



Oktober 2005

### Rechtsprechung

---

- Verfassungsmäßigkeit der körperschaftsteuerlichen Umgliederungsregelungen 2
- Ist die Grundsteuer verfassungsgemäß? 3
- Veranlagungszeiträume ab 2002: Solidaritätszuschlag verfassungswidrig? 4
- Rechtsprechung kompakt 5

### Finanzverwaltung

---

- Eröffnung des ElsterOnline-Portals 6
- Steuerliche Maßnahmen zur Unterstützung von Katastrophenopfern 7
- Pensionszusage: Finanzierbarkeit einer Versorgungszusage 9
- Pensionszusage: Anpassung von Abfindungsklauseln 10
- GmbH-Geschäftsführer: Steuerbare Geschäftsführungsleistungen 10
- Betriebsveräußerung oder -aufgabe: Auflösung von Ansparabschreibungen 11
- Ausländische Einkünfte: Neues Merkblatt zur Steuerfreistellung 12
- Steuerbilanzielle Behandlung von Deponien 14

### Steuer-Gestaltung

---

- Bewertung des Sachbezugs: Erhalt eines Arbeitgeberdarlehens 16



## Halbeinkünfteverfahren

# Verfassungsmäßigkeit der körperschaftsteuerlichen Umgliederungsregelungen

### Zum Thema

→ Halbeinkünfteverfahren

[Haufe Index 665883](#)

→ Gliederungsrechnung

[Haufe Index 303392](#)

→ Körperschaftsteuererklärung 2004

[Haufe Index 934449](#)

Die gesetzlichen Regelungen zur Umrechnung des am 31.12.2001 vorhandenen verwendbaren Eigenkapitals einer Kapitalgesellschaft in ein Körperschaftsteuerguthaben sind mit dem Grundgesetz vereinbar (§ 36 KStG i. d. F. des Steuersenkungsgesetzes vom 23.10.2000, BStBl 2000 I S. 1428).

BFH, Urteil v. 31.5.2005, I R 107/04, [Haufe Index 1418407](#)

### Sachverhalt

Der Streit ging um die Verfassungsmäßigkeit der körperschaftsteuerrechtlichen Umgliederungsregelungen, die im Zusammenhang mit dem Übergang vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren erlassen worden sind.

Das Finanzamt hatte gegenüber einer inländischen Kapitalgesellschaft (A) auf den 31.12.2001 Besteuerungsgrundlagen gemäß §§ 36 ff. KStG i. d. F. des StSenkG gesondert festgestellt. Dabei wurde ein verbleibendes Körperschaftsteuerguthaben von 1.962.472 DM ermittelt. Mit ihrer Sprungklage gegen die Feststellungsbescheide hatte A geltend gemacht, die vom Finanzamt angewandten gesetzlichen Regelungen verstießen gegen Art. 14 GG; denn sie führten im Regelfall dazu, dass das nach der früheren Rechtslage bestehende „Körperschaftsteuerminderungspotenzial“ reduziert werde, ohne dass den betroffenen Kapitalgesellschaften eine ausreichende Frist zur Vermeidung dieses Nachteils eingeräumt worden sei. Sie - A - habe unter der Geltung des körperschaftsteuerrechtlichen Anrechnungsverfahrens einen Anspruch darauf erworben, durch Gewinnausschüttungen ihre künftig anfallende Körperschaftsteuer um insgesamt 2.767.889 DM mindern zu können. Dieses Minderungspotenzial werde durch die Umgliederung erheblich reduziert. Damit habe der Gesetzge-

ber den Umfang eines Anwartschaftsrechts vermindert, das verfassungsrechtlichen Eigentumschutz genieße. Die Klage der A wurde abgewiesen. Auch ihre Revision hatte keinen Erfolg.

### Entscheidung

Die gesetzliche Regelung, die zur Verschlechterung der anrechnungsrechtlichen Position der A geführt hat, enthält nach Ansicht des BFH keinen Verstoß gegen Art. 14 GG. Der BFH geht davon aus, dass der Übergang vom körperschaftsteuerrechtlichen Anrechnungsverfahren auf das Halbeinkünfteverfahren, in den die Regelungen über die Umgliederung eingebettet sind, eine grundlegende Systemumstellung beinhaltet. Diese sei vom Gesetzgeber u. a. deshalb für notwendig erachtet worden, weil andernfalls die Gefahr bestanden hätte, dass nach Europäischem Gemeinschaftsrecht im Ausland gezahlte Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer eines inländischen Anteilseigners hätte angerechnet werden müssen. Die Entscheidung, das System der Körperschaftsteuer von dem bis dahin geltenden Anrechnungsverfahren auf das Halbeinkünfteverfahren umzustellen, beruhe mithin auf sachgerechten Erwägungen und sei deshalb verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden.

Bei der Neuordnung eines Rechtsgebiets habe

### Haufe Index

Diese Angabe erleichtert das Auffinden von zitierten Dokumenten im Haufe Steuer Office. Geben Sie diese Zahl einfach auf der Startseite in das Suchfeld links unten ein und bestätigen Sie mit „Enter“ oder „Suchen“ - schon haben Sie das gewünschte Dokument auf dem Bildschirm. In den Steuer News finden Sie zu den jeweiligen Artikeln eine themenbezogene Verlinkung zu weiterführenden Informationen im Haufe Steuer Office unter Angabe des Haufe Index. Dokumente, die sich noch nicht auf der aktuellen CD/DVD, sondern nur auf der Online-Version befinden (z. B. die online wöchentlich aktualisierten BFH-Entscheidungen), sind durch das zusätzliche Symbol gekennzeichnet.

der Gesetzgeber, was die Berücksichtigung bestehender Eigentumsrechte angeht, einen weiten Gestaltungsspielraum. Er sei nicht darauf beschränkt, die durch Art. 14 GG geschützten Rechtspositionen entweder unangetastet zu lassen oder gegen Entschädigung (Art. 14 Abs. 3 GG) einzuziehen. Mit den Regelungen zur Umgliederung des vEK habe der Gesetzgeber den ihm hiernach zustehenden Gestaltungsspiel-

raum nicht überschritten. Denn die bisher dem Anrechnungsverfahren unterliegenden Kapitalgesellschaften hätten grundsätzlich die Möglichkeit, mit der Umgliederung verbundene Nachteile durch eigene Maßnahmen zu vermeiden. Dass diese Möglichkeit in Einzelfällen - und speziell für A - nicht bestanden haben mag, führe nicht zur Verfassungswidrigkeit der gesetzlichen Vorschriften.

### Vor dem BVerfG

## Ist die Grundsteuer verfassungsgemäß?

**Die Erhebung der ausschließlich den Gemeinden zufließenden Grundsteuer kommt wieder einmal ins Gerede. Jetzt wird sich das Bundesverfassungsgericht damit befassen. Seit dem 1.8.2005 ist am obersten Gericht in Karlsruhe eine Verfassungsbeschwerde zur Frage der Verfassungsmäßigkeit dieser gemeindlichen Objektsteuer anhängig (Az: 1 BvR 1644/05).**

Der Beschwerdeführer wendet sich gegen die Erhebung der Grundsteuer auf von den Grundstückseigentümern selbst bewohnten Hausbesitz und verweist auf die Eigentumsgarantie des Art. 14 GG. Danach sei es dem Gesetzgeber nicht erlaubt, auf Güter des persönlichen Gebrauchsvermögens zuzugreifen. Nach Auffassung des Beschwerdeführers handelt es sich bei der Grundsteuer um eine Sonder-Vermögensteuer für Grundbesitzer, da selbst bewohnte Immobilien keinen Ertrag abwerfen.

Er beruft sich damit auf den Beschluss des BVerfG aus dem Jahre 1995, in dem die Verfassungswidrigkeit der Vermögensteuer festgestellt wurde (BVerfG, Beschluss v. 22.6.1995, 2 BvL 37/91, Haufe Index 305002).

Die in der Literatur vertretenen wichtigsten verfassungsrechtlichen Bedenken lauten zusammengefasst:

- Die Grundsteuer belaste einseitig als Sonder-Vermögensteuer einen bestimmten Vermögensteil, nämlich den Grundbesitz (Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz nach Art. 3 Abs. 1 GG).
- Die Grundsteuer beachte nicht den ebenfalls in Art. 3 Abs. 1 GG verankerten Grundsatz der Besteuerung nach der finanziellen Leistungs-

fähigkeit des Steuerzahlers und darüber hinaus das Gebot des besonderen Schutzes von Ehe und Familie (Art. 6 Abs. 1 GG).

- Die Belastung des Mietaufwands mit der Grundsteuer ist ungerechtfertigt, zumal das Wohnen zum Existenzminimum zähle.
- Die Grundsteuer widerspreche dem im Steuerrecht vorherrschenden Nettoprinzip, weil Schulden der Hausbesitzer nicht berücksichtigt werden.
- Die Grundsteuer ist eine reine Substanzsteuer, weil sie das bloße Eigentum besteuert. Solche Steuern sind nur in staatlichen Ausnahmelagen zulässig.

Ob die Verfassungsbeschwerde Erfolg haben wird, ist ungewiss. Möglicherweise wird auch das sog. Äquivalenzprinzip bei der rechtlichen Betrachtung eine Rolle spielen, wonach den Gemeinden durch den Standort Grundbesitz besondere Lasten entstehen, die durch öffentliche Abgaben ausgeglichen werden können.

### Was ist den betroffenen Grundbesitzern anzuraten?

Sie sollten von Gemeinden ergehende oder bereits ergangene, aber noch nicht bestandskräftige Grundsteuerbescheide unter Hinweis auf

### Zum Thema

→ Grundsteuer

Haufe Index 8787



diese Verfassungsbeschwerde anfechten. Dies ist, je nach Bundesland, durch einen Einspruch, einen Widerspruch oder eine Klage möglich. Der zutreffende Rechtsbehelf ergibt sich aus der Rechtsbehelfsbelehrung des Grundsteuerbescheids. Hat eine Gemeinde die öffentliche Bekanntmachung gewählt, hat das die gleiche Wirkung wie ein Bescheid. Der Rechtsbehelf ist bei der zuständigen Gemeinde einzulegen.

**Hinweis:** Die Einlegung eines Rechtsbehelfs ist grundsätzlich nur innerhalb der gesetzlichen Rechtsbehelfsfrist möglich. Bescheide, die bereits Anfang des Jahres ergangen sind, dürften in der Regel unanfechtbar geworden sein. Sollte nach den einzelnen Kommunalabgabengesetzen die Abgabenordnung für anwendbar erklärt sein, kann gemäß § 363 Abs. 2 Satz 2 AO Ruhen des Verfahrens beantragt werden. Allerdings kennt das für Steuerbescheide der Gemeinden geltende Widerspruchsverfahren, das in den einzelnen landesrechtlichen Ausführungsbestimmungen zur Verwaltungsgerichtsordnung

(VerwGO) geregelt ist, vielfach diese Möglichkeit nicht. Offiziell gibt es in diesen Fällen ein Ruhen des Verfahrens erst im Verwaltungsgerichtsverfahren. Um ganz sicher zu gehen, müsste deshalb Klage eingereicht werden. Zu beachten ist dann allerdings, dass das Verwaltungsgerichtsverfahren bei Misserfolg kostenpflichtig ist. Vorteilhafter wäre eher, den vom Finanzamt erlassenen Grundsteuermessbescheid unter Hinweis auf die Verfassungsbeschwerde durch Einspruch anzufechten. Dieses Rechtsbehelfsverfahren ist kostenfrei. Anträgen auf Aussetzung der Vollziehung von Grundsteuer- oder Grundsteuermessbescheiden werden allerdings keine Chancen eingeräumt.

**Hinweis:** Da Grundsteuermessbescheide in vielen Fällen bereits seit Jahren bestandskräftig sind, muss hier die Aufhebung des Bescheids bzw. die Herabsetzung des Messbetrags auf Null beantragt werden. Wird dieser Antrag abgelehnt, sollte dagegen Einspruch eingelegt und Ruhen des Verfahrens beantragt werden.

## Veranlagungszeiträume ab 2002

# Solidaritätszuschlag verfassungswidrig?

### Zum Thema

→ **Solidaritätszuschlag**

*Haufe Index 11619*

**Derzeit wird diskutiert, ob der Solidaritätszuschlag zur Einkommensteuer ab dem Jahr 2002 verfassungswidrig ist. Beim Finanzgericht Münster ist jetzt ein entsprechendes Verfahren für das Jahr 2002 anhängig (Az.: 12 K 6263/03 E). Es ist damit zu rechnen, dass das Finanzgericht noch in diesem Jahr entscheiden wird.**

Die Kläger begründen ihre Klage damit, dass der Staat zwar Sonderabgaben einführen dürfe, um kurzfristig punktuelle Notstände zu bewältigen. Der Solidaritätszuschlag sei aber keine kurzfristige Abgabe, sondern gelte bereits seit dem Jahr 1995 und ist zeitlich nicht beschränkt. Daher handelt es sich bei dem Solidaritätszuschlag nicht um eine kurzfristige Abgabe. Spätestens ab dem Veranlagungszeitraum 2002 sei daher die Verfassungswidrigkeit gegeben.

Da diese Frage noch nicht im Katalog der Vorläufigkeitsvermerke enthalten ist (dies wird gem. § 165 Abs. 1 Nr. 3 AO frühestens mit Anhängigkeit des Verfahrens vor dem BFH ge-

schehen), muss gegen jeden einzelnen Bescheid Einspruch eingelegt werden. Dies betrifft nahezu alle Steuerbürger. Es ist zu empfehlen, bis auf weiteres sämtliche Einkommen- und Körperschaftsteuerbescheide ab dem Veranlagungsjahr 2002 zumindest in dieser Frage durch Einspruch offen zu halten und vorsorglich Ruhen des Verfahrens nach § 363 Abs. 2 AO zu beantragen.

**Hinweis:** Das Verfahren ist zwar zur Einkommensteuer anhängig. Eine entsprechende Fragestellung ergibt sich aber auch bei dem Solidaritätszuschlag, der auf die Körperschaftsteuer erhoben wird.

---

**Rechtsprechung kompakt**

---

**Vorteilsbewertung eines vom Arbeitgeber verbilligt überlassenen Gebrauchtwagens**

1. Der Erwerb eines Gebrauchtwagens vom Arbeitgeber führt beim Arbeitnehmer zum Zufluss von Arbeitslohn, wenn der gezahlte Kaufpreis hinter dem nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG zu bestimmenden Wert des Fahrzeugs zurückbleibt. Für den danach maßgeblichen üblichen Endpreis des Fahrzeugs ist nicht auf den Händlereinkaufspreis abzustellen, sondern auf den Preis, den das Fahrzeug unter Berücksichtigung der vereinbarten Nebenleistungen auf dem Gebrauchtwagenmarkt tatsächlich erzielen würde.

2. Wird zur Bestimmung des üblichen Endpreises eine Schätzung erforderlich, kann sich die Wertermittlung an den im Rechtsverkehr anerkannten Marktübersichten für gebrauchte Pkw orientieren. Das Ergebnis dieser Schätzung ist in der Revision nur eingeschränkt überprüfbar.

BFH, Urteil v. 17.6.2005, VI R 84/04

Haufe Index 1401858

**Hinweis:** Der BFH hat ausgeführt, dass die Schätzung des üblichen Endpreises (und damit des Vorteils) im Rahmen des Verhältnismäßigkeitsprinzips zunächst vom Arbeitgeber im Lohnsteuerabzugsverfahren vorzunehmen ist. Dies war nicht entscheidungserheblich, weil der Streitfall eine Veranlagung und nicht den Lohnsteuerabzug zum Gegenstand hatte. Die Äußerung ist aber bemerkenswert, weil im Urteil zum Lohnsteuerabzug bei Trinkgeldern (BFH, Urteil v. 24.10.1997, VI R 23/94, Haufe Index 66212) noch ausgeführt wurde, der Arbeitgeber sei nicht befugt, Besteuerungsgrundlagen zulasten Dritter - hier seiner Arbeitnehmer - zu schätzen, da das Gesetz eine derartige Befugnis, wie sie dem Finanzamt in § 162 AO eingeräumt wird, nicht eröffne.

Dass anerkannte Marktübersichten als Richtwerte für eine Schätzung herangezogen werden dürfen, wird beispielsweise mit kommunalen Miet spiegeln praktiziert. Entscheidend ist dabei, dass sie nicht eine individuelle Schätzung unter Berücksichtigung aller Umstände des konkreten Einzelfalls ersetzen können. Demgegenüber wäre eine lediglich an Durchschnittswerten ausge-

richtete private Typisierung (zu den ADAC-Tabellen vgl. BFH, Urteil v. 7.4.1992, VI R 113/88, Haufe Index 64288) kein zulässiger Nachweis bzw. Schätzungsersatz. Lediglich von der Verwaltung selbst eingeführte Typisierungen, die aus Gründen eines einfachen und kostensparenden Gesetzesvollzugs geschaffen werden, sind zugunsten der Steuerpflichtigen bindend. Anders als gesetzgeberische Typisierungen schließen sie allerdings nicht den individuellen Gegennachweis günstigerer Wertverhältnisse aus.

Der BFH hat - weil die Beteiligten diese Frage nicht aufgeworfen haben - nicht dazu Stellung genommen, ob auf den geldwerten Vorteil im Streitfall der Rabattdreibetrag des § 8 Abs. 3 EStG in Betracht kam. Dies erscheint bei verbilligter Veräußerung von Gebrauchtwagen nicht ausgeschlossen, weil das betreffende Produkt nicht zum hauptsächlichen oder eigentlichen Geschäftsgegenstand des Arbeitgebers gehören muss (vgl. Küttner/Thomas, Personalbuch 2005, Sachbezug Rz. 32). Letztlich dürfte es darauf ankommen, ob Gebrauchtwagen nicht überwiegend an die Belegschaft vertrieben werden und der Rabattdreibetrag vom Arbeitnehmer nicht bereits anderweit ausgeschöpft worden ist.

**Keine Nachholung des Betriebsausgabenabzugs bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG**

Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG können Anschaffungs- oder Herstellungskosten für ein zum Umlaufvermögen gehörendes Grundstück, die im Jahr der Zahlung nicht geltend gemacht worden sind und infolge der Bestandskraft der entsprechenden Veranlagung auch in diesem Jahr nicht mehr geltend gemacht werden können, nicht ohne weiteres im Jahr der ersten „offenen“ Veranlagung abgezogen werden. Das gilt auch dann, wenn der Abzug unterblieben ist, weil der Steuerpflichtige fälschlich davon ausgegangen ist, es handle sich bei dem angeschafften Wirtschaftsgut um Privatvermögen.

BFH, Urteil v. 30.6.2005, IV R 20/04

Haufe Index 1412537 



**Hinweis:** Die Berücksichtigung eines „vergesse- nen“ Abzugs der Anschaffungskosten für Umlauf- vermögen bei dessen Veräußerung (als gewinn- mindernder Posten) setzt voraus, dass ein ggf. für das Veräußerungsjahr ergangener bestands- kräftiger Gewinnfeststellungsbescheid nach den §§ 172 ff. AO änderbar ist. Andernfalls bleibt nach dem ausdrücklichen Hinweis des BFH nur die Möglichkeit einer Bescheidkorrektur im Wege einer Billigkeitsmaßnahme nach § 227 AO.

#### Abgrenzung „Bürogemeinschaft - Mitunternehmerschaft“

Im Unterschied zu einer Gemeinschaftspraxis (Mitunternehmerschaft) hat eine Büro- und Pra- xisgemeinschaft lediglich den Zweck, den Beruf in gemeinsamen Praxisräumen auszuüben und bestimmte Kosten von einer Praxisgemeinschaft tragen zu lassen und umzulegen. Ein einheit- liches Auftreten nach außen genügt nicht, um aus einer Bürogemeinschaft eine Mitunterneh- merschaft werden zu lassen.

BFH, Urteil v. 14.4.2005, XI R 82/03  
Haufe Index 1412536

**Hinweis:** Der BFH verwendet in dieser Entschei- dung - soweit ersichtlich - zum ersten Mal den Ausdruck „gemeinschaftliche Gewinnerzielungs- absicht“. Der Grund dürfte auch darin liegen, dass sich der BFH mit Streitigkeiten der vorlie- genden Art - also ob eine Gesellschaft, die sich selbst als Mitunternehmerschaft sieht, lediglich als Bürogemeinschaft anzusehen ist - kaum zu beschäftigten hatte.

Die im anderen Zusammenhang verwendete For- mulierung zur Gewinnerzielungsabsicht von Per- sonengesellschaften lautete stets, dass bei Per- sonengesellschaften die Gewinnerzielungsab- sicht auf eine Mehrung des Betriebsvermögens der Gesellschaft gerichtet sein muss (vgl. BFH, Beschluss v. 25.6.1984, GrS 4/82, Haufe Index 74808). Dieses Erfordernis kommt im Bespre- chungsurteil durch die Formulierung „auf der Ebene der Gesellschaft“ zum Ausdruck. Mit dem Ausdruck „gemeinschaftliche Gewinnerzielungs- absicht“ umschreibt der BFH somit kurz und plastisch das gleichgerichtete Interesse der Ge- sellschafter zur Mehrung des Betriebsvermö- gens der Gesellschaft.

## Finanzverwaltung

### Elektronische Steuererklärung

## Eröffnung des ElsterOnline-Portals

Der Pilotbetrieb des ElsterOnline-Portals wurde am 28.9.2005 auf einer Veranstaltung der Ar- beitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung eröffnet. Damit wurde nach Aussage des BMF aufgrund des überwältigenden Erfolges und der hohen Verbreitung der Elektronischen Steuerer- klärung - ELSTER - dem Wunsch der Anwender einerseits nach Verzicht auf persönliche Unter- schrift, zugleich aber der Möglichkeit einer zweifelsfreien Authentifizierung des Datenübermitt- lers ohne teure und komplizierte digitale Signatur Rechnung getragen.

Mit dem ElsterOnline-Portal bietet die Steuer- verwaltung ab sofort einen einfachen und kos- tenlosen Dienst, um sich bei der Finanzverwal- tung online zu registrieren und ein digitales Zer- tifikat zu erhalten. Zugleich entstand eine Brow- serlösung, die unabhängig von Steuersoftware

und Betriebssystem viele steuerliche Dienste an- bietet. Steuerpflichtige, Unternehmen und Ber- ater können jetzt online die Umsatzsteuer-Vor- anmeldung, die Lohnsteuer-Anmeldung, die Um- satzsteuererklärung sowie die elektronische Steuerkontoabfrage ganz ohne Installation von

### Zum Thema

→ Lohnsteuer-  
Anmeldung

Haufe Index 10057

→ Umsatzsteuer-  
Vor Anmeldung

Haufe Index 556002

Software für sich selbst oder ihre Mandanten erledigen. Begonnen wird der Pilotbetrieb mit fünf Bundesländern, ab Januar 2006 soll das Elster-Portal flächendeckend bereit stehen.

ELSTER - Elektronische Steuererklärung - entwickelt sich dadurch zu einer modular ausbaubaren Verfahrenslandschaft für die Kommunikation mit den Finanzverwaltungen.

Seit 1999 ermöglicht es das Verfahren ELSTER Privatpersonen, Unternehmern und Beratern ihre steuerlichen Daten über das Internet bundesweit an die Steuerverwaltung zu übermitteln. Im Jahr 2005 werden voraussichtlich nahezu 100 Millio-

nen Steuerdaten zwischen den Bürgern und der Steuerverwaltung über ELSTER ausgetauscht.

Annähernd 90 % aller deutschen Unternehmer nutzen inzwischen ELSTER und auch bei den Privatanwendern nähert sich ELSTER der 20 %-Marke, die Fallzahlen verdoppeln sich jährlich.

Mit dem ElsterOnline-Portal können bald alle steuerlichen Belange direkt und bequem im Internet unter [www.elster.de](http://www.elster.de) ohne Ausdruck, dafür aber mit absolut sicherer Authentifizierung erledigt werden. Damit wird nach Aussage des BMF ein weiterer wichtiger Schritt zur Steuervereinfachung vorgenommen.

### Steuerliche Maßnahmen zur Unterstützung von Katastrophenopfern

## Hochwasserkatastrophe in Süddeutschland und Hurrikan Katrina im Süden der USA

**Durch die Hochwasserkatastrophe in Süddeutschland im August 2005 sowie den Hurrikan Katrina im Süden der USA sind in den betroffenen Gebieten schwere Schäden entstanden. Die Finanzverwaltung hat die zur Unterstützung der Opfer getroffenen Verwaltungsanweisungen in zwei umfassenden Regelungen zusammengefasst, deren Anwendung bis zum 28.2.2006 befristet ist (BMF, Schreiben v. 6.9.2005, Haufe Index 1412683  sowie BMF, Schreiben v. 19.9.2005, IV C 4 - S 2223 - 181/05).**

#### Betriebsausgabenabzug von Unterstützungsleistungen

Werden Zuwendungen als Sponsoring-Maßnahme geleistet, kommt ein Abzug als Betriebsausgaben in Betracht, wenn der Sponsor z. B. durch Berichterstattung in Zeitungen, Rundfunk und Fernsehen öffentlichkeitswirksam Vorteile für sein Unternehmen erstrebt. Wendet er geschädigten Geschäftspartnern zum Zwecke der Aufrechterhaltung der Geschäftsbeziehungen unentgeltlich Leistungen aus seinem Betriebsvermögen zu, sind die Aufwendungen hierfür ebenfalls in voller Höhe abziehbar.

Liegen die Voraussetzungen für einen Betriebsausgabenabzug nicht vor, ist die Zuwendung von Wirtschaftsgütern oder sonstigen Leistungen (keine Geldzuwendungen) des Unternehmers aus einem inländischen Betriebsvermögen an geschädigte Unternehmen gleichwohl abziehbar.

#### Arbeitslohnspenden zugunsten der Geschädigten

Verzichten Arbeitnehmer auf die Auszahlung von Arbeitslohn oder auf angesammelte Wertguthaben auf Arbeitszeitkonten zugunsten einer Beihilfe des Arbeitgebers an geschädigte Arbeitnehmer des Unternehmens (diese Regelung gilt nur für Hochwasseropfer in Süddeutschland) oder zugunsten einer Zahlung des Arbeitgebers auf ein Spendenkonto einer spendenempfangsberechtigten Einrichtung (gilt für Hochwasser- und Hurrikanopfer), bleiben diese Lohnteile bei der Feststellung des steuerpflichtigen Arbeitslohns außer Ansatz, wenn der Arbeitgeber die Verwendungsaufgabe erfüllt und dies dokumentiert. Der gespendete Arbeitslohn muss deshalb grundsätzlich im Lohnkonto aufgezichnet werden, es sei denn, dass der Arbeitnehmer seinen Verzicht schriftlich erklärt

### Zum Thema

→ *Sponsoring*

*Haufe Index 11788*

→ *Spenden*

*Haufe Index 11768*

→ *Außergewöhnliche*

*Belastungen - ABC*

*Haufe Index 6094*



hat und diese Erklärung zum Lohnkonto genommen wird.

Die Sozialversicherung schließt sich der Nichtbesteuerung einer Arbeitslohnspende zugunsten der Hochwasseropfer in Süddeutschland an. Für diese Spendenbeträge besteht Beitragsfreiheit in der Sozialversicherung.

**Hinweis:** Für Arbeitslohnspenden zugunsten der Hurrikanopfer gilt dieser Verzicht – soweit ersichtlich ist – nicht.

Verzichtet ein Aufsichtsratsmitglied vor Fälligkeit bzw. Auszahlung auf Teile seiner Aufsichtsratsvergütung gelten die vorstehenden Grundsätze sinngemäß.

### **Ergänzende Regelung für hochwasser- geschädigte Arbeitnehmer in Süddeutschland**

Beihilfen des Arbeitgebers an seine vom Hochwasser betroffenen Arbeitnehmer sind bis zu einem Betrag von 600 EUR p. a. steuerfrei. Der 600 EUR übersteigende Betrag bleibt unbesteuert, wenn ein besonderer Notfall vorliegt, wovon bei den Betroffenen in der Regel ausgegangen werden kann.

Zinszuschüsse und Zinsvorteile für Darlehen, die zur Beseitigung der Hochwasserschäden aufgenommen wurden, sind während der gesamten Laufzeit des Darlehens steuerfrei, wenn das Darlehen die Schadenshöhe nicht übersteigt. Bei längerfristigen Darlehen sind Zinszuschüsse und Zinsvorteile insgesamt nur bis zu einem Betrag in Höhe des Schadens steuerfrei.

### **Sonderausgabenabzug von Spenden**

Der Sonderausgabenabzug von Spenden setzt voraus, dass eine steuerbegünstigte Körperschaft oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts die Spenden an eine natürliche Person weitergibt, die als Unternehmer, Mitunternehmer oder Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft durch Schädigung des Betriebs selbst in einer Notlage ist.

Darüber hinaus lässt der Fiskus einen vereinfachten Spendennachweis zu. Für alle Sonderkonten, die von inländischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts, inländischen öffentlichen Dienststellen oder von den amtlich anerkannten Verbänden der freien Wohlfahrts-

pflüge eingerichtet wurden, genügt ohne betragsmäßige Beschränkung als Nachweis der Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung (z. B. Kontoauszug) eines Kreditinstitutes oder der PC-Ausdruck bei Online-Banking.

Aus Solidarität mit den Opfern haben auch nicht steuerbegünstigte Spendensammler Spendenkonten eingerichtet und zu Spenden aufgerufen. Unter folgenden Voraussetzungen ist auch hier ein vereinfachter Zuwendungsnachweis möglich:

Die gesammelten Spenden werden auf ein Sonderkonto einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts oder eines amtlich anerkannten Verbandes der freien Wohlfahrtspflege überwiesen. Die einzelnen Spender erhalten eine Ablichtung der Buchungsbestätigung des Kreditinstitutes sowie eine Liste über alle beteiligten Spender einschließlich der jeweils geleisteten Beträge. Es ist auch möglich, dass statt der Liste eine (Einzel-)Bescheinigung für jeden Spender erstellt wird.

Ruft eine gemeinnützige Körperschaft, die nach ihrer Satzung keine mildtätigen Zwecke verfolgt (z. B. ein Sportverein), in einer Sonderaktion zu Spenden auf, ist dies ausnahmsweise unschädlich für die eigene Steuerbegünstigung. Voraussetzung ist, dass die Spenden entweder an eine gemeinnützige Körperschaft, die mildtätige Zwecke verfolgt, oder an eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts bzw. eine inländische öffentliche Dienststelle weitergeleitet werden. Die gemeinnützige Einrichtung, die die Spenden gesammelt hat, muss in der Zuwendungsbestätigung Zuwendungen für mildtätige Zwecke bescheinigen und auf die Sonderaktion hinweisen.

### **Befreiung von der Schenkungsteuer**

Zuwendungen an unmittelbar von den Naturkatastrophen Betroffene sind von der Schenkungsteuer befreit, wenn sie – was sichergestellt sein muss – ausschließlich mildtätigen Zwecken gewidmet sind.

### **Abzug als außergewöhnliche Belastung**

Bei den durch das Hochwasser in Süddeutschland unmittelbar geschädigten Steuerpflichtigen

ist der Abzug der Aufwendungen für die Wiederbeschaffung von Hausrat und Kleidung als außergewöhnliche Belastung ausnahmsweise nicht wegen einer fehlenden Elementarschadenversicherung zu versagen. Die nach Abzug der

zumutbaren Belastung verbleibenden Aufwendungen können als Freibetrag auf der Lohnsteuerkarte eingetragen werden, auch wenn die Ausgaben für die Schadensbeseitigung erst nach dem 28.2.2006 geleistet werden.

## Pensionszusage

# Finanzierbarkeit einer Versorgungszusage

**Zur steuerlichen Anerkennung einer Versorgungszusage muss unter anderem die Finanzierbarkeit der Zusage bejaht werden können. Dazu hat der BFH in den vergangenen fünf Jahren mehrfach Kriterien angewandt, die der Auffassung der Finanzverwaltung widersprachen. Nunmehr wendet auch die Finanzverwaltung die Grundsätze dieser BFH-Urteile an (BMF, Schreiben v. 6.9.2005, Haufe Index 1419754 .**

### Neue Rechtsgrundsätze des BFH

Der BFH hat mit mehreren Urteilen zur Finanzierbarkeit von Versorgungszusagen die folgenden Kernaussagen getroffen (Urteile vom 8.11.2000, I R 70/99, Haufe Index 550755, vom 20.12.2000, I R 15/00, Haufe Index 579201, vom 7.11.2001, I R 79/00, Haufe Index 665942, vom 4.9.2002, I R 7/01, Haufe Index 875346 und zuletzt vom 31.3.2004, I R 65/03, Haufe Index 1169204):

- Eine Versorgungszusage ist nur dann nicht finanzierbar, wenn deren Passivierung mit dem versicherungsmathematischen Barwert zu einer Überschuldung im insolvenzrechtlichen Sinne führen würde. Damit wurde insbesondere der Auffassung der Finanzverwaltung widersprochen, wonach als maßgebender Wert nicht der Barwert im Zeitpunkt der Zusage, sondern der Wert heranzuziehen ist, der bei einem Eintritt des Versorgungsfalls anzusetzen wäre (vgl. BMF, Schreiben v. 14.5.1999, Tz. 2, Haufe Index 170444).
- Der Zeitpunkt der Zusage bleibt grundsätzlich auch bei einer späteren Verschlechterung der wirtschaftlichen Lage maßgebend, sofern eine Änderung der Zusage rechtlich nicht möglich ist.
- Ferner hat der BFH festgelegt, dass eine Zusage, die sowohl eine Altersversorgung als auch eine Invaliditätsversorgung beinhaltet, hinsichtlich der einzelnen Risiken gesondert auf ihre Finanzierbarkeit zu prüfen ist.

### Anwendung auf alle offenen Fälle

Mit dieser abweichenden Beurteilung hat sich die Finanzverwaltung offensichtlich schwer getan. Doch nach mehr als vier Jahren hat nun das BMF verfügt, dass die Grundsätze der obigen Urteile in allen offenen Fällen für die Überprüfung von Versorgungszusagen bzw. der Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung bei fehlender Finanzierbarkeit einer Pensionszusage allgemein anzuwenden sind.

Die anders lautende Tz. 2 des BMF-Schreibens v. 14.5.1999 (Haufe Index 170444) wird aufgehoben. Weiterhin wurde eine Vertrauensschutzregelung für Fälle getroffen, in denen bereits vor der demnächst erfolgenden Veröffentlichung der BFH-Urteile im Bundessteuerblatt ganz oder teilweise auf eine Pensionszusage verzichtet worden ist. Hier können die Gesellschaft und der Gesellschafter durch einen übereinstimmenden Antrag erklären, dass die bisher geltenden Grundsätze weiter angewandt werden sollen. Ein entsprechender Antrag ist bis zur Bestandskraft des Körperschaftsteuerbescheids für den Veranlagungszeitraum des Verzichts zu stellen.

**Hinweis:** Die neuen Rechtsgrundsätze der o. g. Urteile des BFH sowie die Möglichkeit zur abweichenden Antragstellung im Verzichtsfall sind sowohl auf beherrschende als auch auf nicht beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer anzuwenden.

## Zum Thema

→ *Pensions-*

*rückstellungen*

*Haufe Index 10619*

→ *Gesellschafter-*

*Geschäftsführer-*

*bezüge*

*Haufe Index 905437*



## Pensionszusage

# Anpassung von Abfindungsklauseln

### Zum Thema

- **Pensionsrückstellungen**  
*Haufe Index 10619*
- **Gesellschafter-Geschäftsführer-bezüge**  
*Haufe Index 905437*

**Das BMF hat zu der Frage Stellung genommen, in welcher Höhe Abfindungen von Versorgungszusagen steuerlich unschädlich sind und inwieweit das Verfahren zur Ermittlung der Abfindungshöhe schriftlich zu fixieren ist (BMF, Schreiben v. 1.9.2005, Haufe Index 1413567 .**

Zusagen auf Leistungen der betrieblichen Altersversorgung können Regelungen zur Abfindung der Versorgungsanwartschaften und/oder der laufenden Versorgungsleistungen enthalten. Der BFH hat entschieden, dass die dem Arbeitgeber vorbehaltene Möglichkeit, Pensionsverpflichtungen jederzeit in Höhe des Teilwerts (nach § 6a Abs. 3 EStG) abfinden zu können, einen steuerschädlichen Vorbehalt (i. S. des § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG) darstellt und deshalb einer Passivierung derartiger Pensionsverpflichtungen entgegensteht (BFH, Urteil v. 10.11.1998, I R 49/97, Haufe Index 55482).

Laut aktueller Stellungnahme des BMF sind aus Vertrauensschutzgründen schädliche Abfindungsklauseln und fehlende Schriftform in Pensionszusagen, die bis zum Tag der Veröffentlichung des genannten BFH-Urteils im Bundessteuerblatt erteilt wurden, nicht zu beanstanden, wenn sie bis zum 31.12.2005 schriftlich angepasst werden (BMF, Schreiben v. 6.4.2005,

Haufe Index 1339405).

In Ergänzung dieses Schreibens vertritt die Finanzverwaltung jetzt die Ansicht, dass die schriftliche Anpassung von Abfindungsklauseln in Versorgungsverpflichtungen, die nach § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 EStG bewertet werden, d. h. Zusagen gegenüber Leistungsempfängern und mit unverfallbaren Versorgungsansprüchen ausgeschiedenen Pensionsberechtigten, aus Praktikabilitätsgründen unter den folgenden Voraussetzungen entbehrlich ist:

- Die Abfindungsklauseln in Zusagen gegenüber den aktiven Beschäftigten werden nach Maßgabe des genannten BMF-Schreibens vom 6.4.2005 fristgerecht schriftlich angepasst.
- Der Versorgungsverpflichtete erklärt betriebsöffentlich, dass diese Anpassungen entsprechend für Abfindungsklauseln in Versorgungszusagen gegenüber ausgeschiedenen Pensionsberechtigten gelten.

## GmbH-Geschäftsführer

# Steuerbare Geschäftsführungsleistungen

### Zum Thema

- **Gesellschafter-Geschäftsführer**  
*Haufe Index 8386*

**In seinem Urteil vom 10.3.2005 (V R 29/03, Haufe Index 1349399) hat der BFH entschieden, dass auch Geschäftsführungsleistungen eines GmbH-Geschäftsführers als selbstständige unternehmerische Tätigkeit zu beurteilen sein können. Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist die Frage der Selbstständigkeit natürlicher Personen für die Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer nach denselben Grundsätzen zu beurteilen. Etwas anderes soll jedoch gelten, wenn Vergütungen für nicht selbstständige Tätigkeiten in ertragsteuerlicher Hinsicht auf Grund bestehender Sonderregelungen (zur Mitunternehmerschaft) zu Gewinneinkünften umqualifiziert werden (BMF, Schreiben v. 21.9.2005, Haufe Index 1419755 .**

Auf Grund der neueren BFH-Rechtsprechung (Urteil v. 10.3.2005, V R 29/03, Haufe Index 1349399) steht die Organstellung des Ge-

schäftsführers seiner (eventuellen) Selbstständigkeit nicht entgegen. Der BFH hat in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass eine

Bindung an die ertragsteuerrechtliche Beurteilung für das Umsatzsteuerrecht nicht besteht. Die Finanzverwaltung weist in ihrem aktuellen BMF-Schreiben aber darauf hin, dass die Frage der Selbstständigkeit natürlicher Personen steuerartenübergreifend nach denselben Grundsätzen zu beurteilen ist. Dabei ist für die Frage, ob die Tätigkeit als geschäftsführendes Organ einer Kapitalgesellschaft nicht selbstständig im Sinne des § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG ausgeübt wird, auf das Gesamtbild der Verhältnisse abzustellen. Die für das Lohnsteuerrecht geltenden Kriterien können insoweit auch bei der Umsatzsteuer herangezogen werden (vgl. H 67 LStH 2005, „Allgemeines“).

Die Regelungen in Abschnitt 17 Abs. 2 Satz 4 UStR 2005 und im BMF-Schreiben v. 23.12.2003 (Haufe Index 1085846) stehen der neuen BFH-Rechtsprechung nach Ansicht der Finanzverwaltung nicht entgegen. Vielmehr seien diese Regelungen im Hinblick auf Abschnitt 17 Abs. 2 Satz 1 UStR 2005 dahingehend zu verstehen, dass die nach denselben Grundsätzen zu beurteilende Frage der Selbstständigkeit oder Nichtselbstständigkeit natürlicher Personen bei zutreffender rechtlicher Würdigung ertragsteuerlich und umsatzsteuerlich zu gleichen Ergebnissen führen muss (vgl. auch Lehr, GmbH-Stpr. 2005 S. 265, 267).

**Hinweis:** Diese steuerartenübergreifende einheitliche Beurteilung soll jedoch nach Auf-

fassung der Finanzverwaltung dann nicht gelten, wenn Vergütungen für nicht selbstständige Tätigkeiten in ertragsteuerlicher Hinsicht auf Grund bestehender Sonderregelungen zu Gewinneinkünften umqualifiziert werden.

**Beispiel:** Ein bei einer Komplementär-GmbH angestellter Geschäftsführer, der gleichzeitig Kommanditist der GmbH & Co. KG ist, erbringt Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen gegenüber der GmbH.

Auch wenn in diesem Fall aus ertragsteuerlicher Sicht die aus der KG-Beteiligung erzielten Einkünfte zu gewerblichen Einkünften im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (als Mitunternehmer) umqualifiziert werden, ist die Frage der Selbstständigkeit aus umsatzsteuerlicher Hinsicht nach dem Gesamtbild der Verhältnisse (vgl. Abgrenzungskriterien in H 67 LStH 2005, „Allgemeines“) zu beurteilen.

**Hinweis:** Nach unserer Einschätzung rückt die Finanzverwaltung trotz dieses Beispiels nicht eindeutig von ihrer Auffassung in Abschnitt 17 Abs. 2 Satz 2 UStR 2005 ab, wonach eine natürliche Person, die als Gesellschafter Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen an eine Personengesellschaft erbringt und damit als Mitunternehmer „nicht weisungsgebunden“ ist, für die Umsatzsteuer insoweit als Unternehmer gilt. Diese Auffassung ist in der Fachliteratur bislang massiv kritisiert worden (vgl. KÖSDI 2004 S. 1417).

### Betriebsveräußerung oder -aufgabe

## Auflösung von Ansparabschreibungen

**Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass der im Zusammenhang mit der Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebs entstehende Gewinn aus der Auflösung von Ansparabschreibungen nach § 7g Abs. 3 ff. EStG nicht zum Veräußerungs- oder Aufgabegewinn gehört. Folglich komme eine ermäßigte Besteuerung nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG insoweit nicht in Betracht (BMF, Schreiben v. 25.2.2004, Haufe Index 118211). Dies soll aus Vertrauensschutzgründen erstmals für Ansparabschreibungen gelten, die in nach dem 31.12.1993 beginnenden Wirtschaftsjahren gebildet werden (BMF, Schreiben v. 25.8.2005, Haufe Index 1413559 ☺).**

Demgegenüber hat der BFH entschieden, dass der Gewinn aus der Auflösung von Ansparab-

schreibungen aufgrund einer veräußerungsähnlichen Einbringung eines Einzelunternehmens in

### Zum Thema

→ *Anspar-  
abschreibung*  
*Haufe Index 5448*



eine Kapitalgesellschaft zur Erhöhung des nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG tarifbegünstigten Einbringungsgewinns führt (Urteil v. 10.11.2004, XI R 69/03, Haufe Index 1311018).

**Wichtig:** Die Grundsätze dieses Urteils wendet die Finanzverwaltung über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht an, weil der Gewinn aus der Auflösung von Ansparabschreibungen nicht aus der Aufdeckung stiller Reserven resultiert und deshalb eine ermäßigte Besteuerung nicht sachgerecht sei. Das gelte unabhängig davon, ob der Investitionszeitraum nach § 7g Abs. 4 Satz 2

oder Abs. 7 Satz 1 Nr. 3 EStG zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe oder -veräußerung bereits abgelaufen ist.

Das BMF ist dem Revisionsverfahren X R 31/03 beigetreten, dem eine vergleichbare Problematik zugrunde liegt.

**Hinweis:** Wem die ermäßigte Besteuerung verweigert wird, sollte gegen den Steuerbescheid Einspruch einlegen und mit Hinweis auf das neuerliche Revisionsverfahren das Ruhen des Verfahrens beantragen (§ 363 Abs. 2 Satz 2 AO).

## Ausländische Einkünfte

# Neues Merkblatt zur Steuerfreistellung

### Zum Thema

#### → Internationales

Steuerrecht:  
Arbeitnehmer-  
tätigkeit

Haufe Index 1329418

#### → Ausländische

Einkünfte

Haufe Index 5930

**Das BMF hat in einem aktuellen Schreiben die Anwendung des § 50d Abs. 8 EStG erläutert. Die Vorschrift wurde mit Wirkung ab dem VZ 2004 in das EStG eingefügt und soll für Einkünfte, die nach einem Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) von der deutschen Steuer freizustellen sind, eine Einmalbesteuerung sicherstellen (BMF, Schreiben v. 21.7.2005, Haufe Index 1403363).**

#### Anwendungsbereich

Nach § 50d Abs. 8 EStG wird bei Einkünften eines unbeschränkt Steuerpflichtigen aus nicht-selbstständiger Arbeit, die nach einem DBA unter Progressionsvorbehalt (§ 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG) von der deutschen Steuer freizustellen sind, die Freistellung bei der Veranlagung nur gewährt, wenn der Steuerpflichtige nachweisen kann, dass die in dem ausländischen Staat festgesetzten Steuern entrichtet wurden oder dass der ausländische Staat auf sein Besteuerungsrecht verzichtet hat.

Die Regelung gilt nicht

- für Einkünfte aus Staaten, auf die der Auslandstätigkeitserlass anzuwenden ist,
- in Fällen, in denen das jeweilige DBA das Besteuerungsrecht Deutschland zuweist, weil der ausländische Staat von seinem Besteuerungsrecht keinen Gebrauch macht (Rückfallklauseln), oder weil er die Besteuerung von der Überweisung der Einkünfte in den Tätigkeitsstaat abhängig macht.

Die Nachweispflicht gilt nur für das Veranlagungsverfahren, nicht für das Lohnsteuerab-

zugsverfahren. Daher kann das Finanzamt nach wie vor auf Antrag des Arbeitnehmers oder des Arbeitgebers eine Freistellungsbescheinigung erteilen (§ 39b Abs. 6 Satz 1 EStG).

#### Nachweispflicht

Der Steuerpflichtige muss Nachweise erbringen über die Höhe der im Ausland erzielten Einkünfte und über die Zahlung der im Ausland festgesetzten Steuern bzw. über den Verzicht auf die Besteuerung.

Die im Ausland erzielten Einkünfte sind nach den Vorschriften des deutschen Steuerrechts zu ermitteln. Dabei können sich Abweichungen von der Einkunftsermittlung in dem ausländischen Staat ergeben, z. B. aufgrund unterschiedlicher Steuersysteme oder Begriffsbestimmungen. Soweit der Steuerpflichtige die Ursachen eventueller Abweichungen glaubhaft macht, z. B. durch Kopien ausländischer Steuererklärungen oder -bescheide, Berechnungsschemata, gilt der Nachweis über die Höhe der Einkünfte für den jeweiligen Veranlagungszeitraum als erbracht. Eine gesonderte Einkunftser-

mittlung nach den Vorschriften des deutschen Steuerrechts ist nicht mehr erforderlich.

Der Nachweis über die Zahlung der im Ausland festgesetzten Steuern ist durch Vorlage des ausländischen Steuerbescheids und eines Zahlungsbelegs zu erbringen. Wenn der ausländische Staat keinen Steuerbescheid erteilt, sind der Zahlungsbeleg und eine Kopie der Steuererklärung vorzulegen. Kann der Steuerpflichtige aus tatsächlichen Gründen keine geeigneten Nachweise erbringen, z. B. wenn ein Steuerabzug im Ausland Abgeltungswirkung hat, bei Nettolohnvereinbarungen oder bei Pauschalversteuerung durch den Arbeitgeber, ist ausnahmsweise eine Bescheinigung des Arbeitgebers ausreichend.

Verzichtet der ausländische Staat auf sein Besteuerungsrecht, muss der Steuerpflichtige Unterlagen vorlegen, aus denen sich der Verzicht ergibt. Unerheblich ist, ob der Verzicht gegenüber Einzelpersonen oder bestimmten Personengruppen erfolgt oder ob es sich um einen generellen Verzicht handelt, z. B. Erlass, Steuerbefreiung, genereller Steuerverzicht, völkerrechtlicher Vertrag. Ergibt sich der Verzicht aus gesetzlichen Vorschriften, ist ein Auszug aus dem Gesetz vorzulegen.

#### **Bagatellgrenze**

Aus Vereinfachungsgründen wird die Freistellung von der deutschen Steuer auch ohne die Vorlage von Nachweisen gewährt. Dies ist der Fall, wenn der nach deutschem Recht ermittelte Arbeitslohn maximal 10.000 EUR beträgt (Bagatellgrenze).

#### **Sonderfälle**

Werden Vergütungen im Rahmen der Entwicklungszusammenarbeit gezahlt, ist § 50d Abs. 8 EStG nur anwendbar, wenn das DBA nicht Deutschland als Kassenstaat das Besteuerungsrecht zuweist. Weist das DBA dem ausländischen Staat das Besteuerungsrecht zu und verzichtet dieser auf eine Besteuerung, ist als Nachweis eine Bescheinigung des Arbeitgebers in Verbindung mit einem Auszug des Abkommens bzw. der Vereinbarung erforderlich (Muster als Anlage 1 zum BMF, Schreiben v.

21.7.2005, Haufe Index 1403363).

In den Vereinigten Arabischen Emiraten und in Kuwait werden von natürlichen Personen keine Steuern erhoben. Hier ist es ausreichend, wenn durch Arbeitgeberbescheinigungen oder Lohnabrechnungen eine Tätigkeit in einem dieser Staaten nachgewiesen wird.

Für Seeleute, die auf Schiffen unter liberianischer Flagge tätig sind, stellt die Republik Liberia eine Bescheinigung über die Nichtbesteuerung aus, die als Nachweis anerkannt wird (Muster als Anlage 2 zum BMF, Schreiben v. 21.7.2005, Haufe Index 1403363).

Ab dem VZ 2005 ist zusätzlich eine Arbeitgeberbescheinigung beizufügen.

#### **Festsetzungsverfahren**

Im Festsetzungsverfahren wird die Freistellung nicht gewährt, wenn die erforderlichen Nachweise nicht oder nicht vollständig vorgelegt werden. Es müssen ggf. daher Steuern nachentrichtet werden. Sobald später die tatsächliche Besteuerung oder der Verzicht auf die Besteuerung im Ausland nachgewiesen wird, ist der Steuerbescheid zugunsten des Steuerpflichtigen zu ändern. Die Festsetzungsfrist beginnt nach § 50d Abs. 8 Satz 3 i. V. mit § 175 Abs. 1 Satz 2 EStG mit Ablauf des Jahres, in dem die Nachweise erbracht werden, verlängert sich also.

#### **Informationsaustausch**

Für den Informationsaustausch mit Steuerbehörden anderer Staaten gelten die Regelungen des Amtshilfe-Merkblattes (BMF, Schreiben v. 3.2.1999, Haufe Index 304173). Hat der Steuerpflichtige die Nachweise erbracht, werden weder Auskunftersuchen gestellt noch Spontanauskünfte erteilt.

Bei Zweifeln hinsichtlich der Zahlung der festgesetzten Steuer bzw. des Besteuerungsverzichts, sowie bei Unklarheiten bezüglich der Besteuerung einzelner Gehaltsbestandteile wird die Steuerfreistellung hingegen nicht gewährt und ein Auskunftersuchen an den ausländischen Staat gestellt. Der Steuerpflichtige wird in diesen Fällen zwar nicht angehört, er kann jedoch gegen die Übermittlung Einwendungen erheben.



## Aufwendungen zur Stilllegung, Rekultivierung und Nachsorge

# Steuerbilanzielle Behandlung von Deponien

### Zum Thema

→ Rückstellungen -

ABC

Haufe Index 584794

Der Lebenszyklus einer Deponie ist durch unterschiedliche Phasen gekennzeichnet. Nach der Errichtungs- und Ablagerungsphase folgt ein Zeitraum der Stilllegung und der Nachsorge. Für den Deponiebetreiber stellt sich daher fortlaufend die Frage, in welcher Weise die ihm entstehenden Aufwendungen steuerbilanziell zu behandeln sind. Das BMF hat in seinem Schreiben vom 25.7.2005 die aktuelle Verwaltungsmeinung umfassend dargestellt (BMF, Schreiben v. 25.7.2005, Haufe Index 1403358).

### Rechtliche und technische Grundlagen

Damit die steuerbilanzielle Einordnung den Anforderungen an die Praxis annähernd gerecht wird, hat die Finanzverwaltung sich in ihrem Schreiben auch zu den rechtlichen und technischen Hintergründen des Betriebs einer Deponie ausführlich geäußert. Von besonderer Bedeutung ist dabei, dass der Betrieb einer Deponie folgende Phasen umfasst: die Errichtungsphase, die Ablagerungsphase, die Stilllegungsphase und die Nachsorgephase. Bei abschnittsweise Deponieausbau laufen die Phasen „nebeneinander“.

### Steuerbilanzielle Behandlung

Errichtungs- und Ablagerungsphase einerseits sowie die Stilllegungs- und Nachsorgephase andererseits sind aus steuerlicher Sicht zu unterscheiden. Beim Übergang zur Stilllegungsphase ändert der Deponiebetrieb (ggf. auch bezogen auf den jeweiligen Deponieabschnitt) seinen Zweck. Von diesem Zeitpunkt an tritt die Vermeidung von Gefahren für die Umwelt in den Vordergrund. Demnach dienen Aufwendungen in der Errichtungs- und Ablagerungsphase vorrangig der Ablagerung und sind nach den allgemeinen Grundsätzen zu aktivieren, wenn sie Anschaffungs- oder Herstellungskosten für Wirtschaftsgüter darstellen.

Die Ausgaben in der Stilllegungs- und Nachsorgephase hingegen dienen vorrangig der umweltgerechten Wiederherstellung des Grundstückes und führen aus Sicht der Finanzverwaltung zu keiner Wertverbesserung des Grund und Bodens – deshalb sind sie sofort abzugsfähige Betriebsausgaben. Vor diesem Hintergrund enthält das Schreiben des BMF eine Übersicht einzelner Maßnahmen im Zusammenhang mit dem Herstellen und Betreiben einer Deponie, die in eine umfassende Tabelle (Aktivierung ja/nein) eingearbeitet wurden.

Die Tabelle eignet sich in der Praxis sehr gut, um sich einen schnellen Überblick zu verschaffen. Aus bilanzsteuerrechtlicher Sicht sind jedoch mehrere Punkte zu beachten.

### Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten

Für Maßnahmen für die Stilllegung, Rekultivierung und Nachsorge der Deponie sind grundsätzlich Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB i. V. m. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG). In diesem Zusammenhang ist allerdings das Rückstellungsverbot gem. § 5 Abs. 4b EStG zu beachten, wonach Rückstellungen für Aufwendungen, die in künftigen Wirtschaftsjahren als Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts zu aktivieren sind, nicht gebildet werden dürfen. Sofern aus Sicht der Finanzverwaltung also für bestimmte Maßnahmen eine Aktivierung vorgesehen ist (vgl. Tabelle des BMF, Schreiben v. 25.7.2005, Haufe Index 1403358), scheidet die Bildung einer Rückstellung insoweit aus.

Für die Bemessung der Rückstellungen ist für Bilanzstichtage nach dem 1.8.2002 ein Nachsorgezeitraum bei Deponien der Klasse 0 von 10 Jahren, bei anderen Deponien von 30 Jahren zu Grunde zu legen, soweit nicht behördlicherseits ein anderer Zeitraum festgelegt worden ist. Für vorangegangene Bilanzstichtage ist der Zeitraum nach den Umständen des Einzelfalles zu bestimmen. Bei der Bestimmung der Höhe der Rückstellungen ist außerdem zu beachten, dass künftige Vorteile (z.B. aus der Gasverwertung) wertmindernd zu berücksichtigen sind (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchstabe c EStG). **Hinweis:** Weitere Einzelheiten zur steuerbilanziellen Behandlung von Deponien, vor allem auch zur Absetzung für Abnutzung lesen Sie in der Online-Version Ihres Haufe Steuer Office in der Rubrik Neuerungen (Haufe Index 1419153 .

**Zum Thema**

→ *Sachbezüge/  
Mahlzeiten  
im Betrieb  
Haufe Index 11352*

**Bewertung des Sachbezugs**

**Erhalt eines Arbeitgeberdarlehens**

**Bei der Bewertung des Sachbezugs, den der Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber durch die zinsgünstige Überlassung eines Darlehens erhält, ist der von der Finanzverwaltung festgelegte Mindestzinssatz von 6 % für das Jahr 1999 für die Gerichte nicht bindend, weil sich die behördliche Schätzung nicht am Marktwert orientiert (FG Hamburg, Urteil v. 10.2.2005, Az. des BFH: VI R 18/05).**

Der vereinbarte Zinssatz für ein Arbeitgeberdarlehen betrug jährlich 4,77 %. Die Differenz zu dem durch die Finanzverwaltung festgelegten Mindestzinssatz von 6 % (R 31 Abs. 8 LStR 1999) unterwarf der Arbeitgeber als Sachbezug dem Lohnsteuerabzug. Gegen den Steuerbescheid erhob der Arbeitnehmer Einspruch mit der Begründung, ihm sei kein geldwerter Vorteil zugeflossen, da der effektive Jahreszins auf dem Kreditmarkt 4,6 % betragen hätte. Nach erfolglosem Einspruch gab das FG der Klage statt. Die Bewertung des Sachbezugs aus der Gewährung eines zinsgünstigen Arbeitgeberdarlehens bemesse sich nach der von der deutschen Bundesbank ermittelten Zinsuntergrenze für Hypothekarkredite (üblicher Endpreis am Abgabeort). In 1999 habe diese Untergrenze 4,8 % betragen. Bei einem vereinbarten Zinssatz von 4,77 % sei daher kein geldwerter Vorteil für den Kläger anzusetzen. Die Verwaltungsanweisung in R 31 Abs. 8 LStR 1999

sei im Streitfall nicht anzuwenden, weil es sich dabei um eine behördliche Schätzung handelte, die von den Gerichten dann beachtet werden müsse, wenn sie nicht offensichtlich unzutreffend sei. Im Vergleich zu den tatsächlichen Zinssätzen auf dem Markt sei der behördliche Mindestzinssatz zu hoch, sodass er nicht mehr dem üblichen Endpreis am Abgabeort als Maßstab für die Bewertung von Sachbezügen entspreche.

**Empfehlung:** Arbeitnehmer, die ein zinsgünstiges Darlehen von ihrem Arbeitgeber erhalten und den geldwerten Vorteil gemäß R 31 LStR versteuert haben, sollten gegen die Steuerfestsetzung Einspruch einlegen. Die Arbeitgeber sollten ihre Arbeitnehmer auf die beim BFH anhängigen Revisionsverfahren aufmerksam machen (VI R 18/05 und VI R 32/05). Die Urteilsgrundsätze dürften im Übrigen auch für den nunmehr in R 31 Abs. 11 LStR 2005 festgelegten Zinssatz von 5 % anzuwenden sein.

**Impressum**

Rudolf Haufe Verlag GmbH & Co. KG, Hindenburgstr. 64, 79102 Freiburg | Vertragspartner der DEUTSCHE POST AG

Geschäftsführung: Helmuth Hopfner, Martin Laqua, Markus Reithwiesner

Redaktion: Dipl.-Finanzwirtin (FH) Anke Schönherr (v.i.S.d.P.), Dipl.-Kfm. Dr. Thomas Niederer (Stellvertreter), Rebecca Auer, M.A. (Assistenz), alle Freiburg i. Br.; E-Mail: [redaktion@steuer-office.de](mailto:redaktion@steuer-office.de); Internet: [www.steuer-office.de](http://www.steuer-office.de)

Die Steuer News erscheinen monatlich als Informationsdienst im Rahmen des Abonnements des Haufe Steuer Office und des Haufe Steuer Office Professional (Bestell - Hotline: 0180 / 5 05 04 40 - 12 Cent/Min.)

Die Steuer News und alle darin enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsschutz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Mikroverfilmungen und für die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronische Systeme.

Steuer Office Hotline: 0180 / 5 12 11 17 (12 Cent/Min.)