischen Bundesanzeiger zwar auch noch in Papierform eingereicht werden. Die dadurch entstehenden Mehraufwendungen für die Digitalisierung müssen dann allerdings vom einreichenden Unternehmen getragen werden. Bei Verstößen gegen die Publizitätspflicht drohen Ordnungsgelder von 2.500 bis 25.000 Euro. Das Ordnungsgeld kann sowohl gegen die Gesellschaft als auch gegen ihre gesetzlichen Vertreter und notfalls auch mehrfach festgesetzt werden.

Zu den offenlegungspflichtigen Unternehmen zählen insbesondere Kapitalgesellschaften, die meisten GmbH & Co. KGs, sehr große Personenhandelsgesellschaften und sehr große Einzelkaufleute.

Neben dem elektronischen Bundesanzeiger wurde zudem unter www.unternehmensregister.de ein elektronisches Unternehmensregister eingerichtet. Hier können alle wesentlichen Unternehmensdaten (Handelsregistereintragungen, Jahresabschlüsse, gesellschaftsrechtliche Bekanntmachungen) online eingesehen werden.

5 Aktuelles zu Personengesellschaften

5.1 Abfärberegulation bei Beteiligung an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft - Anwendung des BFH-Urteils vom 6. 10. 2004 - IX R 53/01 (BStBl. II 2005 S. 383)

Fundstelle

OFD Frankfurt/M., Verfügung vom 7.3.2007 - S 2241 A - 65 - St 213

Bislang bestimmte § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG, dass als Gewerbebetrieb in vollem Umfang die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer Offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft oder einer anderen Personengesellschaft gilt, wenn die Gesellschaft auch eine Tätigkeit i. S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ausübt. Nach der bisherigen Verwaltungsauffassung (R 15.8 Abs. 5 Satz 4 EStR 2005) und der bisherigen Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 8. 12. 1994, BStBl. II 1996 S. 264 = DB 1995 S. 1209) kam es ebenfalls zu einer solchen "Abfärbung", wenn sich eine land- und forstwirtschaftlich, freiberuflich oder vermögensverwaltend tätige Personengesellschaft (Obergesellschaft) an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft (Untergesellschaft) beteiligte.

In Abkehr von seiner früheren Rechtsprechung hatte der BFH mit Urteil vom 6. 10. 2004 (s. hierzu auch BMF-Schreiben vom 18. 5. 2005, BStBl. I 2005 S. 698 = DB 2005 S. 1143) entschieden, dass eine vermögensverwaltende Personengesellschaft mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht deshalb in vollem Umfang gewerbliche Einkünfte erzielt, weil sie an einer anderen gewerblich tätigen Personengesellschaft beteiligt ist.

Mit § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG i. d. F. des Jahressteuergesetzes 2007 ist die bisherige Verwaltungsauffassung und frühere Rechtsprechung des BFH gesetzlich festgeschrieben worden, wonach eine land- und forstwirtschaftlich, freiberuflich oder vermögensverwaltend tätige Personengesellschaft, zu deren Gesamthandsvermögen eine Beteiligung an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft gehört, in vollem Umfang gewerbliche Einkünfte bezieht. Nach § 52 Abs. 32a EStG gilt dies auch für Veranlagungszeiträume vor 2006.

Praxishinweis:

1. Die gesetzliche Neuregelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG sichert rückwirkend eine ununterbrochene Rechtspraxis und verhindert weitgehend negative Folgen der Rspr.-Änderung. Nach der bisherigen Betrachtung hat die Obergesellschaft ausschließlich Betriebsvermögen mit der Folge, dass die Veräußerung oder Entnahme von Wirtschaftsgütern als laufende betriebliche Geschäftsvorfälle der Besteuerung unterliegen. Bei einer Aufgabe der bisherigen Auffassung würde aber das Gesellschaftsvermögen der Obergesellschaft in Wahrheit Privatvermögen darstellen, obwohl alle Beteiligten - auch die Steuerpflichtigen - bisher davon ausgegangen sind, dass ausschließlich Betriebsvermögen vorliegt. Die Annahme von Betriebsvermögen würde sich demnach rückwirkend als unrichtig erweisen. Wurden etwa in der Vergangenheit aus einem Betriebsvermögen einzelne Wirtschaftsgüter auf eine - vermeintlich selbst gewerblich tätige Obergesellschaft übertragen, würde demnach eine - von einem Steuerpflichtigen regelmäßig nicht beabsichtigte - steuerpflichtige Entnahme

i.S.d. § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG vorliegen. Durch die gesetzliche Neuregelung werden all diese Probleme vermieden, denen ansonsten mit einer komplizierten und umfangreichen Vertrauensschutzregelung/ Übergangsregelung hätte begegnet werden müssen.

2. Umfang der Beteiligung: Der Gesetzeswortlaut enthält keine Geringfügigkeitsgrenze. Bereits eine geringfügige gewerbliche Beteiligung reicht zur "Abfärbung" aus.

3. Keine Verfassungswidrigkeit: Die Neuregelung wurde zwar rückwirkend eingeführt und ist auf Veranlagungszeiträume vor 2006 anzuwenden. Da es aber an einem schutzwürdigen Vertrauen mangelt und nur die bisherige Rechtspraxis aufrechterhalten wird, ist die Neuregelung verfassungsgemäß.

4. Umgekehrte Situation: Die betriebliche Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft (sog. Zebra-Gesellschaft) fällt nicht unter § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG.

6 Neues Reisekostenrecht nach den Lohnsteuer-Richtlinien 2008

6.1 Reisekostenrecht im Überblick: Abgrenzungsschaubild

	Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte	Auswärtstätigkeit (Dienstreise, Einsatzwechseltätigkeit, Fahrtätigkeit)	Doppelte Haushaltsführung
Fahrtkosten	Entfernungspauschale	Tatsächliche Kosten <u>Ausnahme:</u> Einsatzwechseltätigkeit mit täglicher Rückkehr zur eigenen Wohnung ¹ : Bei einer Entfernung von bis zu 30 km werden die Fahrten wie Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte behandelt.	<u>Fahrt zu Beginn und am Ende der doppelten Haushaltsführung:</u> tatsächliche Aufwendungen <u>Familienheimfahrten:</u> Entfernungspauschale; bei Dienstwagen-gestellung kein geld-werter Vorteil
Tagegelder	Kein Tagegeld	Tagegeld; maximal 3 Monate <u>Besonderheit:</u> Nur bis 31. Dezember 2005 bestand bei einer längerfristigen Einsatzwechseltätigkeit an derselben Einsatzstelle eine unbefristete Erstattungsmöglichkeit von Tagegeldern. ²	Tagegeld; maximal 3 Monate. Zuvor gezahlte Tagegelder für eine Auswärtstätigkeit an derselben Einsatzstelle werden hierauf zeitlich angerechnet.
Übernachtungs-kosten	Regelmäßig ausgeschlossen ³	Übernachtungskosten abziehbar	Übernachtungskosten abziehbar
Reisenebenkosten		Reisenebenkosten abziehbar.	

¹ kein Fall der auswärtigen Unterbringung, BMF-Schreiben vom 26. Oktober 2005, BStBl I 2005, 960

² BMF-Schreiben vom 11. April 2005, BStBl I 2005, 673 und BMF-Schreiben vom 26. Oktober 2005, BStBl I 2005, 960

³ Ausnahme: Gelegentliche Hotelübernachtung – siehe BFH-Urteil vom 5. August 2004, VI R 40/03, DStR 2004, 1741

6.2 Einleitung

Das EStG enthält in seiner gegenwärtigen Ausgestaltung für den Bereich der Arbeitnehmerbesteuerung keine geschlossene Behandlung des steuerlichen Reisekostenrechts. Unter Berücksichtigung der gesetzlichen Vorgaben, der Lohnsteuer-Richtlinien (LStR) und der hierzu ergangenen Rechtsprechung unterscheidet die Finanzverwaltung bei beruflich veranlassten Auswärtstätigkeiten von Arbeitnehmern bisher zwischen

- Dienstreisen,
- Fahrtätigkeit und
- Einsatzwechseltätigkeit.

Die steuerliche Differenzierung nach Art der Auswärtstätigkeit (Dienstreise, Fahrtätigkeit, Einsatzwechseltätigkeit) und die einzelfallbezogene Zuordnung der Arbeitnehmer zu diesen Gruppen wird von allen Beteiligten (Arbeitgeber, Arbeitnehmer und Finanzverwaltung) als gekünstelt und in ihrer steuerlichen Auswirkung als ungerecht empfunden, da sich in Abhängigkeit von der Zuordnung sowohl für den steuerfreien Arbeitgeberersatz als auch für den Werbungskostenabzug beim Arbeitnehmer unterschiedliche Konsequenzen ergeben.

Der BFH hat in seiner jüngeren Rechtsprechung deutlich gemacht, dass er diese Besteuerungspraxis nicht mehr mittragen wird (Vgl. hierzu die grundlegenden Entscheidungen vom 11. 5. 2005 - VI R 7/02, BStBl. II 2005 S. 782; vom 11. 5. 2005 - VI R 70/03, BStBl. II 2005 S. 785; vom 11. 5. 2005 - VI R 15/04, BStBl. II 2005 S. 788; vom 11. 5. 2005 - VI R 16/04, BStBl. II 2005 S. 789; vom 11. 5. 2005 - VI R 25/04, BStBl. II 2005 S. 791; vom 11. 5. 2005 - VI R 34/04, BStBl. II 2005 S. 793). So zeichnet sich ab, dass er die seit Jahrzehnten praktizierte Beschränkung des steuerfreien Fahrtkostenersatzes bei Dienstreisen auf drei Monate mangels einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung aufgeben will und steuerfreie Arbeitgebererstattungen in diesem Bereich künftig ohne zeitliche Beschränkung zulassen wird.

Die Bundesregierung hat im Rahmen der Neufassung der LStR beschlossen, den Vorgaben des BFH weitgehend zu folgen und das steuerliche Reisekostenrecht i. S. der Rechtsprechung ab 2008 neu auszurichten (BR-Drucks. 568/07). Künftig sollen unter dem Begriff "Auswärtstätigkeit" die bisher unterschiedlichen Arten, wie Dienstreise, Einsatzwechsel- oder Fahrtätigkeit, vereinheitlicht werden. Die 30 km-Grenze bei Einsatzwechseltätigkeit und die Dreimonatsfrist für die steuerliche Berücksichtigung von Fahrtkosten als Reisekosten sollen entfallen. Die Fahrten zu einer auswärtigen Tätigkeitsstätte sollen zeitlich unbegrenzt als Reisekosten und nicht mehr ab dem vierten Monat als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte oder Familienheimfahrten behandelt werden. Außerdem ist eine Streichung der Übernachtungspauschalen bei Auswärtstätigkeiten im Ausland für den Bereich des Werbungskostenabzugs vorgesehen, nicht hingegen beim steuerfreien Arbeitgeberersatz.

Im Folgenden wird die Neuregelung, die noch der Zustimmung des Bundesrats bedarf, unter Berücksichtigung der maßgebenden Rechtsprechung im Zusammenhang dargestellt. Außerdem werden Lösungsansätze zu den aus der Sicht des Steuerpraktikers bereits jetzt erkennbaren Zweifelsfragen aufgezeigt.

6.3 Die Neuregelung im Einzelnen

6.3.1 Beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit

Bei der steuerlichen Behandlung von Reisekosten wird bis einschließlich 2007 zwischen Dienstreise, Fahrtätigkeit und Einsatzwechseltätigkeit differenziert. Die Unterscheidung zwischen Dienstreise sowie Fahrtätigkeit und Einsatzwechseltätigkeit richtet sich danach, ob der Arbeitnehmer außerhalb einer ortsgebundenen regelmäßigen Arbeitsstätte tätig wird. Bei Arbeitnehmern mit einer ortsgebundenen regelmäßigen Arbeitsstätte liegen grundsätzlich Dienstreisen vor. Arbeitnehmer ohne ortsgebundene regelmäßige Arbeitsstätte üben hingegen eine Fahrtätigkeit oder Einsatzwechseltätigkeit aus.

Ab 2008 wird die bisherige Unterscheidung zwischen Dienstreise, Einsatzwechseltätigkeit und Fahrtätigkeit aufgegeben und unter dem neuen Begriff *beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit* vereinheitlicht. Eine beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit liegt vor, wenn der Arbeitnehmer vorübergehend außerhalb seiner Wohnung und einer regelmäßigen Arbeitsstätte beruflich tätig wird. Sie liegt auch vor, wenn der Arbeitnehmer bei seiner individuellen Tätigkeit typischerweise nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten oder auf einem Fahrzeug tätig wird (R 9.4 Abs. 2 E-LStR 2008).

6.3.2 Regelmäßige Arbeitsstätte

Im Zug der Vereinheitlichung der bisherigen Reisetätigkeiten Dienstreise, Einsatzwechseltätigkeit und Fahrtätigkeit zur Auswärtstätigkeit ist in den LStR 2008 - in Abgrenzung zum neu eingeführten Begriff der Auswärtstätigkeit - auch der Begriff der regelmäßigen Arbeitsstätte neu definiert worden (R 9.4 Abs. 3 E-LStR 2008).

Danach ist eine regelmäßige Arbeitsstätte der ortsgebundene Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit des Arbeitnehmers. Eine regelmäßige Arbeitsstätte ist insbesondere jede ortsfeste dauerhafte betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, der der Arbeitnehmer zugeordnet ist und die er mit einer gewissen Nachhaltigkeit immer wieder aufsucht.

Nicht mehr maßgebend sind Art, zeitlicher Umfang und Inhalt der Tätigkeit am ortsgebundenen Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit. Die Finanzverwaltung geht von einer regelmäßigen Arbeitsstätte aus, wenn die betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers vom Arbeitnehmer durchschnittlich im Kalenderjahr an einem Arbeitstag der Woche aufgesucht wird (R 9.4 Abs. 3 Sätze 1 bis 4 E-LStR 2008).

Von einer betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers, die bei wöchentlichem Aufsuchen zu einer regelmäßigen Arbeitsstätte des Arbeitnehmers führt, ist auch bei einem Bus-/Straßenbahndepot (Vgl. hierzu BFH vom 11. 5. 2005 - VI R 15/04, a.a.O.) und einer Verkaufsstelle (z. B. für Fahrkarten) auszugehen, nicht jedoch bei einer öffentlichen Haltestelle oder (Schiffs-)Anlagestelle ohne weitere Arbeitgebereinrichtungen.

Die vorstehende Definition des Begriffs der "regelmäßigen Arbeitsstätte" entspricht weitgehend der Auffassung, die von der Finanzverwaltung aufgrund der neueren BFH-Rechtsprechung auch schon für Lohnzahlungszeiträume vor 2008 zur Auslegung des Begriffs

"regelmäßige Arbeitsstätte" vertreten wird (Vgl. hierzu OFD Rheinland, Verfügung vom 7. 2. 2007 - S 2353 - 1001 - St 214, DB 2007 S. 543).

Beispiel:

Die Außendienstmitarbeiter der Firma kommen jeden Freitagnachmittag in den Betrieb, um die erledigten Aufträge abzugeben und neue Aufträge in Empfang zu nehmen.

Lösung:

Sie haben im Betrieb des Arbeitgebers eine regelmäßige Arbeitsstätte, da sie diesen durchschnittlich mindestens einmal in der Woche und damit nachhaltig aufsuchen.

Abwandlung:

Wie vorheriges Beispiel. Die Außendienstmitarbeiter kommen lediglich alle 14 Tage in den Betrieb, um die erledigten Aufträge abzugeben und neue Aufträge in Empfang zu nehmen.

Lösung:

Sie haben im Betrieb des Arbeitgebers keine regelmäßige Arbeitsstätte, da sie den Betrieb nicht nachhaltig aufsuchen.

Da die Finanzverwaltung generell von einer regelmäßigen Arbeitsstätte ausgeht, wenn die betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers vom Arbeitnehmer "durchschnittlich im Kalenderjahr" an einem Arbeitstag der Woche aufgesucht wird, kann m. E. auch eine zusammenhängende Tätigkeit im Betrieb von mehr als 46 Tagen im Kalenderjahr (52 Kalenderwochen abzüglich sechs Wochen Urlaub) zu einer regelmäßigen Arbeitsstätte führen.

Beispiel:

A ist bei einer Unternehmensberatungsgesellschaft im Außendienst beschäftigt. Von Juni bis September eines jeden Jahres verbringt er ca. 60 Tage am Firmensitz seines Arbeitgebers.

Lösung:

Der Firmensitz der Unternehmensberatungsgesellschaft ist als regelmäßige Arbeitsstätte des A anzusehen, weil er dort durchschnittlich mindestens einen Wochenarbeitstag im Kalenderjahr tätig ist.

Falls sich die Art der Tätigkeit von Grund auf ändert, wie z. B. bei einem Wechsel vom Innen- in den Außendienst, erscheint allerdings eine getrennte Beurteilung der jeweiligen Zeiträume angezeigt.

Beispiel:

Mitarbeiter B einer Versicherungsgesellschaft wechselt zum 1. 10. 2008 vom Innen- in den Außendienst. Ab diesem Zeitpunkt sucht er den Sitz der Versicherungsgesellschaft nur noch alle zwei bis drei Wochen auf.

Lösung:

B hat bis zum 30. 9. 2008 eine regelmäßige Arbeitsstätte im Betrieb seines Arbeitgebers. Ab Oktober 2008 übt er eine beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit (ohne regelmäßige Arbeitsstätte am Betriebssitz des Arbeitgebers) aus.

Mangels Ortsgebundenheit des Arbeitsplatzes kann die Tätigkeit auf einem Schiff keine regelmäßige Arbeitsstätte begründen (Vgl. hierzu BFH-Urteil vom 16. 11. 2005 - VI R 12/04, BStBl. II 2006 S. 267; vom 19. 12. 2005 - VI R 30/05, BStBl. II 2006 S. 378. Aus dem gleichen Grund kann das Schiff auch nicht zum Beschäftigungsort im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung werden. Nach der Neukonzeption des steuerlichen Reisekostenrechts in den LStR 2008 liegt vielmehr eine beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit vor.).

Ob eine regelmäßige Arbeitsstätte auch dann angenommen werden kann, wenn die Tätigkeitsstätte des Arbeitnehmers weder im Eigentum noch im Verfügungsbereich des Arbeitgebers steht, ist bislang ungeklärt (Vgl. hierzu *Fissenewert*, DB 2006 Beilage 6 S. 32, 37.). Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind durchaus Fälle denkbar, in denen der ortsgebundene Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit des Arbeitnehmers auch dann als regelmäßige Arbeitsstätte anzusehen ist, wenn der Arbeitnehmer nicht in einer betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers tätig wird (R 9.4 Abs. 3 Satz 1 letzter Hs. E-LStR 2008).

Beispiel:

Die Arbeitnehmer einer Gebäudereinigungsfirma säubern täglich ca. drei Stunden die Büroräume einer Versicherung.

Lösung:

Die Räumlichkeiten des Versicherungsunternehmens sind der ortsgebundene Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeiten der Arbeitnehmer und damit deren regelmäßige Arbeitsstätte, obwohl es hierbei nicht um eine Einrichtung ihres Arbeitgebers handelt.

Entsprechendes dürfte nach Auffassung der Finanzverwaltung gelten, wenn Arbeitnehmer samt Aufgabenbereich auf selbstständige Unternehmen "ausgelagert" werden und anschließend in den gleichen Räumlichkeiten - die allerdings keine Einrichtung ihres "neuen" Arbeitgebers, sondern des ehemaligen Arbeitgebers darstellen - ihrer inhaltlich unveränderten Tätigkeit nachgehen.

Bei einer vorübergehenden Auswärtstätigkeit an einer anderen betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers oder eines verbundenen Unternehmens wird diese andere betriebliche Einrichtung nicht zur regelmäßigen Arbeitsstätte (R 9.4 Abs. 3 Satz 5 E-LStR 2008).

Eine Auswärtstätigkeit ist vorübergehend, wenn der Arbeitnehmer voraussichtlich an seine regelmäßige Arbeitsstätte zurückkehren und dort seine berufliche Tätigkeit fortsetzen wird. Bei befristeten Abordnungen (zum Kunden, an eine andere betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers oder zu einem verbundenen Unternehmen) wird regelmäßig von einer vorübergehenden beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit auszugehen sein.

Beispiel:

Arbeitnehmer A wird ab April 2008 für fünf Monate von seinem Arbeitgeber zu einer Tochtergesellschaft abgeordnet.

Lösung:

Ab April 2008 liegt bei A für fünf Monate eine beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit vor. Der Betriebssitz der Tochtergesellschaft wird für A auch nach Ablauf von drei Monaten nicht zu einer weiteren regelmäßigen Arbeitsstätte. Da für den gesamten Zeitraum eine beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit (= Reisekosten) gegeben ist, liegt auch keine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung vor.

Hingegen ist eine Auswärtstätigkeit nicht "vorübergehend", wenn davon auszugehen ist, dass die auswärtige Tätigkeitsstätte vom ersten Tag an regelmäßige Arbeitsstätte geworden ist (z. B. bei einer Versetzung des Arbeitnehmers).

Beispiel:

Arbeitnehmer B wird ab April 2008 von seinem Arbeitgeber von der Hauptniederlassung auf Dauer zu einer Zweigniederlassung versetzt.

Lösung:

Eine beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit liegt nicht vor, da A "nicht vorübergehend" außerhalb seiner Wohnung und einer regelmäßigen Arbeitsstätte tätig wird. Vielmehr ist die Zweigniederlassung ab April 2008 als (neue) regelmäßige Arbeitsstätte des A anzusehen. Ggf. liegt eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung vor, falls A den eigenen Hausstand am Lebensmittelpunkt beibehält und während der Woche am auswärtigen Beschäftigungsort wohnt.

Da der BFH zu erkennen gegeben hat, dass er abweichend von seiner früheren Rechtsprechung (Vgl. hierzu z. B. BFH-Urteil vom 18. 5. 1990 - VI R 180/88, BStBl. II 1990 S. 863, vom 10. 10. 1994 - VI R 2/92, BStBl. II 1995 S. 137; vom 19. 7. 1996 - VI R 38/93, BStBl. II 1997 S. 95) die bisher von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung, eine auswärtige Tätigkeitsstätte werde durch bloßen Zeitablauf von drei Monaten zum Tätigkeitsmittelpunkt oder zur regelmäßigen Arbeitsstätte (Vgl. hierzu R 37 Abs. 3 LStR 2005), nicht (mehr) teilt (Vgl. hierzu BFH vom 19. 12. 2005, a.a.O.), wird die bisherige Dreimonatsfrist von der Finanzverwaltung ab 2008 nicht mehr fortgeführt. Da die LStR 2008 keine zeitliche Begrenzung hinsichtlich des Merkmals "vorübergehend" enthalten, muss anhand der Gesamtumstände entschieden werden, ob die Auswärtstätigkeit noch als vorübergehend angesehen werden kann oder ob am Beschäftigungsort eine (weitere) regelmäßige Arbeitsstätte begründet wird. Im Interesse der Praxis erscheint es wünschenswert, dass die Finanzverwaltung eine (zeitliche) Nichtaufgriffsgrenze vorgibt, bis zu der ohne weiteres von einer vorübergehenden Auswärtstätigkeit ausgegangen werden kann. Zur Abgrenzung mögen die nachstehenden Sachverhalte als Entscheidungshilfe dienen.

Beispiel 1:

Arbeitnehmer A erhält im März 2008 den Auftrag, bei einem ausländischen Kunden die Installation einer technisch aufwendigen Maschine zu leiten. Aufgrund nicht vorhersehbarer Montageprobleme vor Ort nehmen die Arbeiten statt der ursprünglich geplanten acht Monate vierzehn Monate in Anspruch.

Lösung:

Angesichts der Unvorhersehbarkeit der Dauer des Einsatzes ist für die gesamten vierzehn Monate von einer vorübergehenden beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit auszugehen. Der ausländische Tätigkeitsort wird somit nicht zur regelmäßigen Arbeitsstätte.

Beispiel 2:

Arbeitnehmer B ist Bauarbeiter ohne regelmäßige Arbeitsstätte im Betrieb des Arbeitgebers und somit bei seiner individuellen beruflichen Tätigkeit typischerweise nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten tätig. Er wird im Jahr 2008 zwei Monate an einer Baustelle in Hamburg, anschließend fünf Monate an einer Baustelle in Berlin und danach vier Monate an einer Baustelle in Leipzig eingesetzt.

Lösung:

Es liegen in 2008 drei vorübergehende beruflich veranlasste Auswärtstätigkeiten vor.

Beispiel 3:

Wie vor. B wird in 2008 für elf Monate ausschließlich auf der Baustelle in Leipzig tätig.

Lösung:

Es liegt eine vorübergehende beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit vor. Die zeitliche Dauer ist unerheblich, da der Arbeitnehmer bei seiner individuellen beruflichen Tätigkeit typischerweise nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten tätig wird.

Beispiel 4:

Lkw-Fahrer C hat ca. alle drei Wochen eine Tour nach Süd- bzw. Osteuropa zu absolvieren. Nach seiner Rückkehr hat er jeweils fünf Tage frei, bevor seine neue Tour beginnt.

Lösung:

C hat keine regelmäßige Arbeitsstätte im Betrieb des Arbeitgebers, da er diesen durchschnittlich im Kalenderjahr an weniger als einem Arbeitstag je Arbeitswoche aufsucht. Er wird bei seiner individuellen beruflichen Tätigkeit typischerweise auf einem Fahrzeug tätig. Bei der jeweiligen Tour nach Süd- bzw. Osteuropa handelt es sich um vorübergehende beruflich veranlasste Auswärtstätigkeiten.

Bei einem weiträumigen Arbeitsgebiet (größere zusammenhängende Werksgelände wie z. B. Flughafengelände, Klinikgelände, Forstrevier eines Waldarbeiters) und bei aneinandergrenzenden und in unmittelbarer Nähe zueinander liegenden Einsatzstellen wie z. B. Neubaugebiet, Zustellbezirk, Kehrbezirk ist weiterhin von einer regelmäßigen Arbeitsstätte auszugehen (Vgl. hierzu H 37 - Weiträumiges Arbeitsgebiet - LStH 2007). Ein weiträumiges zusammenhängendes Arbeitsgebiet liegt aber nicht schon deshalb vor, weil der Arbeitnehmer ständig in einem Hafengebiet, Gemeindegebiet, im Bereich einer Großstadt oder in einem durch eine Kilometergrenze bestimmten Arbeitsgebiet an verschiedenen Stellen tätig wird. Ist ein sog. "Festmacher" bei seiner Auswärtstätigkeit an einigen Anlegeplätzen in einem überschaubaren Teil des Hafengebiets beschäftigt, kann nach dem BFH-Urteil vom 11. 4.

2006 - VI R 52/05 (BFH/NV 2006 S. 2237) eine Beschäftigung an derselben Tätigkeitsstätte vorliegen, mit der Folge einer Begrenzung der Verpflegungspauschalen auf drei Monate.

Regelmäßige Arbeitsstätte kann auch die Wohnung des Arbeitnehmers sein, wenn er in dieser Wohnung ein eigenes Büro unterhält und darin Aufgaben erledigt, die mit seiner Tätigkeit in Zusammenhang stehen (BFH-Urteil vom 12. 2. 1988 - 139/84, BFH/NV 1988 S. 439). Unmaßgeblich ist, ob es sich bei dem Büro um ein häusliches Arbeitszimmer handelt, da eine strikte Trennung des Büros von den Privaträumen nicht erforderlich ist. Es kommt auch nicht darauf an, ob die Aufwendungen für das Büro wegen der Abzugsbeschränkung für häusliche Arbeitszimmer steuerlich berücksichtigt werden können.

Falls bei Arbeitnehmern sowohl das häusliche Arbeitszimmer als auch der Betrieb des Arbeitgebers als regelmäßige Arbeitsstätten anzusehen sind, handelt es sich bei den Fahrten von der Wohnung zum Betrieb gleichwohl um Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, sodass Reisekostengrundsätze keine Anwendung finden. Dies wird damit begründet, dass die Wohnung Ausgangs- und Endpunkt der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ist (Vgl. BFH-Urteil vom 16. 2. 1994 - XI R 52/91, BStBl. II 1994 S. 468; vom 19. 8. 1998 - XI R 90/96, BFH/NV 1999 S. 41; BFH-Beschluss vom 16. 12. 1998 - IV B 42/98, BFH/NV 1999 S. 615. In seinem Beschluss vom 12. 1. 2006 - VI B 51/05 (BFH/NV 2006 S. 739) hat der BFH nochmals deutlich gemacht, dass Fahrten vom eigenen Einfamilienhaus bzw. der eigenen Wohnung mit häuslichem Büro zur Arbeitsstätte am Betriebssitz des Arbeitgebers Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte darstellen und für diese Fahrten im Fall der Firmenwagengestellung ein geldwerter Vorteil zu erfassen ist). Wird der Arbeitnehmer in solch einem Fall allerdings außerhalb seiner Wohnung und seiner regelmäßigen Arbeitsstätten beruflich tätig, liegt eine beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit vor.

Ein Arbeitnehmer kann innerhalb desselben Arbeitsverhältnisses mehrere regelmäßige Arbeitsstätten haben. Davon ist auszugehen, wenn er jede Arbeitsstätte nachhaltig und dauerhaft aufsucht (Vgl. hierzu BFH-Urteil vom 11. 5. 2005 - VI R 25/05, BStBl. II 2005 S. 791).

Keine regelmäßigen Arbeitsstätten liegen vor, wenn der Beruf im Rahmen einer Reisetätigkeit mit häufigem Ortswechsel am jeweiligen Arbeitstag ausgeübt wird. Je nach Sachverhaltsgestaltung kann aber ggf. am Betriebssitz des Arbeitgebers eine regelmäßige Arbeitsstätte bestehen.

Ab 2008 sind die Grundsätze für Auswärtstätigkeiten auch in den Fällen maßgebend, in denen der Arbeitnehmer im Rahmen seines Ausbildungsdienstverhältnisses oder als Ausfluss seines Dienstverhältnisses zu Fortbildungszwecken vorübergehend eine Ausbildungs- oder Fortbildungsstätte außerhalb seiner regelmäßigen Arbeitsstätte im Betrieb des Arbeitgebers aufsucht (R 9.2 Abs. 2 Sätze 2 und 3 E-LStR 2008). Aufgrund der Abschaffung der Dreimonatsfrist mit Wirkung ab 2008 geht die Verwaltung offenbar selbst davon aus, dass eine Berufsschule allein durch Zeitablauf nicht zu einer (weiteren) regelmäßigen Arbeitsstätte werden kann.

Beispiel:

Der Auszubildende A besucht im dritten Lehrjahr in Form eines Blockunterrichts in der Zeit vom 15. 1. 2008 bis 14. 7. 2008 ausschließlich die Berufsschule.

Lösung:

Ungeachtet der Dauer von sechs Monaten handelt es sich beim Besuch der Berufsschule um eine vorübergehende, beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit. Für den gesamten Sechsmonatszeitraum sind insbesondere für die Berücksichtigung von Fahrtkosten Reisekostengrundsätze maßgebend. Die Berücksichtigung der Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen ist hingegen von Gesetzes wegen auf die ersten drei Monate beschränkt (§ 9 Abs. 5 i. V. mit § 4 Abs. 5 Nr. 5 Satz 5 EStG).

6.3.3 Berufliche Veranlassung der Auswärtstätigkeit

Berufliche Gründe für eine Auswärtstätigkeit sind gegeben, wenn ihr offensichtlich ein unmittelbarer konkreter beruflicher Anlass zugrunde liegt (Vgl. hierzu BFH-Urteil vom 22. 1. 1993 - VI R 64/91, BStBl. II 1993 S. 612). Davon ist grundsätzlich auszugehen, wenn die Auswärtstätigkeit auf einer Weisung des Arbeitgebers beruht. Beruflich veranlasst sind der Besuch eines Kunden zur Vornahme von Geschäftsabschlüssen, Verhandlungen mit Geschäftspartnern (Vgl. hierzu BFH-Urteil vom 18. 8. 2005 - VI R 32/03, BStBl. II 2006 S. 30), der Besuch einer Fachmesse, aber auch das Halten eines Vortrags auf einer Fortbildungsveranstaltung (Vgl. hierzu BFH-Urteil vom 27. 7. 2004 - VI R 81/00, BFH/NV 2005 S. 42).

Allerdings ist nicht jede auf Weisung des Arbeitgebers unternommene Reise beruflich veranlasst. Gegen eine berufliche Veranlassung können in Einzelfällen die Art der Reise und das Reiseziel sprechen (Vgl. hierzu BFH vom 22. 1. 1993, a.a.O. (Fn. 14); Urteil vom 16. 4. 1993 - VI R 6/89, BStBl. II 1993 S. 640). Für eine private Mitveranlassung kann auch sprechen, dass der Arbeitgeber weder Sonderurlaub noch Dienstbefreiung gewährt hat. Andererseits reicht die Gewährung von Sonderurlaub oder Dienstbefreiung allein nicht aus, die berufliche Veranlassung einer Auslandsreise zu begründen (Vgl. hierzu BFH-Beschluss vom 13. 4. 2005 - VI B 197/04, BFH/NV 2005 S. 1231. Es kommt auf die Gesamtumstände des konkreten Einzelfalls an. So wurden im BFH-Urteil vom 22. 6. 2006 - VI R 61/02 (BStBl. II 2006 S. 782) auch Snowboardkurse von Lehrern als beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit anerkannt, wenn ein konkreter Zusammenhang mit der Berufstätigkeit besteht. Diesen Zusammenhang hält das Gericht für gegeben, wenn der Lehrgang darauf ausgerichtet ist, den teilnehmenden Sportlehrern praktische und pädagogische Fähigkeiten und Kenntnisse zu vermitteln, die der Beaufsichtigung und Unterrichtung von Schulklassen beim Snowboardfahren dienen).

Bei Gruppeninformations- und Studienreisen, Fortbildungsveranstaltungen und Fachtagungen kann von einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit ausgegangen werden, wenn die Teilnahme ausschließlich oder überwiegend beruflich veranlasst ist und die Verfolgung privater Interessen daneben nahezu ausgeschlossen ist. Im Ergebnis muss die Reise im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers liegen. Das berufsbezogene Programm muss straff organisiert sein, d. h. die Programmgestaltung darf, von Pausen oder vortragsfreien Wochenenden abgesehen, keine Zeit für private Erholungs- und Bildungsinteressen bieten. Ungeachtet der damit zwangsläufig einhergehenden Erweiterung des persönlichen Bildungshorizonts kann bei der Teilnahme an einer straff organisierten und ganz überwiegend berufsbezogenen Fortbildungsreise von einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit ausgegangen werden, wenn der allgemein-touristische Erlebniswert der Reise von untergeordneter Bedeutung ist (Vgl. hierzu BFH-Beschluss vom 14. 9. 2005 - VI R 69/03, BFH/NV 2005 S. 2193). Ein weitaus überwiegendes berufliches Interesse kann im Allgemeinen auch bei einer lehrgangsmäßigen Organisation, die eine private Betätigung weitestgehend ausschließt, angenommen werden. Die Teilnahme an einem Fachkongress kann beruflich veranlasst sein, wenn ein konkreter Zusammenhang mit der Berufstätigkeit

besteht. Dieses Erfordernis ist in einer Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls zu prüfen (Vgl. hierzu BFH-Urteil vom 11. 1. 2007 - VI R 8/05, BFH/NV 2007 S. 827).

Bei einer (Auslands-)Reise kann von einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit ausgegangen werden, wenn es sich zwar um die Teilnahme an einer Gruppenreise handelt, die Organisation und Durchführung einer solchen Reise jedoch Dienstaufgabe des damit betrauten Arbeitnehmers ist (Vgl. hierzu BFH-Urteil vom 27. 8. 2002 - VI R 22/01, BStBl. II 2003 S. 369). Die Betreuungsaufgaben müssen jedoch das Eigeninteresse des Arbeitnehmers an der Teilnahme des touristischen Programms in den Hintergrund treten lassen. Davon kann nicht ausgegangen werden, wenn die Reise in nicht unerheblichem Umfang auch touristische Elemente enthält, der Arbeitnehmer nicht selbst für die organisatorische Durchführung der Reise, sondern lediglich für die Betreuung der Gäste verantwortlich ist oder aber von seinem Ehegatten begleitet wird (Vgl. hierzu BFH-Urteil vom 5. 9. 2006 - VI R 65/03, BStBl. II 2007 S. 312).

Ergibt die Gesamtwürdigung, dass die Reise nicht im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers liegt, sondern auch privat (mit)veranlasst ist (gemischt veranlasste Reise), handelte es sich nach der früheren Rechtsprechung des BFH bei der zugewandten Reise insgesamt um steuerpflichtigen Arbeitslohn der betroffenen Arbeitnehmer. Eine Aufteilung der entstandenen Aufwendungen wurde grundsätzlich abgelehnt und nur ausnahmsweise zugelassen, wenn sich betriebsfunktionale Kostenelemente - wie z. B. die Miete für Tagungs- und Konferenzräume - leicht und eindeutig von den übrigen Aufwendungen mit Entlohnungscharakter abgrenzen ließen (Vgl. hierzu BFH-Urteil vom 9. 8. 1996 - VI R 88/93, BStBl. II 1997 S. 97).

Dieses grundsätzliche Aufteilungsverbot hat der BFH unlängst in ausdrücklicher Abkehr von seiner bisherigen Rechtsprechung aufgegeben (Vgl. hierzu BFH vom 18. 8. 2005, a.a.O.). Nunmehr lässt er bei einer Reise, die sowohl Elemente beinhaltet, bei denen die betriebliche Zielsetzung des Arbeitgebers im Vordergrund steht, als auch Bestandteile umfasst, deren Gewährung sich als geldwerter Vorteil und damit als Arbeitslohn erweist (gemischt veranlasste Reise), grundsätzlich eine Aufteilung der Kosten nach objektiven Gesichtspunkten zu. Ist eine genaue Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen nicht möglich, sind diese zu schätzen (§ 162 AO).

Damit sind die gesamten Aufwendungen einer gemischt veranlassten Reise zunächst um die Kostenteile zu kürzen, die - wie etwa Miete für den Tagungs- oder Seminarraum nebst Ausstattung, Aufwendungen für die Tagungsunterlagen und den Referenten - entweder eindeutig dem nicht steuerbaren betriebsfunktionalen Bereich zuzuordnen sind oder - wie z. B. Kosten für das touristische Programm nebst Fremdenführer, Ausflüge, das Spiel- und Sportprogramm sowie gemeinsame Feiern und Unterhaltung - eindeutig Entlohnungscharakter haben und damit als geldwerter Vorteil zu erfassen sind.

Die danach verbleibenden Kosten, die keinem Bereich eindeutig zugeordnet werden können, sind im Schätzungsweg aufzuteilen. Geeigneter Aufteilungsmaßstab ist laut BFH das Verhältnis der Zeiteile der Reise-Bestandteile mit und ohne Entlohnungscharakter. Von dieser Aufteilung betroffen sind insbesondere die Kosten für die Beförderung, die Hotelunterbringung, die Verpflegung sowie weitere, nicht direkt zuordnungsfähige Kosten der Reise (z. B. für Vorreisen, Kommunikation und Versand, allgemeine Betreuung und Organisation). Eine anteilige Versteuerung der Flug- und Hotelkosten ist jedoch nicht vorzunehmen, wenn die tägliche Dauer der beruflichen Tätigkeit (Tagung, Kongress, Lehrgang, Workshop) der normalen Arbeitszeit (8 Stunden) entspricht.

Bei Aufwendungen für eine gemischte Reise ist für den Werbungskostenabzug bisher das Aufteilungs- und Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG zu beachten, wonach gemischte Aufwendungen grundsätzlich insgesamt nicht steuermindernd berücksichtigt werden können (R 9.4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 E-LStR 2008) (Vgl. hierzu die grundlegenden Beschlüsse des Großen Senats des BFH vom 19. 10. 1970 - GrS 2/70, BStBl. II 1971 S. 17; vom 27. 11. 1978 - GrS 8/77, BStBl. II 1979 S. 213). Der VI. Senat des BFH möchte an dieser strikten Beurteilung nicht mehr festhalten. Er hat deshalb den Großen Senat des BFH angerufen und ihm die Frage zur Entscheidung vorgelegt, ob Aufwendungen für die Hin- und Rückreise bei gemischt veranlassten Reisen nach dem Verhältnis der beruflich und privat veranlassten Zeitanteile in Werbungskosten und nicht abziehbare Aufwendungen für die private Lebensführung aufgeteilt werden können (Vgl. hierzu BFH-Beschluss vom 20. 7. 2006 - VI R 94/01, BStBl. II 2007 S. 121).

Es kommt häufig vor, dass Arbeitnehmer auf dem Weg von der Wohnung zum Betrieb oder auf dem Rückweg dienstliche Angelegenheiten erledigen, wie z. B. das Abholen der Post. Wenn in solchen Fällen nur ein kurzer Umweg erforderlich ist, ändert sich der Charakter der Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht wesentlich mit der Folge, dass solche Fahrten nicht zu beruflich veranlassten Auswärtstätigkeiten werden. Es liegen somit nach wie vor Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor. Lediglich die erforderliche Umwegstrecke wird als begünstigte Auswärtstätigkeit angesehen (Vgl. hierzu BFH-Urteil vom 12. 10. 1990 - VI R 165/87, BStBl. II 1991 S. 134; H 42 - Dienstliche Verrichtung auf der Fahrt - LStH 2007). Anders ist es hingegen, wenn der Arbeitnehmer auf der Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte einen Kunden des Arbeitgebers aufsucht und dadurch eine wesentliche Änderung des Charakters der Fahrt eintritt. In diesem Fall ist die gesamte Fahrt als Auswärtstätigkeit zu werten.

Eine beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit ist nach wie vor auch der Vorstellungsbuch eines Stellenbewerbers (R 9.4 Abs. 1 Satz 2 E-LStR 2008).

6.3.4 Fahrtkosten als Reisekosten

Zu den begünstigten Fahrten wegen einer vorübergehenden beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit gehören

- Fahrten von der Wohnung oder regelmäßigen Arbeitsstätte zur auswärtigen Tätigkeitsstätte,
- innerhalb desselben Arbeitsverhältnisses Fahrten zwischen mehreren auswärtigen Tätigkeitsstätten,
- Fahrten von der Unterkunft am Ort der auswärtigen Tätigkeitsstätte (oder Einzugsgebiet) zur auswärtigen Tätigkeitsstätte,
- Zwischenheimfahrten von der auswärtigen Tätigkeitsstätte zur Wohnung und zurück.

Bei vorübergehenden beruflich veranlassten Auswärtstätigkeiten können die Aufwendungen für öffentliche Verkehrsmittel (z. B. Bahn, Bus, Taxi, Schiff, Flugzeug) vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet bzw. vom Arbeitnehmer als Werbungskosten abgezogen werden (R 9.5 Abs. 1 Sätze 1 und 2 E-LStR 2008). Zu den begünstigten Aufwendungen gehören neben dem Fahrpreis auch erforderliche Zuschläge sowie Aufpreise für die Wahl einer höheren Tarifklasse (z. B. Business-Class im Flugzeug, 1. Wagenklasse bei der Deutschen Bahn AG).

Ersetzt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die Aufwendungen für eine "Bahn-Card", die dieser sowohl für beruflich veranlasste Auswärtstätigkeiten als auch für private Reisen nutzt, ist der Ersatz der Aufwendungen für die BahnCard steuerfrei, falls die Kosten der BahnCard und der ermäßigte Fahrpreis für die Dienstfahrten unter den Kosten liegen, die ohne BahnCard angefallen wären. In diesem Fall wird die Möglichkeit der privaten Nutzung der BahnCard als unerheblich angesehen (Vgl. hierzu FinMin. Saarland, Erlass vom 13. 10. 2004 - B/2 - 4 - 114/04 - S 2334, DStZ 2004 S. 844).

Hat der Arbeitnehmer für die vorübergehende beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit seinen eigenen Pkw benutzt, so kann der Arbeitgeber ohne Einzelnachweis weiterhin 0,30 € je gefahrenen km steuerfrei ersetzen bzw. der Arbeitnehmer als Werbungskosten abziehen (R 9.5 Abs. 1 Satz 5 E-LStR 2008). Werden weitere Personen aus beruflicher Veranlassung mitgenommen, erhöht sich der km-Satz für jede Person um 0,02 €.

Außergewöhnliche Kfz-Kosten, die durch Fahrten anlässlich einer vorübergehenden beruflichen Auswärtstätigkeit anfallen, können wie bisher neben den pauschalen km-Sätzen vom Arbeitgeber steuerfrei ersetzt bzw. als Werbungskosten abgezogen werden. Hierzu gehören etwa Reparaturkosten, die nicht auf Verschleiß beruhen, Aufwendungen für die Beseitigung von Unfallschäden oder eine außergewöhnliche technische Abschreibung wegen Diebstahls.

Für den Werbungskostenabzug können die pauschalen Kilometersätze nicht angesetzt werden, soweit sie im Einzelfall zu einer unzutreffenden Besteuerung führen würden (Vgl. hierzu BFH-Urteil vom 25. 10. 1985 - VI R 15/81, BStBl. II 1986 S. 200; vom 26. 7. 1991 - VI R 114/88, BStBl. II 1992 S. 105). Erstattet hingegen der Arbeitgeber die pauschalen Kilometersätze steuerfrei, unterbleibt die Prüfung einer unzutreffenden Besteuerung (R 9.5 Abs. 2 Satz 3 E-LStR 2008).

Stellt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer für die Fahrten anlässlich von vorübergehenden beruflich veranlassten Auswärtstätigkeiten einen Firmenwagen zur Verfügung, bleibt die Gestellung des Firmenwagens für diese Fahrten unbesteuert. In diesem Fall darf jedoch der Arbeitgeber nicht zusätzlich pauschale Kilometersätze steuerfrei erstatten (R 9.5 Abs. 2 Satz 4 E-LStR 2008).

Beispiel:

Ein Bauarbeiter, der keine regelmäßige Arbeitsstätte an einer betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers hat, wird ausschließlich an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten eingesetzt. Sein Arbeitgeber hat ihm einen Firmenwagen mit einem Bruttolistenpreis von 30.000 € zur Verfügung gestellt.

Lösung:

Bei der Zurverfügungstellung des Firmenwagens für die Fahrten zu den ständig wechselnden Tätigkeitsstätten handelt es sich um steuerfreien Reisekostenersatz des Arbeitgebers (§ 3 Nr. 16 EStG). Der steuer- und sozialversicherungspflichtige geldwerte Vorteil für die Zurverfügungstellung des Firmenwagens für die Privatfahrten beträgt 300 € monatlich (1% von 30.000 €). Ein zusätzlicher geldwerter Vorteil für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ist mangels regelmäßiger Arbeitsstätte nicht anzusetzen.

Anstelle der Inanspruchnahme der pauschalen km-Sätze können auch die tatsächlich entstandenen Kosten für die Fahrten anlässlich vorübergehender beruflich veranlasster

Auswärtstätigkeiten vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet oder vom Arbeitnehmer als Werbungskosten abgezogen werden. Dabei ist es - ausgehend von den für einen Zeitraum von zwölf Monaten ermittelten tatsächlichen Gesamtkosten des Fahrzeugs - zulässig, einen Kilometersatz zu errechnen und diesen so lange anzusetzen, bis sich die Verhältnisse wesentlich ändern (R 9.5 Abs. 1 Satz 4 E-LStR 2008). Bei steuerfreier Erstattung durch den Arbeitgeber hat dieser die vom Arbeitnehmer gefertigten Unterlagen über die begünstigten Fahrten sowie die Ermittlung der individuellen Kosten als Beleg zum Lohnkonto aufzubewahren (R 9.5 Abs. 2 Sätze 1 und 2 E-LStR 2008).

Beispiel:

Im Mai 2008 ist der Arbeitnehmer anlässlich von vorübergehenden beruflich veranlassten Auswärtstätigkeiten 1.000 km mit seinem eigenen Pkw gefahren. Der bereits für 2007 zutreffend ermittelte individuelle Kilometersatz beträgt 0,37 €.

Lösung:

Die für Mai 2008 entstandenen Fahrtkosten i. H. von (1.000 km × 0,37 € =) 370 € können vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet bzw. vom Arbeitnehmer als Werbungskosten abgezogen werden.

Da beim steuerfreien Ersatz bzw. beim Werbungskostenabzug von Fahrtkosten ab 2008 keine zeitliche Beschränkung mehr zu beachten ist, können die Fahrtkosten steuerfrei ersetzt bzw. als Werbungskosten abgezogen werden, solange aufgrund des Gesamtbilds der Verhältnisse von einer vorübergehenden beruflichen Auswärtstätigkeit ausgegangen werden kann.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer wird für fünf Monate von der Hauptniederlassung seines Arbeitgebers in München zu einer Betriebsstätte in Stuttgart abgeordnet. Die dem Arbeitnehmer in dieser Zeit entstehenden Aufwendungen für öffentliche Verkehrsmittel i. H. von 600 € werden vom Arbeitgeber erstattet.

Lösung:

Bei der Arbeitgebererstattung handelt es sich für den gesamten Zeitraum von fünf Monaten um steuerfreien Reisekostenersatz.

Bei Arbeitnehmern mit ständig wechselnden Tätigkeitsstätten können die Fahrtkosten zeitlich unbegrenzt als Werbungskosten abgezogen oder vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden. Die bis Ende 2007 von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung, wonach bei Auswärtstätigkeiten mit täglicher Rückkehr zur Wohnung ein steuerfreier Ersatz bzw. ein Werbungskostenabzug voraussetzt, dass mindestens eine der aufgesuchten Einsatzstellen mehr als 30 km von der Wohnung entfernt liegt (BMF-Schreiben vom 26. 10. 2005 - IV C 5 - S 2353 - 211/05, BStBl. I 2005 S. 960), wird ab 2008 aufgegeben (Die einschränkende Regelung von R 37 Abs. 3 LStR 2005 wird nicht in die LStR 2008 übernommen).

Beispiel

Ein Mitarbeiter ist Leiharbeiter und übt eine Einsatzwechseltätigkeit aus. Die Tätigkeit ist nicht durch einen mehrfachen Ortswechsel geprägt. Dem Arbeitnehmer wird ein Dienstwagen (inländischer Listenpreis: 30.000 €) zur Verfügung gestellt. Mit diesem fährt er im Monat an 15 Arbeitstagen zu dem 25 km entfernt liegenden Einsatzort. Folgender geldwerter Vorteil ist bislang für die Fahrten zum Einsatzort zu erfassen:

Abrechnung 2006

0,002 % von 30.000 € x 25 km x 15 Fahrten=	225,00 €
Summe	225,00 €
davon pauschalierbar mit 15 Prozent (vgl. § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG):	
15 Arbeitstage x 25 km x 0,30 €	- 112,50 €
individuell lohnsteuerpflichtig	112,50 €

Die Pauschalierung bewirkt, dass keine Sozialversicherungsbeiträge anfallen; der Arbeitnehmer kann für die pauschal lohnversteuerten Fahrten zur Arbeit keine Werbungskosten in Ansatz bringen (§ 40 Abs. 3 Satz 3 EStG).

Abrechnung 2007

0,002 % von 30.000 € x 25 km x 15 Fahrten=	225,00 €
Summe:	225,00 €
davon pauschalierbar mit 15 Prozent:	
15 Arbeitstage x 5 (25-20) km x 0,30 €	- 22,50 €
individuell lohnsteuerpflichtig	202,50 €

Abrechnung 2008

Sofern sich der Richtlinienvorschlag durchsetzt, entfällt ab 2008 die Erfassung eines geldwerten Vorteils, da es sich bei den Fahrten zeitlich unbefristet um Reisekosten handelt. Folglich entfällt auch die Lohnsteuerpauschalierung. Außerdem fallen keine Sozialversicherungsaufwendungen mehr an.

Nimmt ein Arbeitnehmer mit ständig wechselnden Tätigkeitsstätten, z. B. an einer Fortbildungsveranstaltung teil, gilt die Teilnahme ebenfalls als Auswärtstätigkeit (R 9.2 Abs. 3 Satz 3 E-LStR).

Soweit die Fahrten von der Wohnung ständig zu einem gleich bleibenden Treffpunkt außerhalb einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung führen, lehnt die Finanzverwaltung den steuerfreien Ersatz bzw. den Werbungskostenabzug nach Reisekostengrundsätzen weiterhin ab und setzt für die Wege zwischen Wohnung und Treffpunkt (lediglich) ab dem 21. Entfernungskilometer die Entfernungspauschale an (Vgl. hierzu BFH-Urteil vom 11. 7. 1980 - VI R 119/77, BStBl. II 1980 S. 653; BMF vom 26. 10. 2005, a.a.O.).

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer fährt an 220 Arbeitstagen mit seinem Pkw von seiner Wohnung zu einem 25 km entfernten Parkplatz. Von dort aus wird er zusammen mit Arbeitskollegen in einem Kleinbus des Arbeitgebers zu wechselnden Tätigkeitsstätten befördert.

Lösung:

Die Aufwendungen für die Fahrten von der Wohnung zum Parkplatz sind i. H. der Entfernungspauschale ab dem 21. Entfernungskilometer wie Werbungskosten abziehbar (220 Arbeitstage \times 5 km \times 0,30 € = 330 €). Ein steuerfreier Fahrtkostenersatz durch den Arbeitgeber ist nicht möglich.

6.3.5 Verpflegungsmehraufwendungen als Reisekosten

Auch künftig kann der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern die Mehraufwendungen für Verpflegung pauschal für jeden Kalendertag, an dem der Arbeitnehmer aus beruflichen Gründen von seiner Wohnung und seiner regelmäßigen Arbeitsstätte abwesend ist, steuerfrei ersetzen (R 9.6 Abs. 1 Satz 2 E-LStR 2008). Eine Erstattung von einzeln nachgewiesenen (höheren) Aufwendungen ist seit 1996 nicht mehr möglich. Sofern der in Betracht kommende Pauschbetrag für Verpflegungsmehraufwand vom Arbeitgeber nicht steuerfrei ersetzt wird, kann er vom Arbeitnehmer als Werbungskosten abgezogen werden. Auf den Ansatz der gesetzlichen Pauschbeträge besteht ein Rechtsanspruch (Vgl. hierzu BFH-Urteil vom 4. 4. 2006 - VI R 44/03, BStBl. II 2006 S. 567).

Die Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen sind auch künftig nicht zu mindern, wenn der Arbeitnehmer Mahlzeiten während der Auswärtstätigkeit vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten unentgeltlich oder teilentgeltlich erhalten hat (R 9.6 Abs. 1 Satz 3 E-LStR 2008). Die erhaltenen Mahlzeiten sind - vorbehaltlich einer steuerlich anzuerkennenden Zuzahlung des Arbeitnehmers - weiterhin mit dem amtlichen Sachbezugswert als Arbeitslohn anzusetzen. Der amtliche Sachbezugswert gilt jedoch nur für übliche Beköstigungen. Eine übliche Beköstigung liegt vor, wenn der tatsächliche Wert der Mahlzeit 40 € nicht übersteigt (R 8.1 Abs. 8 Nr. 2 E-LStR 2008). Übersteigt der Wert der Mahlzeit den Betrag von 40 €, ist sie mit ihrem tatsächlichen Wert als Arbeitslohn anzusetzen (Vgl. hierzu FinMin. NRW, Erlass vom 19. 12. 2001 - S 2334 - 17 - V B 3, DB 2002 S. 15).

Entscheidend für die Höhe des Pauschbetrags ist die Abwesenheit des Arbeitnehmers von seiner Wohnung und seiner regelmäßigen Arbeitsstätte an dem jeweiligen Kalendertag, wobei nach wie vor eine Mindestabwesenheit von acht Stunden täglich erforderlich ist.

Bei inländischen Auswärtstätigkeiten gelten folgende Beträge (vgl. § 4 Abs. 5 Nr. 5 EStG):

Reisedauer (Dauer der Abwesenheit)	Pauschbetrag
24 Stunden	24 €
weniger als 24 Stunden, aber mindestens 14 Stunden	12 €
weniger als 14 Stunden, aber mindestens 8 Stunden	6 €

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer mit Wohnsitz und regelmäßiger Arbeitsstätte nimmt am 11. 6. 2008 an einem eintägigen Meeting in Stuttgart teil. Er verlässt seine Wohnung in Köln um 7.30 Uhr und kehrt um 20.00 Uhr wieder zurück.

Lösung:

Der Arbeitnehmer ist insgesamt 12,5 Stunden unterwegs. Der Pauschbetrag für Verpflegungsmehraufwand beträgt somit 12 €. Dieser Betrag kann vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet bzw. vom Arbeitnehmer als Werbungskosten geltend gemacht werden.

Führt der Arbeitnehmer an einem Kalendertag - bei zwischenzeitlichem Aufsuchen seiner Wohnung oder einer regelmäßigen Arbeitsstätte - mehrere Auswärtstätigkeiten durch, sind die Abwesenheitszeiten an diesem Kalendertag zusammenzurechnen (R 9.6 Abs. 1 Satz 4 E-LStR 2008).

Bei Auswärtstätigkeiten im Ausland gelten nach wie vor länderunterschiedliche Auslandstagegelder, die hinsichtlich der zeitlichen Abwesenheitsdauer ebenso wie die Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen im Inland gestaffelt sind und im BStBl. I veröffentlicht werden (Vgl. hierzu BMF-Schreiben vom 9. 11. 2004 - IV C 5 - S 2353 - 108/04 / IV B 2 - S 2145 - 4/04, BStBl. I 2004 S. 1052). Für die in der amtlichen Bekanntmachung nicht erfassten Staaten ist der für Luxemburg geltende Pauschbetrag maßgebend (R 9.6 Abs. 3 Satz 2 E-LStR 2008).

Der Pauschbetrag bestimmt sich nach dem Ort, den der Stpfl. vor 24 Uhr Ortszeit zuletzt erreicht, oder - falls dieser Ort im Inland liegt - nach dem letzten Tätigkeitsort im Ausland (§ 4 Abs. 5 Nr. 5 Satz 4 Hs. 2 i. V. mit § 9 Abs. 5 EStG). Damit ist bei eintägigen Auswärtstätigkeiten im Ausland und für Rückreisetage aus dem Ausland in das Inland der Pauschbetrag des letzten Tätigkeitsorts im Ausland maßgebend.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer mit Wohnsitz und regelmäßiger Arbeitsstätte in Gelsenkirchen ist für seinen Arbeitgeber von Montag (10. 3. 2008) bis Freitag (14. 3. 2008) in den Niederlanden tätig. Er verlässt seine Wohnung am Montag gegen 8.00 Uhr und kehrt am Freitag um 13.00 Uhr wieder nach Hause zurück.

Lösung:

Folgende Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen (ausländischer Tätigkeitsort in den Niederlanden) können vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet bzw. vom Arbeitnehmer als Werbungskosten abgezogen werden:

Montag (16 Stunden Abwesenheit)	26 €
Dienstag bis Donnerstag (jeweils 24 Stunden Abwesenheit)	39 € (× 3)
Freitag (13 Stunden Abwesenheit)	13 €

Bei derselben Auswärtstätigkeit ist ein steuerfreier Arbeitgeberersatz bzw. Werbungskostenabzug der Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen nur für die ersten drei Monate zulässig (R 9.6 Abs. 4 Satz 1 E-LStR 2008).

Beispiel:

Ein Bauarbeiter mit Wohnsitz in Hamburg, der keine regelmäßige Arbeitsstätte im Betrieb des Arbeitgebers hat und typischerweise nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten eingesetzt wird, ist 2008 für acht Monate (März bis Oktober) an einer Baustelle in Rostock tätig.

Lösung:

Der steuerfreie Arbeitgeberersatz bzw. der Werbungskostenabzug der Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen ist auf die ersten drei Monate (März, April, Mai) der Tätigkeit in Rostock beschränkt.

Eine längerfristige vorübergehende Auswärtstätigkeit ist noch als dieselbe Auswärtstätigkeit zu beurteilen, wenn der Arbeitnehmer nach einer Unterbrechung die Auswärtstätigkeit mit gleichem Inhalt, am gleichen Ort und in zeitlichem Zusammenhang mit der bisherigen Tätigkeit ausübt (R 9.6 Abs. 4 Satz 2 E-LStR 2008). Eine urlaubs- oder krankheitsbedingte Unterbrechung derselben Auswärtstätigkeit hat auf den Ablauf der Dreimonatsfrist keinen Einfluss (R 9.6 Abs. 4 Satz 3 LStR 2008).

Beispiel:

Wie vor. Der Arbeitnehmer nimmt die ersten zwei Wochen im Mai Urlaub.

Lösung:

Die Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen können auch hier nur bis Ende Mai vom Arbeitgeber steuerfrei ersetzt bzw. vom Arbeitnehmer als Werbungskosten abgezogen werden. Dies gilt selbstverständlich nicht für die Tage, an denen sich der Arbeitnehmer in Urlaub befindet.

Andere Unterbrechungen als Urlaub oder Krankheit (z. B. durch vorübergehende Tätigkeit an der regelmäßigen Arbeitsstätte) führen - wie bisher - nur dann zu einem Neubeginn der Dreimonatsfrist, wenn die Unterbrechung mindestens vier Wochen gedauert hat (R 9.6 Abs. 4 Satz 4 E-LStR 2008). Die Vier-Wochen-Frist wird von der Rechtsprechung mitgetragen (Vgl. hierzu BFH-Urteil vom 27. 7. 2004 - VI R 43/03, BStBl. II 2005 S. 357).

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer mit Wohnsitz und regelmäßiger Arbeitsstätte in München wird von seinem Arbeitgeber vom 1. 2. 2008 bis 31. 5. 2008 an die Niederlassung in Stuttgart abgeordnet. Ab 1. 6. 2008 ist er wieder an seiner regelmäßigen Arbeitsstätte in München tätig. Vom 16. 7. bis 31. 8. 2008 wird er erneut nach Stuttgart abgeordnet.

Lösung:

Der steuerfreie Arbeitgeberersatz bzw. der Werbungskostenabzug von Verpflegungsmehraufwendungen ist zunächst auf die ersten drei Monate (Februar, März, April) der Tätigkeit in Stuttgart beschränkt. Da die erneute Tätigkeit in Stuttgart von Anfang Juni bis Mitte Juli jedoch durch eine vorübergehende Tätigkeit an der regelmäßigen Arbeitsstätte in München für mehr als vier Wochen unterbrochen war, beginnt mit der Aufnahme der erneuten Tätigkeit in Stuttgart eine neue Dreimonatsfrist mit der Folge, dass die Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen bis zur Beendigung der erneuten Tätigkeit in Stuttgart vom Arbeitgeber steuerfrei ersetzt bzw. vom Arbeitnehmer als Werbungskosten geltend gemacht werden können.

Bei einem Wechsel der auswärtigen Tätigkeitsstätte beginnt die Dreimonatsfrist neu zu laufen.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer mit regelmäßiger Arbeitsstätte in Düsseldorf wird in der Zeit vom 1. 3. 2008 bis 31. 5. 2008 an einer Zweigniederlassung des Arbeitgebers in Hannover und vom 1. 6. 2008 bis 31. 8. 2008 in Hamburg eingesetzt. Anschließend kehrt er an seine regelmäßige Arbeitsstätte nach Düsseldorf zurück.

Lösung:

Der steuerfreie Arbeitgeberersatz bzw. der Werbungskostenabzug der Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen ist hier für die gesamten sechs Monate möglich, da der Wechsel der auswärtigen Tätigkeitsstätte von Hannover nach Hamburg am 1. 6. 2008 zu einem Neubeginn der Dreimonatsfrist führt.

Die Dreimonatsfrist findet keine Anwendung, wenn es sich nicht um "dieselbe" Auswärtstätigkeit handelt. Dies folgt aus der Formulierung in § 4 Abs. 5 Nr. 5 Satz 5 EStG: "vorübergehende Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte". Dieselbe Auswärtstätigkeit liegt nicht vor, wenn die auswärtige Tätigkeitsstätte an nicht mehr als (ein bis) zwei Tagen wöchentlich aufgesucht wird (R 9.6 Abs. 4 Satz 1 E-LStR 2008) (Vgl. hierzu BFH-Urteil vom 18. 5. 2004 - VI R 70/98, BStBl. II 2004 S. 962).

Beispiel:

Arbeitnehmer A ist als Architekt in einem Architekturbüro tätig. A betreut Großobjekte. Da A den wesentlichen Teil der ihm übertragenen Aufgaben im Büro erledigt, befindet sich dort seine regelmäßige Arbeitsstätte. Im Rahmen seiner Tätigkeit als Bauleiter besucht A jeweils einmal wöchentlich die verschiedenen Baustellen, um vor Ort die Koordinierung der Leistungen des Büros bei den Auftraggebern, Handwerkern und Baubehörden vorzunehmen.

Lösung:

Die Tätigkeit des A auf den verschiedenen Baustellen hat im Vergleich zu den im Büro zu verrichtenden Arbeiten nur einen untergeordneten Charakter. Da die einzelnen Baustellen nur einmal wöchentlich aufgesucht werden, ist nicht von derselben Auswärtstätigkeit auszugehen, sodass der Arbeitgeber anlässlich der Baustellenbesuche zeitlich unbegrenzt (also auch nach Ablauf von drei Monaten) Verpflegungsmehraufwendungen steuerfrei an A erstatten kann.

Entscheidend ist letztlich, ob sich die Wiederaufnahme der Tätigkeit als Fortsetzung einer gleich bleibenden, nämlich der Auswärtstätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte erweist. Dies hat die Rechtsprechung verneint für das erneute Auslaufen eines Schiffs nach Rückkehr in den Heimathafen, mit der Folge, dass in den entschiedenen Fällen jeweils eine neue Dreimonatsfrist zu laufen begann (Vgl. hierzu BFH vom 16. 11. 2005, a.a.O.; vom 19. 12. 2005, a.a.O.). Entsprechendes gilt, wenn der Arbeitnehmer täglich neue Fahrten/Touren mit seinem Fahrzeug durchführt.

Beispiel:

Busfahrer A ist für fünf Monate auf der Linie 007 eingesetzt. Er übernimmt das Fahrzeug jeden Morgen auf dem Betriebshof des Arbeitgebers (= regelmäßige Arbeitsstätte), verlässt diesen gegen 6.45 Uhr und kehrt gegen 15.00 Uhr zum Betriebshof zurück.

Lösung:

A hat für den gesamten Zeitraum von fünf Monaten Anspruch auf den Pauschbetrag für Verpflegungsmehraufwendungen i. H. von 6 €, da seine vorübergehende beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit täglich beginnt und endet. Die Dreimonatsfrist findet keine Anwendung. Es handelt sich nicht um "dieselbe Auswärtstätigkeit".

Ist ein sog. "Festmacher" bei seiner Auswärtstätigkeit an einigen Anlegeplätzen in einem überschaubaren Teil des Hafengebiets beschäftigt, kann es sich nach Auffassung des BFH um eine Beschäftigung an derselben Tätigkeitsstätte handeln (mit der Folge einer Begrenzung der Verpflegungspauschalen auf drei Monate) (Vgl. hierzu BFH vom 11. 4. 2006, a.a.O.).

Bewirtet der Arbeitnehmer anlässlich einer auswärtigen Tätigkeit Geschäftsfreunde seines Arbeitgebers oder nimmt er an einer Bewirtung durch seinen Arbeitgeber teil (R 8.1 Abs. 8 Nr. 1 E-LStR 2008), so gehört der auf den Arbeitnehmer entfallende Teil der Bewirtungskosten nicht zum Arbeitslohn des Arbeitnehmers. Entsprechendes gilt, wenn der Arbeitnehmer von einem Geschäftsfreund eingeladen wird. Die Erstattung der Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen durch den Arbeitgeber ist in diesen Fällen gleichwohl steuerfrei. Soweit der Arbeitnehmer selbst die Geschäftsfreunde seines Arbeitgebers (außerhalb seiner Wohnung) bewirtet hat, kann der Arbeitgeber die dadurch entstandenen Aufwendungen als Auslagenersatz i. S. des § 3 Nr. 50 EStG steuerfrei erstatten.

Beispiel:

Der Arbeitnehmer bewirtet im Rahmen einer neunstündigen auswärtigen Tätigkeit nach Karlsruhe zwei Geschäftsfreunde seines Arbeitgebers in einem Restaurant. Er zahlt für die Mahlzeiten insgesamt 150 €.

Lösung:

Ersetzt ihm der Arbeitgeber die Aufwendungen von 150 €, handelt es sich um steuerfreien Auslagenersatz. Der Ansatz des Sachbezugswerts für die dem Arbeitnehmer unentgeltlich zur Verfügung gestellte Mahlzeit entfällt. Der Pauschbetrag für Verpflegungsmehraufwand, den der Arbeitgeber wegen der neunstündigen Abwesenheitsdauer steuerfrei erstatten oder der Arbeitnehmer als Werbungskosten abziehen kann, beträgt 6 €.

Bei einer Bewirtung von Geschäftsfreunden in der Wohnung des Arbeitnehmers gehören die Aufwendungen stets zu den Kosten der Lebensführung. Soweit diese Aufwendungen vom Arbeitgeber erstattet werden, liegt steuerpflichtiger Arbeitslohn vor.

Soweit für denselben Kalendertag Verpflegungsmehraufwendungen wegen einer Auswärtstätigkeit oder wegen einer doppelten Haushaltsführung anzuerkennen sind, ist jeweils der höchste Pauschbetrag anzusetzen (R 9.6 Abs. 2 E-LStR 2008).

6.3.6 Übernachtungskosten als Reisekosten

Die tatsächlichen Kosten für Übernachtung (ohne Frühstück) können in nachgewiesener Höhe vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet bzw. vom Arbeitnehmer als Werbungskosten abgezogen werden (R 9.7 Abs. 2 E-LStR 2008).

Weist eine Rechnung für Übernachtung mit Frühstück nur einen Gesamtpreis aus, ohne dass der Preis des Frühstücks festgestellt werden kann, ist der Rechnungsbetrag zur Ermittlung der Übernachtungskosten stets um 20% des für den Unterkunftsort maßgebenden Pauschbetrags für Verpflegungsmehraufwendungen mit einer Abwesenheitsdauer von 24 Stunden zu kürzen (R 9.7 Abs. 1 Satz 4 E-LStR 2008). Damit wird die bisherige Rechtslage zur Ermittlung der steuerlich relevanten Übernachtungskosten im Ausland ab 2008 auf Inlandssachverhalte übertragen. Somit ergibt sich bei Inlandssachverhalten anstelle des bisherigen Abzugsbetrags von 4,50 € künftig ein Kürzungsbetrag von 4,80 € (20% von 24 €).

Beispiel: Eine inländische Hotelrechnung lautet:

"Übernachtung mit Frühstück"	106,50 €
Zur Ermittlung der Übernachtungskosten sind	4,80 €
abzuziehen 20% von 24 € = 4,80 €	
Steuerfrei ersetzbare Kosten der Unterkunft	101,70 €

Abwandlung: Eine belgische Hotelrechnung lautet:

"Übernachtung mit Frühstück"	106,50 €
Zur Ermittlung der Übernachtungskosten sind abzuziehen 20% von 42 € = 8,40 €	8,40 €
Steuerfrei ersetzbare Kosten der Unterkunft	98,10 €

Bei Übernachtungen im Ausland ist in der Hotelrechnung der Preis für das Frühstück regelmäßig nicht enthalten. Von einer Kürzung der Übernachtungskosten um einen (unterstellten) Frühstücksanteil kann daher bei Auslandsübernachtungen abgesehen werden, wenn der Arbeitnehmer auf der Hotelrechnung handschriftlich vermerkt, dass in den Übernachtungskosten das Frühstück nicht enthalten ist. Diese Vereinfachungsregelung gilt nicht bei Übernachtungen im Inland.

Ist im Gesamtpreis ausnahmsweise auch ein Mittag- und/oder Abendessen enthalten (z. B. in einer Tagungspauschale), ist der Gesamtpreis zur Ermittlung der Übernachtungskosten um jeweils 40% des für den Unterkunftsort maßgebenden Pauschbetrags für Verpflegungsmehraufwendungen mit einer Abwesenheitsdauer von 24 Stunden zu kürzen. Für das Inland ergibt sich somit ab 2008 in diesen Fällen zusätzlich ein Kürzungsbetrag von jeweils 9,60 € (40% von 24 € pro Mittag- oder Abendessen).

Beispiel:

Für eine eintägige Tagung im Inland (Anreise 17. 1. 2008, Abreise 18. 1. 2008 nachmittags) ist in der Hoteltagungspauschale von 120 € das Frühstück und das Mittagessen enthalten.

Hoteltagungspauschale	120,00 €
Zur Ermittlung der Übernachtungskosten sind abzuziehen	
Für das Frühstück 20% von 24 € = 4,80 €	4,80 €
Für das Mittagessen 40% von 24 € = 9,60 €	9,60 €
Steuerfrei ersetzbare Kosten der Unterkunft	105,60 €

Abwandlung:

Wie vor. Die Tagung findet in Zürich statt. Die Hoteltagungspauschale beträgt 180 €.

Hoteltagungspauschale	180,00 €
Zur Ermittlung der Übernachtungskosten sind abzuziehen	
Für das Frühstück 20% von 48 € = 9,60 €	9,60 €
Für das Mittagessen 40% von 48 € = 19,20 €	19,20 €
Steuerfrei ersetzbare Kosten der Unterkunft	151,20 €

Benutzt der Arbeitnehmer ein Mehrbettzimmer gemeinsam mit Personen, die zu seinem Arbeitgeber in keinem Dienstverhältnis stehen (z. B. bei Mitnahme des Ehegatten), so sind die Aufwendungen maßgebend, die bei Inanspruchnahme eines Einzelzimmers im selben Haus entstanden wären (R 9.7 Abs. 1 Satz 2 E-LStR 2008). Führt auch die weitere Person eine Auswärtstätigkeit durch, so sind die tatsächlichen Unterkunftskosten gleichmäßig aufzuteilen (R 9.7 Abs. 1 Satz 3 E-LStR 2008).

Bei Übernachtungen im Inland kann der Arbeitgeber die Übernachtungskosten ohne Einzelnachweis grundsätzlich mit einem Pauschbetrag von 20 € steuerfrei erstatten (R 9.7 Abs. 3 Satz 1 E-LStR 2008). Der Pauschbetrag bleibt wie bisher auch dann steuerfrei, wenn tatsächlich geringere Übernachtungskosten angefallen sind (Vgl. hierzu BFH-Urteil vom 12. 9. 2001 - VI R 72/97, BStBl. II 2001 S. 775). Die steuerfreie Erstattung des Pauschbetrags ist damit auch dann möglich, wenn der Arbeitnehmer ohne tatsächlich entstehende Übernachtungskosten privat übernachtet.

Die Pauschbeträge dürfen nicht steuerfrei erstattet werden, wenn dem Arbeitnehmer die Unterkunft vom Arbeitgeber oder aufgrund seines Dienstverhältnisses von einem Dritten unentgeltlich oder teilweise unentgeltlich zur Verfügung gestellt wurde. Auch bei Übernachtung in einem Fahrzeug ist die steuerfreie Zahlung der Pauschbeträge nicht zulässig. Bei Benutzung eines Schlafwagens oder einer Schiffskabine dürfen die Pauschbeträge nur dann steuerfrei gezahlt werden, wenn die Übernachtung in einer anderen Unterkunft begonnen oder beendet worden ist (R 9.7 Abs. 3 Sätze 6 bis 8 E-LStR 2008).

Bei Auslandsübernachtungen können ohne Einzelnachweis vom Arbeitgeber weiterhin Pauschbeträge steuerfrei erstattet werden. Diese Pauschbeträge werden vom BMF im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder auf der Grundlage der höchsten Auslandsübernachtungsgelder nach dem Bundesreisekostengesetz bekannt gemacht (Wegen der aktuell geltenden Beträge vgl. BMF-Schreiben vom 9. 11. 2004 - IV C 5 - S 2353 - 108/04 / IV B 2 - S 2145 - 4/04, BStBl. I 2004 S. 1052).

Eine deutliche Verschlechterung ergibt sich ab 2008 beim Werbungskostenabzug. Während der Arbeitnehmer bisher zumindest bei Übernachtungen im Ausland Pauschalen als Werbungskosten geltend machen konnte, entfällt ein pauschaler Werbungskostenabzug ab 2008 sowohl bei Übernachtungen im Inland als auch bei Übernachtungen im Ausland (Entsprechendes gilt im Übrigen für den pauschalen Abzug von Aufwendungen für eine Zweitwohnung im Ausland anlässlich einer doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten. R 43 Abs. 9 Satz 4 LStR 2005 wurde nicht in R 9.11 Abs. 8 E-LStR 2008 übernommen).

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer ist für seinen Arbeitgeber in 2008 vier Wochen (= 28 Übernachtungen) in Finnland tätig. Die Übernachtungskosten werden nicht einzeln nachgewiesen. Möglicher steuerfreier Arbeitgeberersatz

28 Übernachtungen á 120 €		3.360 €	
Möglicher Werbungskostenabzug	ohne		
steuerfreien Arbeitgeberersatz		0 €	

Beim Werbungskostenabzug müssen die Übernachtungskosten somit grundsätzlich nachgewiesen werden. Sie können ausnahmsweise geschätzt werden, wenn sie dem Grund nach zweifelsfrei entstanden sind (Vgl. hierzu BFH vom 12. 9. 2001, a.a.O.).

6.3.7 Reisenebenkosten

Entstehen dem Arbeitnehmer bei einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit Nebenkosten, so kann der Arbeitgeber diese in der nachgewiesenen oder glaubhaft gemachten Höhe steuerfrei ersetzen (R 9.8 Abs. 3 E-LStR 2008). Die für die Erstattung erforderlichen Nachweise hat er als Belege zum Lohnkonto aufzubewahren. Zu den begünstigten Reisenebenkosten gehören z. B.

- Aufwendungen für Beförderung, Aufbewahrung, Aufgabe und Versicherung von Gepäck
- Kosten für Telefonate und Schriftverkehr (z. B. Porto) beruflichen Inhalts mit dem Arbeitgeber oder dessen Geschäftspartnern,
- Kosten für Visa und sonstige (Reise-)Papiere,
- Euroscheck- und Reisescheckgebühren,
- Kreditkartengebühren, soweit sie auf auswärtige Tätigkeiten entfallen (Vgl. hierzu BMF-Schreiben vom 29. 9. 1998 - IV C 5 - S 2334 - 1/98, DB 1998 S. 2243),
- Kosten des Ankaufs von Devisen und des Verlusts beim Rücktausch,
- Aufwendungen für Straßenbenutzung, Parkplatz, Maut sowie Schadensersatzleistungen infolge von Verkehrsunfällen, wenn die jeweils damit verbundenen Fahrtkosten als Reisekosten anzusetzen sind,
- Aufwendungen für Unfallversicherungen, soweit sie ausschließlich Berufsunfälle außerhalb einer ortsgebundenen regelmäßigen Arbeitsstätte abdecken (Vgl. hierzu BMF-Schreiben vom 17. 7. 2000 - IV C 5 - S 2332 - 67/00, BStBl. I 2000 S. 1204),
- Kosten für medizinische Vorbereitungen wie z. B. Impfung.

Die Reisenebenkosten können als Werbungskosten beim Arbeitnehmer berücksichtigt werden, soweit sie nicht vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden (R 9.8 Abs. 2 E-LStR 2008).

Verwarnungs- und Bußgelder, die im Zusammenhang mit auswärtigen Tätigkeiten verhängt und vom Arbeitgeber übernommen werden, gehören grundsätzlich zum steuerpflichtigen Arbeitslohn.

Steuerpflichtiger Arbeitslohn liegt auch vor beim Ersatz mittelbarer Kosten, z. B. Kosten für die Anschaffung von Wäsche und Ausrüstungsgegenständen für die jeweilige Reise. Auch zusätzliche Krankenversicherungsbeiträge führen zu steuerpflichtigem Arbeitslohn, selbst wenn der zusätzliche Krankenversicherungsschutz allein durch eine berufliche Auslandstätigkeit veranlasst ist (Vgl. hierzu BFH-Urteil vom 16. 4. 1999 - VI R 66/97, BStBl. II 2000 S. 408).

Wertverluste bei einem Diebstahl des für die Reise notwendigen persönlichen Gepäcks (z. B. Koffer) sind Reisenebenkosten (Vgl hierzu BFH-Urteil vom 20. 6. 1995 - VI R 26/95, BStBl. II 1995 S. 744). Hingegen führt der Verlust einer Geldbörse (= Verlust von Geld) nicht zu begünstigten Reisenebenkosten (Vgl hierzu BFH-Urteil vom 4. 7. 1986 - VI R 227/83, BStBl. II 1986 S. 771). Entsprechendes gilt für den Verlust von Schmuck (Vgl hierzu BFH-Urteil vom 26. 1. 1968 - VI R 131/66, BStBl. II 1968 S. 342).

Wertverluste aufgrund eines Schadens an mitgeführten Gegenständen (Reisegepäck), die der Arbeitnehmer im Rahmen seiner Auswärtstätigkeit verwenden musste, sind Reisenebenkosten, wenn der Schaden auf einer reisespezifischen Gefährdung (z. B. Transport- und Unfallschaden) beruht und der Arbeitnehmer die im Einzelfall gebotenen Sicherheitsmaßnahmen beachtet hat (Vgl hierzu BFH-Urteil vom 30. 11. 1993 - VI R 21/92, BStBl. II 1994 S. 256). Der Verlust darf allerdings nicht nur gelegentlich der Reise entstanden sein (Vgl hierzu BFH-Urteil vom 20. 6. 1995 - VI R 26/95, BStBl. II 1995 S. 744).

6.4 Zusammenfassung

Ungeachtet der mit der Neuausrichtung des steuerlichen Reisekostenrechts verbundenen Zweifelsfragen erscheinen die in den LStR 2008 vorgesehenen Änderungen durchaus geeignet, zu einer in der Praxis spürbaren Rechtsvereinfachung und damit zum Bürokratieabbau in diesem Bereich beizutragen. Der Richtlinienentwurf setzt zudem eine Reihe von Forderungen der Wirtschaftsverbände um. Im Übrigen zeigen die vorstehenden Ausführungen, dass die ab 2008 greifenden Änderungen schon im Hinblick auf die Vielzahl der Betroffenen eine erhebliche Breitenwirkung entfalten. Von daher scheint sicher, dass sie in Rechtsprechung und Schrifttum angemessene Beachtung finden werden.

6.5 Gegenüberstellung LStR Entwurf 2008 zu LStR 2005

Gegenüberstellung LStR Entwurf 2008 zu LStR 2005

<p>R 37. LStR 2005</p> <p>Reisekosten</p> <p>Reisekostenbegriff (1) 1 Reisekosten sind Fahrtkosten (R 38), Verpflegungsmehraufwendungen (R 39), Übernachtungskosten (R 40) und Reisenebenkosten (R 40a), wenn diese so gut wie ausschließlich durch die berufliche Tätigkeit des Arbeitnehmers außerhalb seiner Wohnung und einer ortsgebundenen regelmäßigen Arbeitsstätte (Absatz 2) veranlasst sind. 2 Der beruflichen Tätigkeit eines Arbeitnehmers steht der Vorstellungsbuch eines Stellenbewerbers gleich, auch wenn dieser keine regelmäßige Arbeitsstätte hat. 3 Erledigt der Arbeitnehmer im Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit auch in einem mehr als geringfügigen Umfang private Angelegenheiten, so sind die beruflich veranlassten von den privat veranlassten Aufwendungen zu trennen. 4 Ist das nicht - auch nicht durch Schätzung - leicht und einwandfrei möglich, so gehören die gesamten Aufwendungen zu den nach § 12 EStG nicht abziehbaren Aufwendungen für die Lebensführung. 5 Aufwendungen, die nicht so gut wie ausschließlich durch die berufliche Tätigkeit veranlasst sind, z. B. Bekleidungskosten, sowie Aufwendungen für die Anschaffung von Koffern und anderer Reiseausrüstungen, sind keine Reisekosten. 6 Für die steuerliche Berücksichtigung der Reisekosten sind zu unterscheiden:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Dienstreise (Absatz 3) 2. Fahrtätigkeit (Absatz 4) 3. Einsatzwechseltätigkeit (Absatz 5) <p>7 Anlass und Art der beruflichen Tätigkeit, die Reisedauer und den Reiseweg hat der Arbeitnehmer aufzuzeichnen und anhand geeigneter Unterlagen, z. B. Fahrtenbuch (R 31 Abs. 9 Nr. 2 Satz 3), Tankquittungen, Hotelrechnungen, Schriftverkehr, nachzuweisen oder glaubhaft zu machen.</p>	<p>R 9.4 LStR 2008</p> <p>Reisekosten</p> <p>Reisekostenbegriff (1) 1 Reisekosten sind Fahrtkosten (>R 9.5), Verpflegungsmehraufwendungen (>R 9.6), Übernachtungskosten (>R 9.7) und Reisenebenkosten (>R 9.8), wenn diese durch eine so gut wie ausschließlich beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit (>Absatz 2) des Arbeitnehmers entstehen. 2 Eine beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit ist auch der Vorstellungsbuch eines Stellenbewerbers. 3 Erledigt der Arbeitnehmer im Zusammenhang mit der beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit auch in einem mehr als geringfügigen Umfang private Angelegenheiten, sind die beruflich veranlassten von den privat veranlassten Aufwendungen zu trennen. 4 Ist das nicht - auch nicht durch Schätzung - leicht und einwandfrei möglich, gehören die gesamten Aufwendungen zu den nach § 12 EStG nicht abziehbaren Aufwendungen für die Lebensführung. 5 Aufwendungen, die nicht so gut wie ausschließlich durch die beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit entstanden sind, z. B. Bekleidungskosten, sowie Aufwendungen für die Anschaffung von Koffern und anderen Reiseausrüstungen, sind keine Reisekosten. 6 Die berufliche Veranlassung der Auswärtstätigkeit, die Reisedauer und den Reiseweg hat der Arbeitnehmer aufzuzeichnen und anhand geeigneter Unterlagen, z. B. Fahrtenbuch (>R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 Satz 3), Tankquittungen, Hotelrechnungen, Schriftverkehr, nachzuweisen oder glaubhaft zu machen.</p> <p>Beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit (2) 1 Eine Auswärtstätigkeit liegt vor, wenn der Arbeitnehmer vorübergehend außerhalb seiner Wohnung und an keiner seiner regelmäßigen Arbeitsstätten beruflich tätig wird. 2 Eine Auswärtstätigkeit liegt ebenfalls vor, wenn der Arbeitnehmer bei seiner individuellen beruflichen Tätigkeit typischerweise nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten oder auf einem Fahrzeug tätig wird.</p>
--	---

Regelmäßige Arbeitsstätte

(2) 1 Regelmäßige Arbeitsstätte ist der ortsgebundene Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit des Arbeitnehmers, z. B. Betrieb oder Zweigbetrieb. 2 Der Arbeitnehmer muss an diesem Mittelpunkt wenigstens einen Teil der ihm insgesamt übertragenen Arbeiten verrichten. 3 Bei einem Arbeitnehmer, der außerhalb des Betriebs tätig wird, kann der Betrieb ohne weitere Ermittlungen als regelmäßige Arbeitsstätte anerkannt werden, wenn er regelmäßig in der Woche mindestens 20 % seiner vertraglichen Arbeitszeit oder durchschnittlich im Kalenderjahr an einem Arbeitstag je Arbeitswoche im Betrieb tätig wird.

Dienstreise

(3) 1 Eine Dienstreise ist ein Ortswechsel einschließlich der Hin- und Rückfahrt aus Anlass einer vorübergehenden Auswärtstätigkeit. 2 Eine Auswärtstätigkeit liegt vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb seiner Wohnung und seiner regelmäßigen Arbeitsstätte beruflich tätig wird. 3 Bei einer längerfristigen vorübergehenden Auswärtstätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte ist nur für die ersten drei Monate eine Dienstreise anzuerkennen; nach Ablauf der Dreimonatsfrist ist die auswärtige Tätigkeitsstätte als neue regelmäßige Arbeitsstätte anzusehen. 4 Im Übrigen gilt Folgendes:

1. 1 Eine urlaubs- oder krankheitsbedingte Unterbrechung der Auswärtstätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte hat auf den Ablauf der Dreimonatsfrist keinen Einfluss. 2 Andere Unterbrechungen, z. B. durch vorübergehende Tätigkeit an der regelmäßigen Arbeitsstätte, führen nur dann zu einem Neubeginn der Dreimonatsfrist, wenn die

Regelmäßige Arbeitsstätte

(3) 1 Regelmäßige Arbeitsstätte ist der ortsgebundene Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit des Arbeitnehmers, unabhängig davon, ob es sich um eine Einrichtung des Arbeitgebers handelt. 2 Regelmäßige Arbeitsstätte ist insbesondere Jede ortsfeste dauerhafte betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, der der Arbeitnehmer zugeordnet ist und die er mit einer gewissen Nachhaltigkeit immer wieder aufsucht. 3 Nicht maßgebend sind Art, Umfang und Inhalt der Tätigkeit. 4 Von einer regelmäßigen Arbeitsstätte ist auszugehen, wenn die betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers vom Arbeitnehmer durchschnittlich im Kalenderjahr an einem Arbeitstag je Arbeitswoche aufgesucht wird. 5 Bei einer vorübergehenden Auswärtstätigkeit (z. B. befristete Abordnung) an einer anderen betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers oder eines verbundenen Unternehmens wird diese nicht zur regelmäßigen Arbeitsstätte.

<p>Unterbrechung mindestens vier Wochen gedauert hat.</p> <p>2. 1 Bei auswärtigen Tätigkeitsstätten, die sich infolge der Eigenart der Tätigkeit laufend örtlich verändern, z. B. bei dem Bau einer Autobahn oder der Montage von Hochspannungsleitungen, gilt die Dreimonatsfrist nicht. 2 Sie gilt ebenfalls nicht für Arbeitnehmer, die über einen längeren Zeitraum hinweg eine Auswärtstätigkeit an täglich mehrmals wechselnden Tätigkeitsstätten innerhalb einer Gemeinde oder deren Umgebung ausüben, z. B. Reisevertreter.</p> <p>5 Für die Berücksichtigung von Fahrtkosten gelten auch Fahrten zwischen mehreren regelmäßigen Arbeitsstätten in demselben Dienstverhältnis oder innerhalb eines weiträumigen Arbeitsgebietes von einer Tätigkeitsstätte zur nächsten als Dienstreisen.</p> <p>Fahrtätigkeit</p> <p>(4) 1 Eine Fahrtätigkeit liegt bei Arbeitnehmern vor, die ihre Tätigkeit auf einem Fahrzeug ausüben. 2 Eine solche kann ohne weitere Ermittlungen angenommen werden, wenn der Arbeitnehmer durchschnittlich weniger als 20 % seiner vertraglichen Arbeitszeit außerhalb des Fahrzeugs tätig ist. 3 Die Fahrtätigkeit beschränkt sich nicht auf das Fahren oder Begleiten des Fahrzeugs. 4 Das Be- und Entladen des Fahrzeugs und andere Tätigkeiten (Bereitschaftsdienst usw.) an einem ortsfesten Arbeitsplatz (z.B. Betrieb, Zweigbetrieb des Arbeitgebers) gehören jedoch nicht dazu. 5 Eine Fahrtätigkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Arbeitnehmer auf dem Fahrzeug übernachten kann (z.B. Schiff, LKW-Kabine). 6 Übt der Arbeitnehmer vorübergehend keine Fahrtätigkeit aus (z.B. Teilnahme an einer Fortbildungsveranstaltung), gilt das Fahrzeug als regelmäßige Arbeitsstätte.</p> <p>Einsatzwechseltätigkeit</p> <p>(5) 1 Eine Einsatzwechseltätigkeit liegt bei Arbeitnehmern vor, die bei ihrer individuellen beruflichen Tätigkeit typischerweise nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten eingesetzt werden; dies gilt auch für Leiharbeiter. 2 Absatz 4 Satz 6 gilt entsprechend. 3 Für die Anerkennung</p>	
---	--

einer Einsatzwechseltätigkeit ist die Anzahl der während eines Kalenderjahres erreichten Tätigkeitsstätten ohne Bedeutung.	
--	--

<p>R 38. LStR 2005 Fahrtkosten als Reisekosten</p> <p>Allgemeines (1) 1 Fahrtkosten sind die tatsächlichen Aufwendungen, die dem Arbeitnehmer durch die persönliche Benutzung eines Beförderungsmittels entstehen. 2 Bei öffentlichen Verkehrsmitteln ist der entrichtete Fahrpreis einschließlich etwaiger Zuschläge anzusetzen. 3 Benutzt der Arbeitnehmer sein Fahrzeug, so ist der Teilbetrag der jährlichen Gesamtkosten dieses Fahrzeugs anzusetzen, der dem Anteil der zu berücksichtigenden Fahrten an der Jahresfahrleistung entspricht. 4 Der Arbeitnehmer kann auf Grund der für einen Zeitraum von zwölf Monaten ermittelten Gesamtkosten für das von ihm gestellte Fahrzeug einen Kilometersatz errechnen, der so lange angesetzt werden darf, bis sich die Verhältnisse wesentlich ändern, z. B. bis zum Ablauf des Abschreibungszeitraums oder bis zum Eintritt veränderter Leasingbelastungen. 5 Abweichend von Satz 3 können die Fahrtkosten auch mit pauschalen Kilometersätzen angesetzt werden, die das Bundesministerium der Finanzen im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder nach der höchsten Wegstrecken- und Mitnahmeentschädigung nach dem Bundesreisekostengesetz festsetzt.</p> <p>Fahrttätigkeit (2) Bei einer Fahrttätigkeit sind die Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Betrieb, Standort, Fahrzeugdepot oder Einsatzstelle entweder, wenn der Einsatzort nicht ständig wechselt, als Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nach R 42 oder, wenn der Einsatzort ständig wechselt, als Aufwendungen für Fahrten bei einer Einsatzwechseltätigkeit nach Absatz 3 zu berücksichtigen.</p> <p>Einsatzwechseltätigkeit (3) 1 Bei einer Einsatzwechseltätigkeit können die Fahrtkosten grundsätzlich nur dann als Reisekosten angesetzt werden, wenn die Entfernung zwischen Wohnung und Einsatzstelle mehr als 30 km beträgt. 2 Werden an einem Arbeitstag mehrere Einsatzstellen aufgesucht, können die Fahrtkosten insgesamt als Reisekosten berücksichtigt werden, wenn mindestens eine der Einsatzstellen mehr als 30 km von</p>	<p>R 9.5 LStR 2008 Fahrtkosten als Reisekosten</p> <p>Allgemeines (1) 1 Fahrtkosten sind die tatsächlichen Aufwendungen, die dem Arbeitnehmer durch die persönliche Benutzung eines Beförderungsmittels entstehen. 2 Bei öffentlichen Verkehrsmitteln ist der entrichtete Fahrpreis einschl. etwaiger Zuschläge anzusetzen. 3 Benutzt der Arbeitnehmer sein Fahrzeug, ist der Teilbetrag der jährlichen Gesamtkosten dieses Fahrzeugs anzusetzen, der dem Anteil der zu berücksichtigenden Fahrten an der Jahresfahrleistung entspricht. 4 Der Arbeitnehmer kann auf Grund der für einen Zeitraum von zwölf Monaten ermittelten Gesamtkosten für das von ihm gestellte Fahrzeug einen Kilometersatz errechnen, der so lange angesetzt werden darf, bis sich die Verhältnisse wesentlich ändern, z. B. bis zum Ablauf des Abschreibungszeitraums oder bis zum Eintritt veränderter Leasingbelastungen. 5 Abweichend von Satz 3 können die Fahrtkosten auch mit pauschalen Kilometersätzen angesetzt werden, die das BMF im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder nach der höchsten Wegstrecken- und Mitnahmeentschädigung nach dem Bundesreisekostengesetz (BRKG) festsetzt.</p>
--	--

der Wohnung entfernt ist. 3 Hat der Arbeitnehmer mehrere Wohnungen, muss die Entfernungsvoraussetzung für sämtliche Wohnungen erfüllt sein. 4 Bei einem weiträumigen Arbeitsgebiet ist für die Entfernungsberechnung die Stelle maßgebend, an der das Arbeitsgebiet verlassen wird.

Erstattung durch den Arbeitgeber

(4) 1 Der Arbeitnehmer hat seinem Arbeitgeber Unterlagen vorzulegen, aus denen die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der Erstattung und, soweit die Fahrtkosten bei Benutzung eines privaten Fahrzeugs nicht mit den pauschalen Kilometersätzen nach Absatz 1 Satz 5 erstattet werden, auch die tatsächlichen Gesamtkosten des Fahrzeugs ersichtlich sein müssen. 2 Der Arbeitgeber hat diese Unterlagen als Belege zum Lohnkonto aufzubewahren. 3 Erstattet der Arbeitgeber die → pauschalen Kilometersätze, hat er nicht zu prüfen, ob dies zu einer unzutreffenden Besteuerung führt. 4 Wird dem Arbeitnehmer für die Auswärtstätigkeit ein Kraftfahrzeug zur Verfügung gestellt, dürfen die pauschalen Kilometersätze nicht steuerfrei erstattet werden.

Erstattung durch den Arbeitgeber

(2) 1 Der Arbeitnehmer hat seinem Arbeitgeber Unterlagen vorzulegen, aus denen die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der Erstattung und, soweit die Fahrtkosten bei Benutzung eines privaten Fahrzeugs nicht mit den pauschalen Kilometersätzen nach Absatz 1 Satz 5 erstattet werden, auch die tatsächlichen Gesamtkosten des Fahrzeugs ersichtlich sein müssen. 2 Der Arbeitgeber hat diese Unterlagen als Belege zum Lohnkonto aufzubewahren. 3 Erstattet der Arbeitgeber die pauschalen Kilometersätze, hat er nicht zu prüfen, ob dies zu einer unzutreffenden Besteuerung führt. 4 Wird dem Arbeitnehmer für die Auswärtstätigkeit ein Kraftfahrzeug zur Verfügung gestellt, dürfen die pauschalen Kilometersätze nicht steuerfrei erstattet werden.

<p>R 39. LStR 2005 Verpflegungsmehraufwendungen als Reisekosten</p> <p>Allgemeines (1) 1 Als Verpflegungsmehraufwendungen sind unter den Voraussetzungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 EStG bei Dienstreisen, Einsatzwechseltätigkeit und Fahrtätigkeit einheitliche Pauschbeträge anzusetzen. 2 Der Einzelnachweis von Verpflegungsmehraufwendungen berechtigt nicht zum Abzug höherer Beträge. 3 Die Pauschbeträge sind auch dann anzuwenden, wenn der Arbeitnehmer Mahlzeiten vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten unentgeltlich oder teilentgeltlich erhalten hat (→ R 31 Abs. 8); behält der Arbeitgeber in diesen Fällen für die Mahlzeiten Beträge ein, die über den amtlichen Sachbezugswerten liegen, so ist der Differenzbetrag nicht als Werbungskosten abziehbar. 4 Ist ein Arbeitnehmer an einem Tag mehrfach auswärts tätig, sind die Abwesenheitszeiten im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 EStG zusammenzurechnen. 5 Bei einer Fahrtätigkeit oder Einsatzwechseltätigkeit gilt die Dreimonatsfrist des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 5 EStG nicht.</p> <p>Konkurrenzregelung (2) Soweit für denselben Kalendertag Verpflegungsmehraufwendungen wegen einer Dienstreise, Fahrtätigkeit oder Einsatzwechseltätigkeit oder wegen einer doppelten Haushaltsführung (→ R 43 Abs. 8) anzuerkennen sind, ist jeweils der höchste Pauschbetrag anzusetzen.</p> <p>Besonderheiten bei Auslandstätigkeiten (3) 1 Für den Ansatz von Verpflegungsmehraufwendungen bei Auslandsdienstreisen, Einsatzwechseltätigkeit bzw. Fahrtätigkeit im Ausland gelten länderweise unterschiedliche Pauschbeträge (Auslandstagegelder), die vom Bundesministerium der Finanzen im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder auf der Grundlage der höchsten Auslandstagegelder nach dem Bundesreisekostengesetz bekanntgemacht</p>	<p>R 9.6 LStR 2008 Verpflegungsmehraufwendungen als Reisekosten</p> <p>Allgemeines (1) 1 Verpflegungsmehraufwendungen sind unter den Voraussetzungen des § 4 Abs.5 Satz 1 Nr.5 EStG mit den dort genannten Pauschbeträgen anzusetzen. 2 Der Einzelnachweis von Verpflegungsmehraufwendungen berechtigt nicht zum Abzug höherer Beträge. 3 Die Pauschbeträge sind auch dann anzuwenden, wenn der Arbeitnehmer Mahlzeiten vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten unentgeltlich oder teilentgeltlich erhalten hat (>R 8.1 Abs. 8); behält der Arbeitgeber in diesen Fällen für die Mahlzeiten Beträge ein, die über den amtlichen Sachbezugswerten liegen, ist der Differenzbetrag nicht als Werbungskosten abziehbar. 4 Ist ein Arbeitnehmer an einem Tag mehrfach auswärts tätig, sind die Abwesenheitszeiten i. S. d. § 4 Abs.5 Satz 1 Nr. 5 EStG zusammenzurechnen.</p> <p>Konkurrenzregelung (2) Soweit für denselben Kalendertag Verpflegungsmehraufwendungen wegen einer Auswärtstätigkeit oder wegen einer doppelten Haushaltsführung (>R 9.11 Abs. 7) anzuerkennen sind, ist jeweils der höchste Pauschbetrag anzusetzen.</p> <p>Besonderheiten bei Auswärtstätigkeiten im Ausland (3) 1 Für den Ansatz von Verpflegungsmehraufwendungen bei Auswärtstätigkeiten im Ausland gelten nach Staaten unterschiedliche Pauschbeträge (Auslandstagegelder), die vom BMF im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder auf der Grundlage der höchsten Auslandstagegelder nach dem BRKG bekannt gemacht werden. 2 Für die in der Bekanntmachung nicht erfassten Staaten ist der für Luxemburg geltende Pauschbetrag maßgebend; für die in der Bekanntmachung nicht erfassten Übersee-</p>

<p>werden. 2 Für die in der Bekanntmachung nicht erfassten Länder ist der für Luxemburg geltende Pauschbetrag maßgebend; für die in der Bekanntmachung nicht erfassten Übersee- und Außengebiete eines Landes ist der für das Mutterland geltende Pauschbetrag maßgebend. 3 Werden an einem Kalendertag eine Auslands- und eine Inlandsdienstreise durchgeführt, ist für diesen Tag das entsprechende Auslandstagegeld maßgebend, selbst dann, wenn die überwiegende Zeit im Inland verbracht wird. 4 Im Übrigen ist beim Ansatz des Auslandstagegeldes Folgendes zu beachten:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 1 Bei Flugreisen gilt ein Land in dem Zeitpunkt als erreicht, in dem das Flugzeug dort landet; Zwischenlandungen bleiben unberücksichtigt, es sei denn, dass durch sie Übernachtungen notwendig werden. 2 Erstreckt sich eine Flugreise über mehr als zwei Kalendertage, so ist für die Tage, die zwischen dem Tag des Abflugs und dem Tag der Landung liegen, das für Österreich geltende Tagegeld maßgebend. 2. Bei Schiffsreisen ist das für Luxemburg geltende Tagegeld und für die Tage der Einschiffung und Ausschiffung das für den Hafenort geltende Tagegeld maßgebend. 	<p>und Außengebiete eines Staates ist der für das Mutterland geltende Pauschbetrag maßgebend. 3 Werden an einem Kalendertag Auswärtstätigkeiten im In- und Ausland durchgeführt, ist für diesen Tag das entsprechende Auslandstagegeld maßgebend, selbst dann, wenn die überwiegende Zeit im Inland verbracht wird. 4 Im Übrigen ist beim Ansatz des Auslandstagegeldes Folgendes zu beachten:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 1 Bei Flugreisen gilt ein Staat in dem Zeitpunkt als erreicht, in dem das Flugzeug dort landet; Zwischenlandungen bleiben unberücksichtigt, es sei denn, dass durch sie Übernachtungen notwendig werden. 2 Erstreckt sich eine Flugreise über mehr als zwei Kalendertage, ist für die Tage, die zwischen dem Tag des Abflugs und dem Tag der Landung liegen, das für Österreich geltende Tagegeld maßgebend. 2. Bei Schiffsreisen ist das für Luxemburg geltende Tagegeld und für die Tage der Einschiffung und Ausschiffung das für den Hafenort geltende Tagegeld maßgebend. <p>Dreimonatsfrist (4) 1 Bei derselben Auswärtstätigkeit beschränkt sich der Abzug der Verpflegungsmehraufwendungen auf die ersten drei Monate; dieselbe Auswärtstätigkeit liegt nicht vor, wenn die auswärtige Tätigkeitsstätte an nicht mehr als (ein bis) zwei Tagen wöchentlich aufgesucht wird. 1 Eine längerfristige vorübergehende Auswärtstätigkeit ist noch als dieselbe Auswärtstätigkeit zu beurteilen, wenn der Arbeitnehmer nach einer Unterbrechung die Auswärtstätigkeit mit gleichem Inhalt, am gleichen Ort ausübt und ein zeitlicher Zusammenhang mit der bisherigen Tätigkeit besteht. 3 Eine urlaubs- oder krankheitsbedingte Unterbrechung bei derselben Auswärtstätigkeit hat auf den Ablauf der Dreimonatsfrist keinen Einfluss. 4 Andere Unterbrechungen, z. B. durch vorübergehende Tätigkeit an der regelmäßigen Arbeitsstätte, führen nur dann zu einem Neubeginn der</p>
---	--

	<p>Dreimonatsfrist. wenn die Unterbrechung mindestens vier Wochen gedauert hat.</p>
<p>R 40. LStR 2005 Übernachungskosten</p> <p>Allgemeines (1) 1 Übernachtungskosten sind die tatsächlichen Aufwendungen, die dem Arbeitnehmer für die persönliche Inanspruchnahme einer Unterkunft zur Übernachtung entstehen. 2 Benutzt der Arbeitnehmer ein Mehrbettzimmer gemeinsam mit Personen, die zu seinem Arbeitgeber in keinem Dienstverhältnis stehen, so sind die Aufwendungen maßgebend, die bei Inanspruchnahme eines Einzelzimmers im selben Haus entstanden wären. 3 Führt auch die weitere Person eine Dienstreise durch, so sind die tatsächlichen Unterkunfts-kosten gleichmäßig aufzuteilen. 4 Wird durch Zahlungsbelege nur ein Gesamtpreis für Unterkunft und Frühstück nachgewiesen und lässt sich der Preis für das Frühstück nicht feststellen, so ist der Gesamtpreis zur Ermittlung der Übernachtungskosten wie folgt zu kürzen:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. bei einer Übernachtung im Inland um 4,50 Euro, 2. bei einer Übernachtung im Ausland um 20 % des für den Unterkunfts-ort maßgebenden Pauschbetrags für Verpflegungsmehraufwendungen bei einer Dienstreise mit einer Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Stunden. <p>Werbungskostenabzug (2) 1 Die Übernachtungskosten können bei einer Dienstreise und bei einer Fahrtätigkeit als Reisekosten angesetzt und als Werbungskosten abgezogen werden, soweit sie nicht vom Arbeitgeber nach Absatz 3 oder § 3 Nr. 13 EStG steuerfrei ersetzt worden sind. 2 Bei Übernachtungen im Ausland dürfen die Übernachtungskosten ohne Einzelnachweis der tatsächlichen Aufwendungen mit Pauschbeträgen (Übernachtungsgelder) angesetzt werden; Absatz 3 Satz 2 ist anzuwenden. 3 Die Pauschbeträge werden vom Bundesministerium der Finanzen im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder auf der</p>	<p>R 9.7 LStR 2008 Übernachungskosten</p> <p>Allgemeines (1) 1 Übernachtungskosten sind die tatsächlichen Aufwendungen, die dem Arbeitnehmer für die persönliche Inanspruchnahme einer Unterkunft zur Übernachtung entstehen. 2 Benutzt der Arbeitnehmer ein Mehrbettzimmer gemeinsam mit Personen, die zu seinem Arbeitgeber in keinem Dienstverhältnis stehen, sind die Aufwendungen maßgebend. die bei Inanspruchnahme eines Einzelzimmers im selben Haus entstanden wären. 3 Führt auch die weitere Person eine Auswärtstätigkeit durch; sind die tatsächlichen Unterkunfts-kosten gleichmäßig aufzuteilen. 4 Wird durch Zahlungsbelege nur ein Gesamtpreis für Unterkunft und Verpflegung nachgewiesen und lässt sich der Preis für die Verpflegung nicht feststellen (z. B. Tagungspauschale), ist der Gesamtpreis zur Ermittlung der Übernachtungskosten wie folgt zu kürzen:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. für Frühstück um 20 %, 2. für Mittag- und Abendessen um jeweils 40 % <p>des für den Unterkunfts-ort maßgebenden Pauschbetrags für Verpflegungsmehraufwendungen bei einer Auswärtstätigkeit mit einer Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Stunden.</p> <p>Werbungskostenabzug (2) Die tatsächlichen Übernachtungskosten können bei einer Auswärtstätigkeit als Reisekosten angesetzt und als Werbungskosten abgezogen werden, soweit sie nicht vom Arbeitgeber nach § 3 Nr. 13 oder 16 EStG steuerfrei ersetzt werden.</p>

<p>Grundlage der höchsten Auslandsübernachtungsgelder nach dem Bundesreisekostengesetz bekannt gemacht. 4 Sie richten sich nach dem Ort, der nach R 39 Abs. 3 Satz 4 Nummer 1 und 2 maßgebend ist. 5 Für die in der Bekanntmachung nicht erfassten Länder und Gebiete ist R 39 Abs. 3 Satz 2 anzuwenden. 6 Für die Dauer der Benutzung von Beförderungsmitteln darf ein Übernachtungsgeld nicht angesetzt werden.</p>	
<p>Erstattung durch den Arbeitgeber (3) 1 Für jede Übernachtung im Inland darf der Arbeitgeber einen Pauschbetrag von 20 Euro steuerfrei zahlen. 2 Dies gilt nicht, wenn der Arbeitnehmer die Unterkunft vom Arbeitgeber oder auf Grund seines Dienstverhältnisses von einem Dritten unentgeltlich oder teilentgeltlich erhalten hat. 3 Bei Benutzung eines Schlafwagens oder einer Schiffskabine darf der Pauschbetrag nur dann steuerfrei gezahlt werden, wenn die Übernachtung in einer anderen Unterkunft begonnen oder beendet worden ist. 4 Die steuerfreie Zahlung des Pauschbetrags für eine Übernachtung im Fahrzeug ist nicht zulässig.</p>	<p>Erstattung durch den Arbeitgeber (3) 1 Für jede Übernachtung im Inland darf der Arbeitgeber einen Pauschbetrag von 20 Euro steuerfrei erstatten. 2 Bei Übernachtungen Im Ausland dürfen die Übernachtungskosten ohne Einzelnachweis der tatsächlichen Aufwendungen mit Pauschbeträgen (Übernachtungsgelder) steuerfrei erstattet werden. 3Die Pauschbeträge werden vom Bundesministerium der Finanzen im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder auf der Grundlage der höchsten Auslandsübernachtungsgelder nach dem Bundesreisekostengesetz bekannt gemacht 4 Sie richten sich nach dem Ort, der nach R 9.6 Au. 3 Satz 4 Nummer 1 und 2 maßgebend ist 5Für die in der Bekanntmachung nicht erfassten Länder und Gebiete ist R 9.6 Abs. 3 Satz 2 anzuwenden. 6Die Pauschbeträge dürfen nicht steuerfrei erstattet werden, wenn dem Arbeitnehmer die Unterkunft vom Arbeitgeber oder auf Grund seines Dienstverhältnisses von einem Dritten unentgeltlich oder teilweise unentgeltlich zur Verfügung gestellt wurde. 7 Auch bei Übernachtung in einem Fahrzeug ist die steuerliche Zahlung der Pauschbeträge nicht zulässig. 8 Bei Benutzung eines Schlafwagens oder einer Schiffskabine dürfen die Pauschbeträge nur dann steuerfrei gezahlt werden, wenn die Übernachtung in einer anderen Unterkunft begonnen oder beendet worden ist</p>

<p>R 40a. LStR 2005 Reisenebenkosten</p> <p>Allgemeines</p> <p>(1) Reisenebenkosten sind unter den Voraussetzungen von R 37 Abs. 1 die tatsächlichen Aufwendungen z. B. für</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Beförderung und Aufbewahrung von Gepäck, 2. Ferngespräche und Schriftverkehr beruflichen Inhalts mit dem Arbeitgeber oder dessen Geschäftspartner, 3. Straßenbenutzung und Parkplatz sowie Schadensersatzleistungen infolge von Verkehrsunfällen, wenn die jeweils damit verbundenen Fahrtkosten nach R 38 als Reisekosten anzusetzen sind. <p>Werbungskostenabzug</p> <p>(2) Die Reisenebenkosten können in tatsächlicher Höhe als Werbungskosten abgezogen werden, soweit sie nicht vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden.</p> <p>Steuerfreiheit der Arbeitgebererstattungen</p> <p>(3) 1 Die Erstattung der Reisenebenkosten durch den Arbeitgeber ist nach § 3 Nr. 16 EStG steuerfrei, soweit sie die tatsächlichen Aufwendungen nicht überschreitet. 2 Der Arbeitnehmer hat seinem Arbeitgeber Unterlagen vorzulegen, aus denen die tatsächlichen Aufwendungen ersichtlich sein müssen. 3 Der Arbeitgeber hat diese Unterlagen als Belege zum Lohnkonto aufzubewahren.</p>	<p>R 9.8 LStR 2008 Reisenebenkosten</p> <p>Allgemeines</p> <p>(1) Reisenebenkosten sind unter den Voraussetzungen von R 9.4 Abs. 1 die tatsächlichen Aufwendungen z. B. für</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Beförderung und Aufbewahrung von Gepäck, 2. Ferngespräche und Schriftverkehr beruflichen Inhalts mit dem Arbeitgeber oder dessen Geschäftspartner, 3. Straßenbenutzung und Parkplatz sowie Schadensersatzleistungen infolge von Verkehrsunfällen, wenn die jeweils damit verbundenen Fahrtkosten nach R 9.5 als Reisekosten anzusetzen sind. <p>Werbungskostenabzug</p> <p>(2) Die Reisenebenkosten können in tatsächlicher Höhe als Werbungskosten abgezogen werden, soweit sie nicht vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden.</p> <p>Steuerfreiheit der Arbeitgebererstattungen</p> <p>(3) 1 Die Erstattung der Reisenebenkosten durch den Arbeitgeber ist nach § 3 Nr. 16 EStG steuerfrei, soweit sie die tatsächlichen Aufwendungen nicht überschreitet. 2 Der Arbeitnehmer hat seinem Arbeitgeber Unterlagen vorzulegen, aus denen die tatsächlichen Aufwendungen ersichtlich sein müssen. 3 Der Arbeitgeber hat diese Unterlagen als Belege zum Lohnkonto aufzubewahren.</p>
---	--

Wichtige Verwaltungsanweisungen für die Änderungen bei den Reisekosten ab 2006

(OFD Rheinland, Verfügung vom 7.2.2007 - S 2353 - 1001- St 214)

Der BFH hat mit Urteilen vom 11. 5. 2005 (BStBl. II 2005 S. 782; BStBl. II 2005 S. 785; BStBl. II 2005 S. 789; BStBl. II 2005 S. 791; BStBl. II 2005 S. 793) über den Werbungskostenabzug von Arbeitnehmern mit auswärtigen Tätigkeitsstätten entschieden. Hinweise zur Anwendung der Urteile enthält das BMF-Schreiben vom 26. 10. 2005 (BStBl. I 2005 S. 960).

Danach gelten nunmehr folgende Grundsätze:

I. Regelmäßige Arbeitsstätte

Regelmäßige Arbeitsstätte i. S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG i. d. F. bis 2006, § 9 Abs. 2 EStG i. d. F. ab 2007, ist jede ortsfeste, dauerhafte betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, der der Arbeitnehmer zugeordnet ist und die er nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit, d. h. fortdauernd und immer wieder aufsucht. Regelmäßige Arbeitsstätte im o.g. Sinn ist auch die ortsfeste dauerhafte betriebliche Einrichtung eines mit dem Unternehmen des Arbeitgebers verbundenen Unternehmens, wenn der Arbeitnehmer sie nachhaltig aufsucht.

Die betriebliche Einrichtung wird mit einer gewissen Nachhaltigkeit aufgesucht, wenn der Arbeitnehmer sie durchschnittlich einmal je Arbeitswoche (i. d. R. 52 Wochen - 6 Wochen Urlaub = 46 Arbeitswochen/Kalenderjahr) aufsucht. Unmaßgeblich ist, welche Tätigkeiten dort im Einzelnen ausgeübt werden; es reicht daher aus, dass die betriebliche Einrichtung z. B. nur aufgesucht wird, um Aufträge entgegenzunehmen, Bericht zu erstatten oder nach Austausch des eigenen Kfz gegen ein Dienstfahrzeug von dort aus zu auswärtigen Tätigkeitsstätten weiterzufahren (BFH-Urteil vom 11. 5. 2005, BStBl. II 2005 S. 791).

Nach Abschn. I des BMF-Schreibens vom 26. 10. 2005 ist R 37 Abs. 2 Satz 2 LStR, wonach eine regelmäßige Arbeitsstätte voraussetzt, dass der Arbeitnehmer dort wenigstens einen Teil der ihm übertragenen Arbeit verrichtet, damit überholt. R 37 Abs. 2 Satz 3 LStR, wonach bei einem Arbeitnehmer mit Auswärtstätigkeit der Betrieb ohne weitere Ermittlungen als regelmäßige Arbeitsstätte anerkannt werden kann, wenn er regelmäßig in der Woche mindestens 20% seiner vertraglichen Arbeitszeit oder durchschnittlich im Kalenderjahr an einem Arbeitstag je Arbeitswoche im Betrieb tätig wird, hat ebenfalls keine Bedeutung mehr, da es bereits ausreicht, dass der Arbeitnehmer den Betrieb durchschnittlich einmal je Arbeitswoche aufsucht, unabhängig davon, in welchem Umfang er dort tätig wird.

Die Erweiterung des Begriffs der "regelmäßigen Arbeitsstätte" führt dazu, dass bei zahlreichen Arbeitnehmern, deren Tätigkeit in der Vergangenheit als Einsatzwechsel- oder Fahrtätigkeit behandelt worden ist, nunmehr von einer regelmäßigen Arbeitsstätte auszugehen ist und die Auswärtstätigkeiten Dienstreisen darstellen.

Beispiel 1: Der Stpfl., der auf verschiedenen Baustellen eingesetzt wird, fährt täglich zum Betrieb des Arbeitgebers, um von dort aus mit Kollegen mit einem Firmenfahrzeug kostenlos zur jeweiligen Baustelle befördert zu werden.

Da der Stpfl. den Betrieb nachhaltig aufsucht, hat er dort eine regelmäßige Arbeitsstätte. Er übt somit keine Einsatzwechseltätigkeit aus. Die Fahrten vom Betrieb zu den Baustellen stellen Dienstreisen dar.

Bei den Fahrten zum Betrieb handelt es sich um Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte i. S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG i. d. F. bis 2006, § 9 Abs. 2 EStG i. d. F. ab 2007. Für die Wege zwischen dem Betrieb und den Baustellen kommt mangels Aufwendungen kein Werbungskostenabzug in Betracht. Bei der Ermittlung der Verpflegungsmehraufwendungen für die ersten drei Monate des Einsatzes auf der jeweiligen Baustelle ist auf die Abwesenheitsdauer vom Betrieb abzustellen (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 und 5 EStG).

Beispiel 2: Der Stpfl. ist Linienbusfahrer. In 2006 war er auf wechselnden Linien eingesetzt. Das jeweils zu führende Fahrzeug hat er an drei unterschiedlichen Busdepots seines Arbeitgebers übernommen.

Die Busdepots sind ortsfeste betriebliche Einrichtungen des Arbeitgebers, die der Stpfl. regelmäßig und immer wieder aufgesucht hat. Bei den Fahrten zu den Busdepots handelt es sich daher um Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, für die die Entfernungspauschale anzusetzen ist. Bei der Ermittlung der Höhe der abzugsfähigen Verpflegungsmehraufwendungen ist zu berücksichtigen, dass die Auswärtstätigkeit erst mit Verlassen des Busdepots beginnt (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 EStG). Zur Berücksichtigung der Dreimonatsfrist für die Verpflegungsmehraufwendungen vgl. Abschn. IV.

Bei Arbeitnehmern, die eine regelmäßige Arbeitsstätte haben und längerfristig eine auswärtige Tätigkeitsstätte aufsuchen, wird diese weiterhin nach Ablauf von drei Monaten zur (weiteren) regelmäßigen Arbeitsstätte (R 37 Abs. 3 Satz 3 LStR). Dieses gilt jedoch nur, wenn sich die auswärtige Tätigkeit im Vergleich zur Arbeit an der (bisherigen) regelmäßigen Arbeitsstätte nicht als untergeordnet darstellt (BFH-Urteil vom 18. 5. 2004, BStBl. II 2004 S. 962).

Beispiel 3: Der Stpfl. ist in 2006 von Januar bis Mai jeweils montags in den Betrieb des Arbeitgebers gefahren (9 km), um dort Bericht zu erstatten und anschließend weiter zu dem Kunden A. Dienstags bis freitags fuhr er unmittelbar von seiner Wohnung zu A, dessen Büro 15 km vom Betrieb seines Arbeitgebers und 18 km von seiner Wohnung entfernt liegt.

Da der Stpfl. einmal je Arbeitswoche den Betrieb des Arbeitgebers aufsucht, hat er dort eine regelmäßige Arbeitsstätte. Sowohl die Fahrten vom Betrieb als auch die Fahrten von der Wohnung zum Kunden stellen von Januar bis März 2006 Dienstreisen dar. Für April bis Mai 2006 wird das Büro des Kunden zur weiteren regelmäßigen Arbeitsstätte (R 37 Abs. 3 Satz 3 LStR).

Bei den Fahrten zum Betrieb handelt es sich um Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte i. S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG i. d. F. bis 2006, § 9 Abs. 2 EStG i. d. F. ab 2007.

Für die Fahrten zum Kunden sind für die ersten drei Monate Reisekostengrundsätze anzuwenden. Im April und Mai 2006 stellen die Fahrten vom Betrieb zum Kunden Fahrten zwischen zwei regelmäßigen Arbeitsstätten dar, für die ebenfalls Reisekostengrundsätze gelten (R 37 Abs. 3 Satz 5 LStR), während die Fahrten von der Wohnung zum Kunden Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte darstellen, die mit der Entfernungspauschale zu berücksichtigen sind.

II. Aufwendungen von Arbeitnehmern mit Einsatzwechseltätigkeit bei auswärtiger Übernachtung

Bei Arbeitnehmern, die keine regelmäßige Arbeitsstätte i. S. des Abschn. I haben und typischerweise auf ständig wechselnden Einsatzstellen tätig werden, gilt nach den BFH-Urteilen vom 11. 5. 2005 (BStBl. II 2005 S. 782; BStBl. II 2005 S. 793) bei auswärtiger Übernachtung Folgendes:

Neben den Übernachtungskosten können auch

- die Kosten für die Wege zwischen dem Ort des Lebensmittelpunkts und dem Tätigkeitsort sowie
- die Kosten für die Wege von der auswärtigen Unterkunft zur Tätigkeitsstätte

zeitlich unbegrenzt in tatsächlicher Höhe bzw. mit 0,30 €/km als Werbungskosten berücksichtigt oder vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden.

Verpflegungsmehraufwendungen können ab 2006 nur für die ersten drei Monate der Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte als Werbungskosten abgezogen bzw. vom Arbeitgeber steuerfrei ersetzt werden. Dieses gilt auch in Fällen, in denen die betroffene Tätigkeitsstätte bereits in 2005 aufgesucht worden ist. Bei der Ermittlung der Höhe der Verpflegungsmehraufwendungen ist auf die Abwesenheitszeit vom Ort des Lebensmittelpunkts abzustellen.

Übergangsregelung für Vz. bis einschließlich 2005

Für Vz. bis einschließlich 2005 können Verpflegungsmehraufwendungen - über die Dreimonatsfrist hinaus - für die gesamte Dauer der Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte als Werbungskosten abgezogen bzw. vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden. Bei der Ermittlung der Höhe der Verpflegungsmehraufwendungen ist für den gesamten Tätigkeitszeitraum auf die Abwesenheitszeit vom Ort des Lebensmittelpunkts abzustellen (Abschn. II letzter Absatz des BMF-Schreibens vom 26. 10. 2005, a.a.O.).

III. Aufwendungen von Arbeitnehmern mit Einsatzwechseltätigkeit bei täglicher Rückkehr

Bei Arbeitnehmern, die keine regelmäßige Arbeitsstätte i. S. des Abschn. I haben, typischerweise auf ständig wechselnden Einsatzstellen tätig werden und nicht auswärtig übernachten, gilt nach Abschn. III des BMF-Schreibens vom 26. 10. 2005 (a.a.O.) Folgendes:

Beträgt die Entfernung zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte mehr als 30 km, sind die Fahrtkosten zeitlich unbegrenzt in tatsächlicher Höhe bzw. mit 0,30 €/km als Werbungskosten abziehbar bzw. durch den Arbeitgeber steuerfrei erstattungsfähig.

Beträgt die Entfernung zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte nicht mehr als 30 km, sind die Aufwendungen für die Wege zur Tätigkeitsstätte grundsätzlich wie Kosten für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG i. d. F. bis 2006, § 9 Abs. 2 EStG i. d. F. ab 2007 zu behandeln. Die tatsächlichen Kosten können nur dann als Werbungskosten berücksichtigt bzw. vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden, wenn

- an einem Tag mehrere Tätigkeitsstätten aufgesucht werden, von denen mindestens eine mehr als 30 km von der Wohnung entfernt ist (R 38 Abs. 3 Satz 2 LStR) oder
- die Tätigkeit im Wesentlichen durch den täglichen mehrfachen Ortswechsel geprägt wird.

Verpflegungsmehraufwendungen können ab 2006 nur für die ersten drei Monate der Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte als Werbungskosten abgezogen bzw. vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden. Dieses gilt auch in Fällen, in denen die Tätigkeitsstätte bereits in 2005 aufgesucht worden ist.

Übergangsregelung für Vz. bis einschließlich 2005

Für Vz. bis einschließlich 2005 können Verpflegungsmehraufwendungen - über die Dreimonatsfrist hinaus - für die gesamte Dauer der Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte als Werbungskosten abgezogen bzw. vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden.

Beispiel 4: Ein Bauarbeiter arbeitet vom 1. 9. 2005 bis zum 30. 4. 2006 auf einer Großbaustelle, zu der er täglich mit dem eigenen Pkw fährt. Die einfache Entfernung beträgt 37 km. Er ist arbeitsbedingt täglich mehr als 8 Stunden von seiner Wohnung abwesend.

Die Fahrtkosten können für den gesamten Zeitraum mit den tatsächlichen Aufwendungen bzw. 0,30 € je gefahrenen km berücksichtigt werden. Aufgrund der Übergangsregelung können die Verpflegungsmehraufwendungen für den Zeitraum 1. 9. bis 31. 12. 2005 mit 6 € täglich abgezogen werden. Ab Januar 2006 sind keine Verpflegungsmehraufwendungen mehr zu berücksichtigen, da die Dreimonatsfrist bereits in 2005 abgelaufen ist.

IV. Verpflegungsmehraufwendungen bei Arbeitnehmern, die ihre Tätigkeit auf einem Fahrzeug ausüben

Abschn. IV letzter Satz des BMF-Schreibens vom 26. 10. 2005 (a.a.O.), wonach die Regelungen zu Dienstreisen und Fahrtätigkeit (R 37 bis 40a und R 43 LStR) unverändert anzuwenden sind, ist durch neuere Rechtsprechung des BFH teilweise überholt.

Mit Urteil vom 19. 12. 2005 (BStBl. II 2006 S. 378), hat der BFH entschieden, dass die Dreimonatsfrist für Verpflegungsmehraufwendungen entgegen der Regelung in R 39 Abs. 1 Satz 5 LStR auch bei einer Fahrtätigkeit zu beachten ist. In dem Urteil, das einen Seemann betrifft, der auf einem Hochseeschiff eingesetzt war, wird ausgeführt, dass die gleich bleibende nämliche Auswärtstätigkeit i. S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 5 EStG bei Reisen auf einem seegehenden Schiff regelmäßig ihr Ende finde, sobald das Schiff in den Heimathafen zurückkehre. Laufe das Schiff zu einem späteren Zeitpunkt zu einer neuen Reise aus, beginne die Dreimonatsfrist zum Abzug der Verpflegungsmehraufwendungen von neuem. Folglich endet bei Arbeitnehmern, die ihre Tätigkeit auf einem Fahrzeug ausüben, die gleich bleibende nämliche Auswärtstätigkeit i. S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 5 EStG mit der Rückkehr an den Ausgangsort/die Wohnung. Dieses gilt unabhängig davon, ob der Arbeitnehmer eine regelmäßige Arbeitsstätte hat oder nicht, sodass die Dreimonatsfrist bei den betroffenen Arbeitnehmern nur in seltenen Fällen überschritten wird.

Beispiel 5: Ein Linienbusfahrer war in 2006 auf drei verschiedenen Linien eingesetzt. Das jeweils zu führende Fahrzeug hat er an zwei unterschiedlichen Busdepots seines Arbeitgebers übernommen.

Die Busdepots sind ortsfeste betriebliche Einrichtungen des Arbeitgebers, die der Stpfl. regelmäßig und immer wieder aufgesucht hat. Die Fahrten zu den Busdepots stellen daher Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte dar, für die die Entfernungspauschale anzusetzen ist. Bei der Ermittlung der Höhe der Verpflegungsmehraufwendungen ist zu berücksichtigen, dass die Auswärtstätigkeit erst mit dem Verlassen des Busdepots beginnt. Für jeden Tag, an dem die Auswärtstätigkeit mindestens acht Stunden gedauert hat, können Verpflegungsmehraufwendungen berücksichtigt werden, da für jeden Tag eine "neue" Auswärtstätigkeit vorliegt.

Beispiel 6: Ein Reisebusfahrer hat in 2006 verschiedene Reisegruppen jeweils zu zweiwöchigen Reisen von Düsseldorf nach Rom gefahren. Während des Reiseaufenthalts hat er die Teilnehmer zu verschiedenen Sehenswürdigkeiten in der Umgebung gefahren und am Urlaubsende zurück nach Düsseldorf. Nach drei Tagen Aufenthalt in Düsseldorf fuhr er die nächste Reisegruppe für vierzehn Tage nach Rom. Er hat den Betriebssitz seines Arbeitgebers in 2006 durchschnittlich einmal alle vierzehn Tage aufgesucht.

Der Arbeitnehmer hat am Betriebssitz seines Arbeitgebers keine regelmäßige Arbeitsstätte.

Für jeden Tag, an dem er mindestens acht Stunden von seiner Wohnung abwesend war, können Verpflegungsmehraufwendungen berücksichtigt werden, da jede einzelne Fahrt nach Rom eine "neue" Auswärtstätigkeit darstellt.

Beispiel 7: *Der Arbeitnehmer ist bei einer Spedition als Fahrer angestellt. In 2006 hat er sein Fahrzeug morgens auf dem Betriebshof seines Arbeitgebers abgeholt, seinen jeweiligen Fahrauftrag entgegengenommen und das Fahrzeug abends wieder auf dem Hof des Arbeitgebers abgestellt. I. d. R. wurden dem Arbeitnehmer immer wieder Fahraufträge zugewiesen, die ihn zu den gleichen Kunden führten.*

Da der Arbeitnehmer den Betrieb seines Arbeitgebers regelmäßig und immer wieder aufgesucht hat, hat er dort eine regelmäßige Arbeitsstätte. Bei der Ermittlung der Höhe der Verpflegungsmehraufwendungen ist zu berücksichtigen, dass die Auswärtstätigkeit erst mit dem Verlassen des Betriebshofs beginnt und mit der Rückkehr auf dem Betriebshof endet. Für jeden Tag, an dem die Auswärtstätigkeit mindestens acht Stunden gedauert hat, können Verpflegungsmehraufwendungen berücksichtigt werden, da jeden Tag eine "neue" Auswärtstätigkeit vorliegt.