



MANDANTEN- RUNDSCHREIBEN

4/04 (mit Sonderdruck Alterseinkünftegesetz)

Breite Straße 161–167 · 50667 Köln
Telefon 0049 (221) 925 778 0
Telefax 0049 (221) 925 778 20
Internet <http://www.khb.de>
e-Mail office@khb.de

Mandanten-Rundschreiben 04/2004

Sehr geehrte Damen und Herren,

das **Umsatzsteuerrecht** stellt sich mehr und mehr als Problembereich heraus. Ursächlich hierfür ist zum einen, dass immer häufiger lange Zeit geltende Rechtsauslegungen durch die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs und des Bundesfinanzhofs verworfen werden. Zum anderen ist der Vorsteuerabzug ein fiskalischer Schwachpunkt, weil er sehr anfällig für Steuerbetrug ist. Dementsprechend sind die steuerrechtlichen Neuerungen des zweiten Halbjahres 2004 für Unternehmer und Freiberufler und hier vor allem die Umsatzsteuer ein Schwerpunkt dieses Rundschreibens.

Da die neuen Bestimmungen zum **Alterseinkünftegesetz** so umfangreich ausgefallen sind, haben wir diese in einem Sonderrundschreiben zusammengefasst und stellen Ihnen dieses beiliegend als Sonderdruck zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Kremer Hamböker Boddenberg
Wirtschaftsprüfer Steuerberater

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Steuerermäßigung bei haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnissen oder Dienstleistungen
- 2 Wieder drohende Abschaffung der Eigenheimzulage
- 3 Gesetzesänderung: Entlastungsbetrag für Alleinerziehende
- 4 Schenkungsteuer bei vorzeitigem unentgeltlichem Nießbrauchsverzicht
- 5 Versorgungsrente an Schwester des Erblassers nicht als dauernde Last abziehbar
- 6 Nutzung der aktuell günstigen Lage bei der Schenkung-/Erbchaftsteuer

Für Unternehmer und Freiberufler

- 7 Umsatzsteuerliche Schuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen
- 8 Umsatzsteuerliche Behandlung teils unternehmerisch und teils nichtunternehmerisch genutzter Gegenstände, insbesondere Gebäude
- 9 Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs bei einer erst nachträglich vorgelegten Rechnung
- 10 Umsatzsteuer bei der so genannten Dienstleistungskommission
- 11 Gesetzesänderung: Verlängerung der befristeten Sonderregelung für die Berechnung der Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten
- 12 Vorsteuerabzug aus Bewirtungskosten
- 13 Strenge Anforderungen an die Aufzeichnungspflichten bei Bewirtungsaufwendungen
- 14 Anforderungen an die Aufzeichnung von Bargeschäften
- 15 Peripheriegeräte eines Computers als geringwertige Wirtschaftsgüter?
- 16 Freistellungsbescheinigung für Zwecke der Bauabzugssteuer
- 17 Elektronische Lohnsteuerbescheinigung: Steuernummer des Arbeitgebers doch nicht erforderlich
- 18 Lohnsteuer-Änderungsrichtlinien 2005
- 19 Verschärfte Anforderungen für Arbeitszimmer eines Selbständigen
- 20 Zuwendungen des Unternehmers an das Personal in Form von Gutscheinen

Sonderbeläge für Unternehmer und Freiberufler:

Anforderungen an umsatzsteuerliche Rechnungen

- 21 Erstmalige Anwendung der neuen gesetzlichen Anforderungen
- 22 Überblick über die Pflichtangaben
- 23 Bedeutung der umsatzsteuerlichen Rechnung
- 24 Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Rechnung
- 25 Einzelheiten zu den gesetzlichen Pflichtangaben
- 26 Berichtigung von Rechnungen
- 27 Angabepflichten in Sonderfällen
- 28 Aufbewahrungspflichten
- 29 Vorsteuerabzug

Für Personengesellschaften und ihre Gesellschafter

- 30 Beginn und Ende der Gewerbesteuerpflicht einer gewerblich geprägten Personengesellschaft
- 31 Darlehensforderung gegenüber Schwestergesellschaft

Für Arbeitnehmer

- 32 Erweiterte Möglichkeit des Abzugs von Vorsorgeaufwendungen, wenn nur ein Ehegatte Zukunftssicherungsleistungen erhält
- 33 Anerkennung eines Ehegatten-Unterarbeitsverhältnisses
- 34 Privater Computer als Arbeitsmittel
- 35 Gesetzesänderung: Abzugsfähigkeit von Kosten der Berufsausbildung und für ein Erststudium
- 36 Doppelte Haushaltsführung bei Arbeitnehmern ohne eigenen Hausstand

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 37 Zinsenstripping mit Investmentfondsanlagen
- 38 Verfassungswidrigkeit der "Spekulationssteuer" bei Wertpapieren
- 39 Jahresbescheinigungen über Kapitalerträge

Für Hauseigentümer

- 40 Neues Schreiben des Bundesfinanzministeriums zur Abgrenzung des gewerblichen Grundstücks-handels von der Vermögensverwaltung
- 41 Rechtsprechung zur Anerkennung von Angehörigen-Mietverträgen
- 42 Gestaltungsmöglichkeiten und -grenzen bei der Eigenheimzulage
- 43 Kaufpreisaufteilung eines Grundstücks nach der Sachwertmethode
- 44 Grundsätzlich Herstellungskosten bei Nutzungsänderung?
- 45 Gewinnprognose bei Immobilien: Totalüberschuss schon nach 30 Jahren?
- 46 Berücksichtigung von Schuldzinsen bei Erwerb oder Herstellung gemischt genutzter Gebäude
- 47 Überschusserzielungsabsicht bei der Vermietung von Ferienwohnungen
- 48 Gleichzeitige Inanspruchnahme degressiver AfA und erhöhter Absetzungen für Baudenkmale

Für alle Steuerpflichtigen

1 Steuerermäßigung bei haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnissen oder Dienstleistungen

Mit dem Ziel der Förderung offizieller Dienst- und Arbeitsverhältnisse in inländischen Privathaushalten wurde mit Wirkung ab dem Jahr 2003 eine Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer eingeführt. Diese kann nunmehr erstmals im Rahmen der Steuererklärung für 2003 geltend gemacht werden.

Die Steuerermäßigung beläuft sich auf

- 10 % der Aufwendungen, maximal 510 € bei Arbeitskräften im Rahmen eines „400 €-Jobs“,
- 12 % der Aufwendungen, maximal 2400 € bei sonstigen sozialversicherungspflichtigen Beschäftigten und
- 20 % der Aufwendungen, maximal 600 € bei der Inanspruchnahme sog. haushaltsnaher Dienstleistungen.

Die geltend gemachten Aufwendungen dürfen weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sein. Grundsätzlich nicht anerkannt werden Beschäftigungsverhältnisse mit nahen Angehörigen. Des Weiteren werden die genannten Höchstbeträge von 510 € und von 2400 € zeitanteilig gekürzt, wenn das Beschäftigungsverhältnis nicht über das gesamte Jahr besteht.

Zu beachten ist, dass die Finanzverwaltung den Begriff der haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnisse oder Dienstleistungen eng auslegt. Zu den haushaltsnahen Tätigkeiten zählen u.a. die Zubereitung von Mahlzeiten im Haushalt, die Reinigung der Wohnung, die Gartenpflege und die Pflege, Versorgung und Betreuung von Kindern, kranken, alten oder pflegebedürftigen Personen. Die Erteilung von Unterricht fällt dagegen nicht hierunter. Handwerkliche Tätigkeiten sollen nur dann begünstigt sein, wenn es sich um Schönheitsreparaturen, wie das Tapezieren oder Streichen der Wände, das Reinigen des Teppichbodens oder kleine Ausbesserungsarbeiten handelt. Nicht begünstigt sind dagegen Aufwendungen für Tätigkeiten, die üblicherweise den **Einsatz eines Fachmannes erfordern**, wie Arbeiten an der Elektro- oder Wasserinstallation, an der Heizungsanlage, Fliesenlegerarbeiten oder Arbeiten am Dach. Diese enge Auslegung des Begriffs „haushaltsnah“ durch die Finanzverwaltung ist zwar in der Fachliteratur umstritten, jedoch dürfte eine andere Auslegung sehr risikobehaftet sein.

Hinweis:

Wichtig ist, dass diese Steuerermäßigung nur **auf Antrag** im Rahmen der Einkommensteuererklärung gewährt wird, also ein Handeln des Steuerpflichtigen erfordert. Voraussetzung für die Steuerermäßigung für eine Inanspruchnahme haushaltsnaher Dienstleistungen ist weiterhin die Vorlage einer Rechnung und der Nachweis der Zahlung durch einen Beleg des Kreditinstituts. Dagegen sind Bargeschäfte mit oder ohne Rechnung nicht begünstigt.

2 Wieder drohende Abschaffung der Eigenheimzulage

Nunmehr gibt es wieder eine **Gesetzgebungsinitiative**, mit der die Eigenheimzulage mit Wirkung ab dem Jahr 2005 gänzlich abgeschafft werden soll. Dieses Vorhaben bedarf jedoch sowohl noch der Zustimmung des Bundestages wie auch des Bundesrates. Nach derzeitiger Lage ist nicht anzunehmen, dass diese Abschaffung die Zustimmung des von der Opposition mehrheitlich bestimmten Bundesrates erhält.

Allerdings hat die Kommission der Europäischen Gemeinschaft angekündigt, die Bundesrepublik Deutschland zu verklagen, da einzelne Bestimmungen des Eigenheimzulagengesetzes gegen die Grundfreiheiten (Freizügigkeit) des EU-Vertrages verstoßen. Denn bislang sind nach dem Eigenheimzulagengesetz nur unbeschränkt steuerpflichtige Personen und Wohnungen im Inland begünstigt. Vor diesem Hintergrund ist eine Abschaffung nicht unwahrscheinlich.

Hinweis:

Wie lange die derzeit noch vergleichsweise günstigen Regelungen Bestand haben werden, ist ungewiss. Jedenfalls sollten geplante Bau- bzw. Erwerbsvorhaben nach Möglichkeit **noch in 2004 begonnen bzw. realisiert werden**, um die derzeitige Eigenheimzulage noch zu sichern. Hinzuweisen ist auch auf die im Mandanten-Rundschreiben 4/2004 dargestellten Gestaltungsmöglichkeiten innerhalb einer Familie.

3 Gesetzesänderung: Entlastungsbetrag für Alleinerziehende

Die gerade erst verabschiedete Regelung zum Entlastungsbetrag für Alleinerziehende wird neu gefasst. Damit wird der Kritik an der bisherigen Fassung der Vorschrift in weiten Teilen Rechnung getragen. Der **Entlastungsbetrag von 1 308 €** bleibt unverändert. Er wird nur allein stehenden Steuerpflichtigen gewährt, wenn zu ihrem Haushalt ein Kind gehört. Ein steuerlich hiernach begünstigtes Kind liegt vor, wenn hierfür Kindergeld oder ein Kinderfreibetrag gewährt wird. Auf das **Alter des Kindes** kommt es nicht mehr an, so dass auch Kinder berücksichtigt werden, die das 18. Lebensjahr vollendet haben, für die dem Steuerpflichtigen aber ein Kinderfreibetrag oder Kindergeld zusteht, beispielsweise weil sich das Kind noch in der Schul- oder Berufsausbildung befindet. Der Begriff des „Alleinstehenden“ wird weiter als bisher definiert.

Der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende wird im Lohnsteuerabzugsverfahren durch die Gewährung der Steuerklasse II berücksichtigt. Aus Fürsorgeerwägungen sollte der Arbeitgeber die Arbeitnehmer über die erneute Gesetzesänderung informieren.

Für den Vermerk auf der **Lohnsteuerkarte 2005** ist zu beachten, dass der Arbeitnehmer schriftlich gegenüber der Gemeinde erklären muss, dass die Voraussetzungen für die Gewährung des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende vorliegen. Liegt der Gemeinde keine Erklärung vor, hat sie die ungünstigere Steuerklasse I zu vermerken. Zudem ist das Finanzamt zu informieren, dass keine Erklärung abgegeben wurde. Damit soll erreicht werden, dass bereits unterjährig Lohnsteuer vom Arbeitnehmer nachgefordert wird.

4 Schenkungsteuer bei vorzeitigem unentgeltlichem Nießbrauchsverzicht

Wird Vermögen bereits zu Lebzeiten auf die nächste Familiengeneration übertragen (sog. vorweggenommene Erbfolge), dann behält sich nicht selten der Schenker die Erträge aus dem übertragenen Vermögen vor, um im Alter abgesichert zu sein. Zivilrechtlich erfolgt dies durch das Instrument des **Nießbrauchs**. Wird nun später auf das Nießbrauchsrecht unentgeltlich verzichtet, z.B. weil das Vermögen veräußert werden soll, was regelmäßig nur unbelastet geschehen kann, so stellt der Verzicht auf das Nießbrauchsrecht eine **weitere Schenkung** dar. Dies hat der Bundesfinanzhof in dem Urteil vom 17.3.2004 (Aktenzeichen II R 3/01) betont. Bislang war die Behandlung des unentgeltlichen vorzeitigen Nießbrauchsverzichts umstritten.

Allerdings wirkt sich dieses Urteil in vielen Fällen durchaus positiv aus, da der Bundesfinanzhof ausdrücklich eine **doppelte schenkungsteuerliche Erfassung** des Nießbrauchsrechts **abgelehnt** hat. Die Vermeidung einer doppelten schenkungsteuerlichen Erfassung des Nießbrauchsrechts erfolgt dadurch, dass der Wert der Belastung durch den Nießbrauch zwar bei der Übertragung des Vermögens nicht steuermindernd berücksichtigt werden kann, dafür aber im Zeitpunkt der Ablösung des Nießbrauchsrechts der sich zu diesem Zeitpunkt ergebende Wert dieses Nieß-

brauchsrechts um den Wert des Nießbrauchsrechts im Zeitpunkt der ursprünglichen Schenkung vermindert wird. So wird im Ergebnis nur die zwischenzeitliche Werterhöhung des Nießbrauchs besteuert.

Hinweis:

Im Ergebnis führt dies häufig dazu, dass die Ablösung des Nießbrauchsrechts zwar der Steuer unterliegt, jedoch tatsächlich keine Steuer anfällt. Allerdings kann dies nur für den Einzelfall berechnet werden, was dringend im Vorfeld einer solchen Entscheidung für einen Verzicht auf das Nießbrauchsrecht geschehen sollte.

Durchaus sind auch Fälle denkbar, in denen die Übertragung des Vermögens unter Nießbrauchsvorbehalt mit vorzeitiger Ablösung der dann teilweise gestundeten Schenkungsteuer und alsbaldigem Verzicht auf das Nießbrauchsrecht zu einer **geringeren Steuer** führt, als die unmittelbare Übertragung des unbelasteten Vermögens.

5 Versorgungsrrente an Schwester des Erblassers nicht als dauernde Last abziehbar

Auf Grund einer vorweggenommenen Erbfolge, einer Erbeinsetzung oder auch eines Vermächtnisses kann Vermögen übertragen werden gegen Zahlung von Versorgungsleistungen an einen Dritten. Der Bundesfinanzhof hatte über einen Fall zu entscheiden, bei dem ein Erbe auf Grund eines Vermächtnisses **an die Schwester des Erblassers** eine Versorgungsrente zu zahlen hatte. Von einem Vermächtnis wird dann gesprochen, wenn ein Erblasser durch Verfügung von Todes wegen Vermögen einem anderen zuwendet, ohne ihn als Erben einzusetzen. Mittels eines Vermächtnisses können weichende Erben, aber auch Dritte bedacht werden, ohne dass diese als Erben eingesetzt werden müssen. Darüber hinaus dient dieses Instrument oftmals einem Interessenausgleich dann, wenn ein Erbe im Erbfall vergleichsweise umfangreich bedacht wird und zum Ausgleich anderen zum Beispiel eine Versorgungsrente zahlen muss.

Die Frage im Urteilsfall vom 26.11.2003 (Aktenzeichen X R 11/01) war, ob die dem Erben auferlegten Rentenzahlungen bei diesem als dauernde Last steuerlich abziehbar sind. Der Bundesfinanzhof hat die steuerliche Abziehbarkeit dieser Zahlungen verneint. Eine Abzugsfähigkeit ist unter weiteren Voraussetzungen nämlich nur dann möglich, wenn der Empfänger der Bezüge zum so genannten **Generationennachfolge-Verbund** gehört. Dieser umfasst grundsätzlich nur gegenüber dem Erblasser pflichtteilsberechtigte Personen.

6 Nutzung der aktuell günstigen Lage bei der Schenkung-/Erbchaftsteuer

a) Drohende Steuerverschärfungen

Bereits mehrfach haben wir darauf hingewiesen, dass die Belastungssituation der Schenkung-/Erbchaftsteuer derzeit noch vergleichsweise günstig ist. Jedenfalls wird immer wieder von Seiten der Bundesländer der Versuch unternommen, punktuell die maßgeblichen Bewertungen der einzelnen Vermögensarten „anzugleichen“, was im Ergebnis bedeutet, dass einzelne Vorteile nicht mehr bestünden. Auch steht nach wie vor das **Urteil des Bundesverfassungsgerichts** zur vergleichsweise hohen Begünstigung des Betriebsvermögens aus.

Wann Änderungen der gesetzlichen Rahmenbedingungen kommen werden und wie diese genau aussehen, kann derzeit nicht abgesehen werden. Allerdings dürfte die Steuerbelastung in der Zukunft eher steigen, zumindest dürften einzelne Vergünstigungen nicht mehr in dem derzeitigen Umfang gewährt werden. Dies gibt Anlass zu prüfen, ob anstehende Vermögensübertragungen auf die nächste Familiengeneration aus diesen steuerlichen Gründen vorgezogen werden sollten, um die aktuellen steuerlichen Rahmenbedingungen zu sichern. Im Folgenden stellen wir einige ausgewählte Gestaltungsmöglichkeiten vor.

b) Nutzung der Freibeträge

Das Schenkung-/Erbchaftsteuerrecht kennt eine Reihe zum Teil hoher, persönlicher und sachlicher Freibeträge. Zu nennen sind die **persönlichen Freibeträge** bei Schenkungen in Abhängigkeit von dem Verwandtschaftsgrad des Beschenkten zum Schenker:

– Ehegatte als Empfänger	307 000 €
– Kinder und Stiefkinder als Empfänger	205 000 €
– Abkömmlinge von Kindern oder Stiefkindern als Empfänger	51 200 €
– Eltern, Geschwister, Abkömmlinge ersten Grades von Geschwistern, Stiefeltern, Schwiegerkinder und Schwiegereltern, der geschiedene Ehegatte als Empfänger	10 300 €
– andere Personen als Empfänger	5 200 €

Hinweis:

Schenken **beide Ehegatten** z.B. einem Kind Vermögen, so liegen zwei Schenkungsvorgänge vor und der Freibetrag wird für jeden der beiden Schenkungsvorgänge gewährt, so dass in der Summe ein Betrag in Höhe von 410 000 € steuerfrei übertragen werden kann. Weiterhin ist zu beachten, dass diese Freibeträge nicht bei jedem Schenkungsvorgang genutzt werden können, sondern innerhalb eines Zeitraumes von zehn Jahren nur einmal. Allerdings kann **nach Ablauf von zehn Jahren** nach einer begünstigten Schenkung eine weitere Schenkung unter Nutzung der Freibeträge erfolgen.

Daneben gelten diverse **sachliche Steuerbefreiungen**, wobei insbesondere folgende zu nennen sind:

– Hausrat beim Erwerb durch den Ehegatten, Kinder, Abkömmlinge der Kinder	41 000 €
– andere bewegliche körperliche Gegenstände (z.B. PKW) bei Erwerb durch die zuvor genannten Personen	10 300 €
– Hausrat und andere bewegliche körperliche Gegenstände bei anderen als den zuvor genannten Erwerbern	10 300 €
– Zuwendungen unter Lebenden, mit denen ein Ehegatte dem anderen Ehegatten Eigentum oder Miteigentum an einem im Inland belegenen, zu eigenen Wohnzwecken genutzten Haus oder einer Eigentumswohnung verschafft	unbegrenzt
– übliche Gelegenheitsgeschenke (Geschenke z.B. zum Geburtstag oder zu besonderen Anlässen in dem üblichen Rahmen).	

Beispiel:

Die Oma schenkt ihrer Enkelin zu deren Vermählung Wertpapiere im Wert von 50 000 €, einen Gebrauchtwagen im Wert von 10 000 € und 40 000 € in bar mit der zweckgebundenen Auflage, hiermit Wohnungseinrichtung zu beschaffen.

Eine Schenkungsteuer fällt in diesem Fall nicht an. Der Gebrauchtwagen und die Schenkung der 40 000 € zur Beschaffung von Hausrat fallen unter die sachliche Steuerbefreiung und die Übertragung der Wertpapiere kann unter Nutzung des persönlichen Freibetrages i.H.v. 51 200 € erfolgen.

c) Übertragung von Immobilien

Nach derzeitigem Recht werden Immobilien bei der Berechnung der Schenkungsteuer in einem pauschalierten Verfahren bewertet und dabei regelmäßig **deutlich unter dem Verkehrswert angesetzt**. Somit ist es schenkungsteuerlich günstiger eine Immobilie zu verschenken, als entsprechendes Barvermögen.

Hinweis:

Soweit der Begünstigte eine Immobilie erwerben möchte und der Schenker diesen Kauf unterstützen will, kann die günstige Bewertung von Immobilien auch dann genutzt werden, wenn Barvermögen übertragen wird verbunden mit der Auflage, hiervon eine bestimmte Immobilie zu erwerben. In diesem Fall spricht man von einer **mittelbaren Grundstücksschenkung**. Allerdings sind insbesondere hinsichtlich der zeitlichen Abfolge einige Regeln zu beachten, so dass steuerlicher Rat eingeholt werden sollte.

d) Übertragung von Lebensversicherungen

Werden noch nicht fällige Ansprüche aus Lebens-, Kapital- oder Rentenversicherungen übertragen, so wird als Wert der Übertragung der Rückkaufwert der Versicherung oder wahlweise ein Betrag in Höhe von **2/3 der bisher eingezahlten Beiträge angesetzt**. Letzterer Ansatz liegt deutlich unter dem Verkehrswert der Lebensversicherung (Rückkaufwert), so dass die Übertragung einer Lebensversicherung steuerlich deutlich günstiger ist, als die Übertragung von Barvermögen.

Hinweis:

Überlegt werden könnte, ob statt einer Barschenkung der Geldbetrag zunächst als Einmalzahlung in eine Lebensversicherung eingezahlt wird und dann später die Ansprüche aus diesem Vertrag übertragen werden. Allerdings darf insoweit kein einheitlicher Vorgang gesehen werden, da dann steuerlich eine Schenkung von Barvermögen zum Erwerb der Lebensversicherung angenommen werden könnte.

e) Übertragung von Betriebsvermögen

Auf die aktuell günstige Bewertung von Betriebsvermögen und die vergleichsweise günstige Besteuerung – **Freibetrag, Bewertungsabschlag und günstiger Steuersatz** – wurde bereits verschiedentlich hingewiesen. Diese Rechtslage gilt derzeit noch und es sollte sorgfältig geprüft werden, ob anstehende Unternehmensnachfolgen möglicherweise noch kurzfristig realisiert werden, um die bestehenden günstigen Rahmenbedingungen zu sichern.

Für Unternehmer und Freiberufler

7 Umsatzsteuerliche Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen

a) Überblick über die Gesetzesänderungen

Mit Wirkung **ab dem 1.4.2004** sind bekanntlich zwei Gesetzesänderungen in Kraft getreten, wonach die umsatzsteuerliche Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (Abnehmers) eintritt. Das gilt bei bestimmten Bauleistungen, wenn der Leistungsempfänger selbst derartige Bauleistungen erbringt, und bei umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen. Im Ergebnis führt dies für den leistenden Unternehmer zu Änderungen bei der Rechnungs-

stellung und beim Leistungsempfänger dazu, dass dieser nun für den Umsatz die Umsatzsteuer berechnen und an das Finanzamt abführen muss. Ist der Leistungsempfänger Unternehmer, kann er die Umsatzsteuer unter den übrigen Voraussetzungen als Vorsteuer geltend machen. In der Rechnung ist auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers hinzuweisen. Die Umsatzsteuer darf nicht offen ausgewiesen werden.

Hinweis:

Diese Neuregelung erfordert in der Praxis höchste Vorsicht, da für den Leistungsempfänger dann, wenn er das Vorliegen der Anwendungsvoraussetzungen dieser Regelung nicht erkennt, zusätzliche Haftungsrisiken drohen. Insgesamt ist eine enge Abstimmung zwischen leistendem Unternehmer und Leistungsempfänger erforderlich.

Inzwischen hat sich die Finanzverwaltung zu der gesetzlichen Neuregelung geäußert (Bundesfinanzministerium vom 31.3.2004, Aktenzeichen IV D 1 – S 7279 – 107/04). Auch darauf wird im Folgenden eingegangen.

b) Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen

Mit Wirkung ab dem 1.4.2004 ist die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers auf alle umsatzsteuerpflichtigen Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, also insbesondere auf den Erwerb bebauter oder unbebauter Grundstücke, die Übertragung von Miteigentumsanteilen und die Bestellung von Erbbaurechten, ausgeweitet worden. Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bedeutet, dass abweichend von der Grundregel der Leistungsempfänger dem Leistenden nicht das Bruttoentgelt zahlt, sondern vielmehr nur das Nettoentgelt, daneben aber die Umsatzsteuer an das Finanzamt abführt. Voraussetzung ist allerdings, dass der Leistungsempfänger ein Unternehmer oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts, wie z.B. eine Kommune, ist.

Hinweis:

Da die Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, grundsätzlich von der Umsatzsteuer befreit sind, greift die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nur dann, wenn der leistende Unternehmer auf die Umsatzsteuerbefreiung **verzichtet**. Voraussetzung für den Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung ist, dass das Grundstück an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen veräußert wird. Wichtig ist, dass diese Option für die Umsatzsteuer nunmehr zwingend im **notariell** zu beurkundenden Vertrag oder einer notariell zu beurkundenden Vertragsergänzung oder -änderung zu erklären ist.

Zu beachten ist, dass der Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger dazu führt, dass die Umsatzsteuer im Falle des Verzichts auf die Umsatzsteuerbefreiung nicht mehr in die Bemessungsgrundlage der **Grunderwerbsteuer** einzubeziehen ist, weil die Umsatzsteuer nunmehr kein Bestandteil der vom Käufer an den Veräußerer zu zahlenden Gegenleistung ist. Diese Auffassung wurde nun durch Schreiben des Finanzministeriums Baden-Württemberg vom 22.6.2004 (Aktenzeichen 3 – S – 4521/24) bestätigt. Da im Falle eines durch Option umsatzsteuerpflichtigen Grundstückserwerbs der Erwerber zwingend Schuldner der Umsatzsteuer gegenüber dem Finanzamt ist, ist diese **Umsatzsteuer nicht mehr Bestandteil der Grunderwerbsteuerlichen Gegenleistungen**, da sie nicht dem Veräußerer gegenüber geschuldet wird. Die Option zur Umsatzsteuerpflicht stellt damit keinen Grunderwerbsteuerlichen Nachteil mehr dar.

c) Bestimmte Bauleistungen

Wir verweisen in diesem Zusammenhang nochmals auf unser Sonderrundschreiben 2/2004.

d) Merkblatt zur Umsatzbesteuerung in der Bauwirtschaft

Hinzuweisen ist auf ein von der Finanzverwaltung mit Datum vom 13.7.2004 (Aktenzeichen IV B 7 – S 7270 – 3/04) herausgegebenes Merkblatt zur Umsatzbesteuerung in der Bauwirtschaft. Dargestellt werden die für den Unternehmer wichtigsten Grundsätze der Umsatzbesteuerung von Bauleistungen. Dieses Merkblatt kann zwar eine Beratung über umsatzsteuerliche Sachverhalte nicht ersetzen, stellt aber für die tägliche Arbeit eine **sinnvolle Arbeitshilfe** dar. Eingegangen wird z.B. auf

- die umsatzsteuerlichen Auswirkungen des einkommensteuerlichen Steuerabzugs bei Bauleistungen,
- die Ausstellung von Rechnungen und den Vorsteuerabzug bei Voraus- und Abschlagszahlungen,
- die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers.

8 Umsatzsteuerliche Behandlung teils unternehmerisch und teils nichtunternehmerisch genutzter Gegenstände, insbesondere Gebäude

a) Bedeutung der umsatzsteuerlichen Zuordnung

Bei teils unternehmerisch und teils nichtunternehmerisch genutzten Gegenständen hat der Unternehmer unter bestimmten Voraussetzungen ein Wahlrecht, wie diese umsatzsteuerlich behandelt werden. Aus der getroffenen Zuordnungsentscheidung ergeben sich unmittelbare Auswirkungen auf die Höhe des Vorsteuerabzugs im Zeitpunkt des Erwerbs, aber auch auf die umsatzsteuerliche Behandlung der nichtunternehmerischen Nutzung in der Folgezeit und auf die Frage der Umsatzsteuerpflicht einer späteren Veräußerung des Gegenstandes.

Aus Anlass der geänderten Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs hat die Finanzverwaltung zu diesen Themenbereichen nun Stellung genommen.

Diese Fragestellungen sind für die Praxis von großer Bedeutung. Insbesondere können sich bei dem Erwerb eines teilweise unternehmerisch genutzten Gebäudes erhebliche materielle Vorteile ergeben, wenn das Gebäude insgesamt dem Unternehmen zugeordnet wird. **Wichtig ist** vor allem, **dass die umsatzsteuerliche Zuordnung unabhängig von der ertragsteuerlichen Zuordnung erfolgen kann**, was besondere Gestaltungsspielräume eröffnet.

b) Zuordnung eines Gegenstandes zum Unternehmen

aa) Zuordnungswahlrecht und Konsequenzen

Wird von einem Unternehmer ein Gegenstand erworben, so muss über dessen Zuordnung zum Unternehmen entschieden werden. Im Falle einer ausschließlich unternehmerischen Nutzung ist der Gegenstand zwingend dem Unternehmen zuzuordnen und im Falle einer ausschließlich nichtunternehmerischen („privaten“) Nutzung ist eine Zuordnung zum Unternehmen ausgeschlossen. Eine Zuordnung zum Unternehmen bedeutet, dass – soweit die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind – die Vorsteuer aus dem Erwerb des Gegenstandes geltend gemacht werden kann.

Wird der Gegenstand **teils unternehmerisch** und **teils nichtunternehmerisch** genutzt und trägt die unternehmerische Nutzung mindestens 10 %, so hat der Unternehmer ein Wahlrecht. Er kann wählen zwischen folgenden drei Möglichkeiten:

- **Der Gegenstand kann vollständig dem Unternehmen zugeordnet werden.**

Konsequenz: Voller Vorsteuerabzug im Zeitpunkt des Erwerbs, umsatzsteuerliche Erfassung der nichtunternehmerischen Nutzung in der Folgezeit und Umsatzsteuerpflicht einer späteren Veräu-

Berung des Gegenstandes. Fallen in der Folgezeit Kosten an, so sind die Vorsteuern hierzu vollständig abzugsfähig.

– **Der Gegenstand kann entsprechend dem geschätzten unternehmerischen Nutzungsanteil dem Unternehmen zugeordnet werden.**

Konsequenz: Nur anteiliger Vorsteuerabzug im Zeitpunkt des Erwerbs, keine umsatzsteuerliche Erfassung der nichtunternehmerischen Nutzung in der Folgezeit und nur anteilige Umsatzsteuerpflicht einer späteren Veräußerung des Gegenstandes. Fallen in der Zwischenzeit Kosten an, so sind die Vorsteuern hierzu anteilig abzugsfähig.

– **Der Gegenstand kann vollständig dem nichtunternehmerischen Bereich („Privatvermögen“) zugeordnet werden.**

Konsequenz: Kein Vorsteuerabzug im Zeitpunkt des Erwerbs und keine Umsatzsteuerpflicht einer späteren Veräußerung des Gegenstandes. Fallen in der Folgezeit Kosten an, so sind die Vorsteuern hierzu anteilig abzugsfähig.

Hinweis:

Die 10 %-Grenze ist europarechtlich nicht unumstritten.

bb) Zuordnungshandlung

Die Zuordnung zum Unternehmensvermögen bedarf einer eindeutigen Handlung des Unternehmers bei Erwerb des Gegenstandes. Wichtiges Indiz für die Zuordnung ist die Geltendmachung oder eben die Unterlassung des Vorsteuerabzugs. Wenn der Unternehmer beim Erwerb unter der Firma seines Unternehmens auftritt, ist dies ein Anzeichen für eine Zuordnung zum Unternehmensvermögen.

Besondere Anforderungen stellt die Finanzverwaltung bei der Anschaffung oder Herstellung eines Gebäudes. Ist in diesem Fall ein Vorsteuerabzug nicht möglich, so kann der Unternehmer gegenüber dem Finanzamt die Zuordnung des Gebäudes zum Unternehmen ganz oder teilweise nur durch **schriftliche Erklärung** vornehmen. Diese Erklärung ist spätestens bis zur Abgabe der Umsatzsteuererklärung für das Jahr, in dem die jeweilige Leistung bezogen worden ist, abzugeben.

c) Private Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstücks

Die private Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstücks unterliegt als sog. unentgeltliche Wertabgabe der Umsatzsteuer. Dies gilt allerdings nur dann, wenn der Erwerb zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, nicht also beispielsweise bei Erwerb von einer Privatperson.

d) Bemessung der Umsatzsteuer bei der privaten Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes

Wird ein dem Unternehmen zugeordneter Gegenstand auch für nichtunternehmerische („private“) Zwecke genutzt, so unterliegt diese Nutzung der Umsatzsteuer, jedenfalls soweit der Erwerb des Gegenstandes zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat. Die Umsatzsteuer bemisst sich in diesen Fällen nach den entstandenen Kosten in Form von Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder auch Unterhaltungskosten.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung sind hierbei Anschaffungs- oder Herstellungskosten aber nicht in Höhe der jährlichen Abschreibungsbeträge zu berücksichtigen, sondern die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind auf einen Zeitraum von fünf bzw. bei Gebäuden auf einen Zeitraum von lediglich zehn Jahren zu verteilen. Eine Ausnahme besteht bis zum 30.6.2004 nur in eng umgrenz-

ten Fällen für Gegenstände, die vor dem 1.7.2004 erworben worden sind. In diesen Fällen sind die ertragsteuerlichen Abschreibungen zu Grunde zu legen. Insgesamt erscheint allerdings fraglich, ob diese nicht durch das Gesetz gedeckte Ansicht der Finanzverwaltung einer gerichtlichen Überprüfung standhält.

Beispiel:

Sachverhalt wie Beispiel 1 oben unter c). Der Kaufpreis des Gebäudes betrug 300 000 € zzgl. USt. Erdgeschoss und Obergeschoss sind gleich groß.

Die Umsatzsteuer auf die private Nutzung des Obergeschosses ist wie folgt zu berechnen: Kaufpreis verteilt auf einen Zeitraum von 10 Jahren und davon ein Anteil von 50 %. Der Umsatzsteuer ist also jährlich ein Betrag in Höhe von $\left(\frac{300\,000\text{ €}}{10\text{ Jahre}} \times 50\% =\right)$ 15 000 € zu unterwerfen, so dass sich eine jährliche Umsatzsteuer von 2 400 € ergibt.

Hinweis:

Nach Ablauf dieses Fünf- bzw. Zehnjahreszeitraumes sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht mehr in die Berechnung der Umsatzsteuer auf die private Nutzung einzubeziehen.

9 Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs bei einer erst nachträglich vorgelegten Rechnung

Strittig war, ob der umsatzsteuerliche Vorsteuerabzug erst dann möglich ist, wenn eine ordnungsgemäße Rechnung vorgelegt werden kann oder bereits dann, wenn die Leistung für das Unternehmen empfangen worden ist. Große Bedeutung kann dies dann erlangen, wenn im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung die Steuerpflicht einer Leistung erst im Nachhinein festgestellt, der Schaden aber durch Vorlage einer berichtigten Rechnung begrenzt wird. Zwar gleicht sich in diesen Fällen das Mehr an Umsatzsteuer durch den Vorsteuerabzug wieder aus, jedoch verbleibt dann, wenn angenommen wird, dass der Vorsteuerabzug erst im Zeitpunkt der Vorlage der Rechnung möglich ist, die Umsatzsteuer selbst aber bereits im Zeitpunkt der Leistungserbringung geschuldet wird, ein oftmals erheblicher Zinsnachteil.

Letztere Ansicht wurde von der Finanzverwaltung vertreten. Durch das Steueränderungsgesetz 2003 wurde diese Auffassung der Finanzverwaltung nun auch ab 2004 gesetzlich verankert. Für frühere Jahre war zu dieser Frage ein Verfahren vor dem Europäischen Gerichtshof anhängig (Rechtssache C-152/02), der nun überraschenderweise die Auffassung der Finanzverwaltung bestätigt hat.

10 Umsatzsteuer bei der so genannten Dienstleistungskommission

a) Grundsätze der Neuregelung

Mit dem Steueränderungsgesetz 2003 sind Änderungen bei der umsatzsteuerlichen Behandlung der so genannten Dienstleistungskommission eingetreten. Eine Dienstleistungskommission liegt dann vor, wenn **ein Unternehmer im eigenen Namen und für fremde Rechnung eine - Dienstleistung einkauft oder verkauft**. Nach der ab 1.1.2004 geltenden Neuregelung werden der Leistungseinkauf und der Leistungsverkauf gleich behandelt.

b) Leistungseinkaufskommission

Beispiel 1:

Der im Inland ansässige Spediteur G besorgt für den im Inland ansässigen Unternehmer B im eigenen Namen und für Rechnung des B die inländische Beförderungsleistung eines Gegenstandes von München nach Berlin. Die Beförderungsleistung selbst bewirkt der im Inland ansässige Unternehmer C.

Lösung: Da G in die Erbringung einer Beförderungsleistung eingeschaltet wird und dabei im eigenen Namen, jedoch für fremde Rechnung handelt, gilt diese Leistung als an ihn und von ihm erbracht. Damit erbringt C an G eine im Inland steuerpflichtige Beförderungsleistung. G hat gegenüber B ebenfalls eine im Inland steuerpflichtige Beförderungsleistung abzurechnen.

Beispiel 2:

Spediteur G besorgt für den in Frankreich ansässigen Unternehmer B im eigenen Namen und für Rechnung des B die Beförderung eines Gegenstandes von Paris nach München. Die Beförderungsleistung selbst bewirkt der im Inland ansässige Unternehmer C. G und C verwenden jeweils ihre deutsche, B seine französische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer.

Lösung: C erbringt an G eine in Deutschland steuerbare Beförderungsleistung. G hat gegenüber B eine in Frankreich steuerbare Beförderungsleistung abzurechnen.

c) Leistungsverkaufskommission

Beispiel 1:

Der im Inland ansässige Eigentümer E eines im Inland belegenen Ferienhauses beauftragt G mit Sitz im Inland im eigenen Namen und für Rechnung des E, Mieter für kurzfristige Ferienaufenthalte in seinem Ferienhaus zu besorgen.

Lösung: Da G in die Erbringung kurzfristiger steuerpflichtiger Vermietungsleistungen eingeschaltet wird und dabei in eigenem Namen, jedoch für fremde Rechnung handelt, gelten die Leistungen als an ihn und von ihm erbracht. Die Vermietungsleistungen des E an G sind im Inland als kurzfristige Vermietungsleistungen der Umsatzsteuer zu unterwerfen. G erbringt umsatzsteuerpflichtige Vermietungsleistungen an die Mieter.

Beispiel 2:

Sachverhalt wie Beispiel 1, jedoch befindet sich das Ferienhaus des E in Belgien.

Lösung: Die Vermietungsleistungen des E an G und die des G an die Mieter erfolgen umsatzsteuerlich in Belgien (Belegenheitsort) und sind nach belgischem Recht der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

11 Gesetzesänderung: Verlängerung der befristeten Sonderregelung für die Berechnung der Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten

Nach dem geltenden Umsatzsteuerrecht entsteht die Umsatzsteuer regelmäßig mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistung ausgeführt wird. In bestimmten Fällen kann auf Antrag des Steuerpflichtigen das Finanzamt gestatten, die Umsatzsteuer nach den vereinnahmten Entgelten zu berechnen, was bedeutet, dass die Umsatzsteuer erst dann entsteht, wenn das Entgelt von dem Leistungsempfänger vereinnahmt worden ist. Die Berechnung der Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten bringt regelmäßig erhebliche **Liquiditätsvorteile**.

Die Berechnung der Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten kann beantragt werden von Unternehmern, die von den Finanzbehörden von der Verpflichtung, Bücher zu führen und Abschlüsse zu machen, befreit sind, und von Freiberuflern. Entsprechendes gilt auch, wenn der speziell ermittelte Gesamtumsatz des Unternehmens im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 125 000 € betragen hat.

Für die **neuen Bundesländer** gilt eine erhöhte Umsatzgrenze von 500 000 €. Diese erhöhte Umsatzgrenze war bislang bis zum 31.12.2004 befristet. Sie wurde nun um zwei Jahre bis zum 31.12.2006 verlängert.

12 Vorsteuerabzug aus Bewirtungskosten

Aufwendungen für die Bewirtung von Geschäftsfreunden sind bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer nur zu 70 % (bis 2003: 80 %) abzugsfähig. Auf Grund einer gesetzlichen Änderung gilt ab dem 1.4.1999, dass die Vorsteuern auf den ertragsteuerlich nicht abzugsfähigen Teil der Bewirtungskosten nicht geltend gemacht werden können.

Das Finanzgericht München hat mit Urteil vom 13.11.2003 (Aktenzeichen 14 K 3488/02) entschieden, dass die **auf die Bewirtungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge in vollem Umfang abzugsfähig** sind. Die anders lautende gesetzliche Regelung sei insoweit mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbar. Gegen dieses Urteil ist beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen V R 76/03 die Revision anhängig.

Hinweis:

Anzuraten ist, entweder mit Hinweis auf dieses Urteil des Finanzgerichts die Vorsteuern aus Bewirtungskosten in vollem Umfang geltend zu machen oder aber zumindest gegen Umsatzsteuerbescheide Einspruch einzulegen. Vorsicht ist insbesondere dann geboten, wenn z.B. nach einer steuerlichen Außenprüfung Umsatzsteuerveranlagungen für vergangene Jahre für endgültig erklärt werden. Die Finanzverwaltung – so jedenfalls die Verfügung der Oberfinanzdirektion Nürnberg vom 2.4.2004 (Aktenzeichen S 7303a – 4/St 43) – will einschlägige Einsprüche bis zur Entscheidung durch den Bundesfinanzhof ruhen lassen und Anträgen auf Aussetzung der Vollziehung stattgeben.

13 Strenge Anforderungen an die Aufzeichnungspflichten bei Bewirtungsaufwendungen

Aufwendungen für die Bewirtung von Geschäftsfreunden können nur dann als Betriebsausgaben abgezogen werden, wenn den strengen Nachweispflichten Genüge getan wird. So müssen Ort und Tag, Teilnehmer und Anlass der Bewirtung und die Höhe der Aufwendungen schriftlich aufgezeichnet werden. Der Bundesfinanzhof hat nun mit seinem Urteil vom 26.2.2004 (Aktenzeichen IV R 50/01) entschieden, dass selbst Rechtsanwälte die erforderlichen Angaben zu Teilnehmern und Anlass einer Bewirtung in der Regel nicht unter Berufung auf die anwaltliche Schweigepflicht verweigern können.

Der Anlass der Bewirtung muss so exakt wie möglich bestimmt werden. Die Nachweisform ist materiell-rechtliche Voraussetzung für den Betriebsausgabenabzug. Nach Auffassung des Bundesfinanzhofes reicht eine allgemein gehaltene Beschreibung – z.B. Arbeitsgespräch, Infogespräch, Hintergrundgespräch, Geschäftsessen oder Kontaktpflege – als Nachweis für den Betriebsausgabenabzug nicht aus.

Hinweis:

Durch das Haushaltsbegleitgesetz 2004 hat der Gesetzgeber die Abzugsmöglichkeit von bislang 80 % auf nunmehr 70 % der angemessenen Bewirtungskosten eingeschränkt. Anwendbar ist diese Regelung erstmals auf Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2003 beginnen.

14 Anforderungen an die Aufzeichnung von Bargeschäften

a) Bedeutung der Kassenführung

Bei Unternehmen, deren Einnahmen fast ausschließlich über die Kasse erzielt werden, insbesondere also beim Einzelhandel oder bei kleineren Dienstleistungsunternehmen, ist einer ordnungsgemäßen Kassenführung ein hohes Gewicht beizumessen. Weist die Kassenführung Mängel auf, so kann die Finanzverwaltung **Zuschätzungen** vornehmen, also den der Besteuerung zu Grunde zu legenden Gewinn erhöhen. Basis dieser Zuschätzungen sind dann oftmals die Richtsatzsammlungen der Finanzverwaltung, also Branchenvergleichskennziffern.

b) „Kassensturzfähigkeit“ der Aufzeichnungen

Nach den gesetzlichen Aufzeichnungsvorschriften müssen die Kasseneinnahmen und -ausgaben **täglich aufgezeichnet** werden. Die Aufzeichnungen müssen so beschaffen sein, dass es jederzeit möglich ist, den Kassen-Sollbestand nach den Aufzeichnungen mit dem Kassen-Istbestand zu vergleichen (so genannte „Kassensturzfähigkeit“). Dies ist nur dann gewährleistet, wenn entweder die den Kasseneinnahmen zu Grunde liegenden Verkaufsquittungen, Rechnungen oder sonstige Belege aufbewahrt werden oder aber wenn regelmäßiges Zählen des Kassenbestandes erfolgt, um den Buchbestand mit dem Istbestand der Kasse abzugleichen.

Insbesondere dann, wenn die Bareinnahmen eines Tages durch einen „Kassenbericht“ ermittelt werden, also durch den Abgleich von Kassenanfangs- und Kassenendbestand unter Hinzurechnung der aus der Kasse geleisteten Zahlungen rechnerisch ermittelt werden, ist die **tägliche Feststellung des Kassenbestandes** unentbehrlich.

Nicht ausreichend ist jedenfalls eine rein rechnerische Fortschreibung des Kassenbestandes, wie das Finanzgericht des Saarlandes in dem rechtskräftigen Urteil vom 24.9.2003 (Aktenzeichen 1 K 246/00) betonte. Im Urteilsfall waren die Kassenblätter allerdings auch in anderer Hinsicht nicht ordnungsgemäß – es erfolgten Streichungen, Radierungen usw. – und es wurden an einzelnen Tagen Minusbestände für die Kasse ausgewiesen.

c) Erleichterungen hinsichtlich der notwendigen Einzelaufzeichnungen

Grundsätzlich ist jeder einzelne Geschäftsvorfall zu belegen und aufzuzeichnen. Bei Bargeschäften im Einzelhandel kann nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes allerdings auf Einzelaufzeichnungen verzichtet werden, wenn Waren von geringem Wert an eine unbestimmte Vielzahl nicht bekannter und auch nicht feststellbarer Personen verkauft werden. Laut einem Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 5.4.2004 (Aktenzeichen IV D 2 – S 0315 – 9/04) sind aber Einzelaufzeichnungen bei Bargeschäften mit einem Wert ab 15 000 € stets erforderlich.

15 Peripheriegeräte eines Computers als geringwertige Wirtschaftsgüter?

Computer-Peripheriegeräte, wie Monitor, Drucker, Scanner oder Speichermedien verfügen regelmäßig über Standardschnittstellen, welche es erlauben, diese Geräte auch an anderen Computern zu verwenden. Der Bundesfinanzhof hatte die Frage zu entscheiden, ob solche Geräte als geringwertige Wirtschaftsgüter eingestuft werden können. Dies erfordert einen Wert von maximal 410 € (ohne Umsatzsteuer) und daneben eine selbständige Nutzbarkeit. Die Einstufung als geringwertige Wirtschaftsgüter hätte den Vorteil, dass die Anschaffungskosten im Erwerbsjahr in voller Höhe als Betriebsausgaben geltend gemacht werden können, wohingegen ansonsten lediglich eine Verteilung über die voraussichtliche Nutzungsdauer (regelmäßig drei Jahre) erfolgen kann.

Mit Urteil vom 19.2.2004 (Aktenzeichen VI R 135/01) hat der Bundesfinanzhof die **Einstufung solcher Geräte als geringwertige Wirtschaftsgüter grundsätzlich abgelehnt**, weil sie auf ein technisches Zusammenwirken in einer PC-Anlage ausgelegt sind und bei einer Trennung von den übrigen Geräten regelmäßig ihre eigene Nutzungsfähigkeit verlieren. **Ausnahmen** sieht das Gericht nur für solche Geräte, welche auch unabhängig von dem Computer genutzt werden können, wie z.B. Drucker/Fax-Kombinationsgeräte.

Anzumerken ist, dass vor dem Hintergrund der technischen Entwicklung dieses Urteil als problematisch angesehen werden muss.

16 Freistellungsbescheinigung für Zwecke der Bauabzugssteuer

Ab dem 1.1.2002 haben unternehmerisch tätige Auftraggeber von Bauleistungen im Inland einen Steuerabzug von 15 % der Gegenleistung für Rechnung des die Bauleistung erbringenden Unter-

nehmens vorzunehmen (sogenannte Bauabzugssteuer), wenn nicht eine gültige, vom zuständigen Finanzamt des Leistenden ausgestellte Freistellungsbescheinigung vorliegt oder bestimmte Freigrenzen nicht überschritten werden.

Betroffene Unternehmer haben regelmäßig eine Freistellungsbescheinigung bei dem zuständigen Finanzamt beantragt. Da die Freistellungsbescheinigungen – soweit diese nicht für einen einzelnen Auftrag erteilt worden sind – eine **Gültigkeit über einen Zeitraum von drei Jahren** haben, dürfte in Kürze eine Vielzahl an Freistellungsbescheinigungen auslaufen. Betroffene Unternehmer sollten daher überprüfen, ob eine neue Bescheinigung beantragt werden muss. Dies kann formlos unter Angabe der Steuernummer bei dem für den Steuerpflichtigen zuständigen Finanzamt – im Regelfall das Betriebsstättenfinanzamt – erfolgen. In dem Antrag sollte ausdrücklich eine **Folgebeseinigung** beantragt werden, da dann – vorausgesetzt, der Antrag wird frühestens sechs Monate vor Ablauf der Freistellungsbescheinigung gestellt – der dreijährige Gültigkeitszeitraum der Folgebeseinigung an die Geltungsdauer der bereits erteilten Freistellungsbescheinigung anknüpft.

17 Elektronische Lohnsteuerbescheinigung: Steuernummer des Arbeitgebers doch nicht erforderlich

Arbeitgeber mit maschineller Lohnabrechnung sind seit dem Kalenderjahr 2004 verpflichtet, die Lohnsteuerbescheinigung spätestens bis zum 28. Februar des Folgejahres durch Datenfernübertragung elektronisch zu übermitteln (sog. elektronische Lohnsteuerbescheinigung). Die Inhalte der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung sind gesetzlich vorgeschrieben. Hiernach muss die elektronisch übermittelte Lohnsteuerbescheinigung auch die Steuernummer des Arbeitgebers beinhalten. Der Arbeitgeber hat dem Arbeitnehmer einen Ausdruck der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung auszuhändigen oder elektronisch bereitzustellen.

Die Finanzverwaltung hat entschieden, dass auf der Ausfertigung für den Arbeitnehmer die **Angabe der Steuernummer des Arbeitgebers nicht erforderlich** ist. Hiermit wird sichergestellt, dass dem Arbeitnehmer nicht allgemein die Steuernummer des Arbeitgebers zugänglich gemacht wird. Die Steuernummer des Arbeitgebers muss nur in dem an die Finanzverwaltung elektronisch zu übermittelnden Datensatz enthalten sein.

18 Lohnsteuer-Änderungsrichtlinien 2005

In den sogenannten Lohnsteuer-Richtlinien werden im Interesse einer einheitlichen Anwendung des Lohnsteuerrechts durch die Finanzbehörden Weisungen und Erläuterungen niedergelegt. Diese Äußerungen geben für die Praxis wertvolle **Hinweise zur Ermittlung der Lohnsteuer**. Nunmehr wurden diese Richtlinien überarbeitet. Die neue Fassung gilt grundsätzlich beim Lohnsteuerabzug vom Arbeitslohn für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31.12.2004 enden. Fließt dem Arbeitnehmer ein sonstiger Bezug zu, gelten die neuen Verwaltungsanweisungen für die nach dem 31.12.2004 zufließenden Bezüge.

Nachfolgend werden die wesentlichsten materiell-rechtlichen Änderungen erläutert.

a) Fahrtkostenzuschüsse für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

Die gesetzliche Vorschrift zur Steuerfreiheit von Fahrtkostenzuschüssen bei Wegen zwischen Wohnung und Arbeitsstätte wurde mit Wirkung ab dem 1.1.2004 gestrichen. Dementsprechend wurden die Lohnsteuer-Richtlinien angepasst.

Hinweis:

Sofern ein Zuschuss zu den Wegen zwischen Wohnung und Arbeitsstätte geleistet wird, liegt steuerpflichtiger Barlohn vor. Der Lohn ist individuell oder pauschal lohnzuversteuern. Bei der Zurver-

fugungstellung einer Fahrkarte für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (z. B. **Job-Ticket**) liegt eine Sachzuwendung vor. Bei der monatlichen Überlassung einer Monatskarte oder einer monatlichen Fahrtberechtigung für ein Job-Ticket, das für einen längeren Zeitraum gilt, ist die monatliche **Sachbezugsfreigrenze** von 44 € anwendbar, so dass eine Fahrtberechtigungsgestellung weiterhin lohnsteuerfrei abgerechnet werden kann.

b) Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

Für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte können Werbungskosten nach Maßgabe der Regelungen zur Entfernungspauschale geltend gemacht werden. Hat ein Arbeitnehmer **mehrere Wohnungen**, so können Wege von und zu der von der Arbeitsstätte weiter entfernt liegenden Wohnung berücksichtigt werden, wenn sich dort der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Arbeitnehmers befindet und sie nicht nur gelegentlich aufgesucht wird. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet sich bei einem verheirateten Arbeitnehmer regelmäßig am tatsächlichen Wohnort seiner Familie. Die Wohnung kann aber nach der bisherigen Richtlinienregelung nur dann berücksichtigt werden, wenn sie der Arbeitnehmer mindestens sechsmal im Kalenderjahr aufsucht. Vor dem Hintergrund der jüngeren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes will die Finanzverwaltung eine weitere Wohnung „ohne nähere Prüfung“ berücksichtigen, wenn sie sechsmal im Kalenderjahr aufgesucht wird. Erfolgen weniger als sechs Heimfahrten, scheidet der Kostenabzug hierfür nicht mehr grundsätzlich aus. Dies soll unabhängig davon gelten, ob sich der Lebensmittelpunkt im In- oder im Ausland befindet.

c) Arbeitslohn bei einem Empfang anlässlich eines runden Geburtstages eines Arbeitnehmers

Kein Arbeitslohn sind nach den bisherigen Richtlinien übliche Sachleistungen bei einem Empfang anlässlich eines runden Geburtstages eines Arbeitnehmers. Voraussetzung ist, dass es sich um eine betriebliche Veranstaltung handelt und dass die Aufwendungen je **teilnehmender** Person 110 € nicht übersteigen. Die neuen Richtlinien übernehmen die bisherigen Grundsätze. Hiernach zählen jedoch nur noch die anteiligen Aufwendungen des Arbeitgebers, die auf den Arbeitnehmer selbst, seine Familienangehörigen sowie private Gäste des Arbeitnehmers entfallen, zum steuerpflichtigen Arbeitslohn. Voraussetzung hierfür ist jedoch, dass die Aufwendungen des Arbeitgebers mehr als 110 € je teilnehmender Person betragen. Die Aufwendungen für die **betrieblichen** Gäste können folglich keinen steuerpflichtigen Arbeitslohn bei Vorliegen eines betrieblichen Festes auslösen.

Liegt hingegen ein privates Fest des Arbeitnehmers vor, sind sämtliche vom Arbeitgeber getragene Aufwendungen dem steuerpflichtigen Arbeitslohn dieses Arbeitnehmers zuzurechnen.

d) Lohnzahlungen durch Dritte

Nach einer gesetzlichen Änderung unterliegt der Lohnsteuer auch der im Rahmen des Dienstverhältnisses **von einem Dritten gewährte Arbeitslohn**. Voraussetzung ist, dass der Arbeitgeber weiß oder erkennen kann, dass derartige Vergütungen erbracht werden. Dies wird vom Gesetzgeber insbesondere dann angenommen, wenn Arbeitgeber und Dritter verbundene Unternehmen, wie z.B. ein Tochterunternehmen oder eine Konzernmutter sind.

Der Arbeitnehmer hat dem Arbeitgeber die von einem Dritten gewährten Bezüge am Ende des jeweiligen Lohnzahlungszeitraums **anzugeben**. Wenn der Arbeitnehmer keine Angaben oder eine erkennbar unrichtige Angabe macht, hat der Arbeitgeber dies dem Betriebsstättenfinanzamt anzuzeigen.

Hinweis:

Die dem Arbeitgeber bei der Lohnzahlung durch Dritte auferlegte Lohnsteuerabzugspflicht erfordert zunächst, dass dieser seine Arbeitnehmer auf ihre gesetzliche Verpflichtung hinweist, ihm am

Ende des jeweiligen Lohnzahlungszeitraums die von einem Dritten gewährten Bezüge anzugeben. Erfüllt der Arbeitnehmer seine Anzeigepflicht nicht und kann der Arbeitgeber bei der gebotenen Sorgfalt aus seiner Mitwirkung an der Lohnzahlung des Dritten oder aus der Unternehmensverbundenheit mit dem Dritten erkennen, dass der Arbeitnehmer zu Unrecht keine Angaben macht oder seine Angaben unzutreffend sind, hat der Arbeitgeber dies dem Betriebsstättenfinanzamt anzuzeigen. Diese Anzeige hat unverzüglich zu erfolgen.

19 Verschärfte Anforderungen für Arbeitszimmer eines Selbständigen

a) Grundsätzliche Einschränkung der Abzugsfähigkeit von Kosten des Arbeitszimmers

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sind als Betriebsausgaben abziehbar, wenn eine ausschließliche oder fast ausschließliche betriebliche Nutzung vorliegt. Insbesondere ist hierfür erforderlich, dass das Arbeitszimmer vom übrigen Wohnbereich klar abgegrenzt ist.

Sind die Ausgaben für das Arbeitszimmer als Betriebsausgaben einzustufen, so ist in einem zweiten Schritt aber zu prüfen, in welchem Umfang die Kosten steuerlich abziehbar sind. Grundsätzlich sind Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer steuerlich nicht abziehbar. Gesetzlich sind allerdings folgende **Abzugsbeschränkungen** verankert:

- Bildet das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung, so sind die Aufwendungen in unbegrenzter Höhe abziehbar;
- ist vorstehender Ausnahmetatbestand nicht erfüllt, steht aber für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, so sind maximal 1 250 € im Jahr abziehbar;
- beträgt die betriebliche oder berufliche Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers mehr als 50 % der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit, so sind ebenfalls maximal 1 250 € abziehbar.

b) Besondere Anforderungen bei Selbständigen

In zwei Urteilen vom 20.11.2003 (Aktenzeichen IV R 30/03 und IV R 3/02) hat der Bundesfinanzhof allerdings die Anforderungen für die **Abzugsfähigkeit von Kosten für ein Arbeitszimmer bei Selbständigen verschärft**. In beiden Urteilen ging es um Aufwendungen, die für einen nur durch das im Erdgeschoss belegene Wohnzimmer erreichbaren Arbeitsraum im selbst bewohnten - Einfamilienhaus angefallen sind, das von einem Arzt bzw. von einem Ärzte-Ehepaar genutzt wurde. Das Ehepaar hatte Praxisräume in angemieteten Räumen und im Souterrain des Einfamilienhauses.

Bei der Beurteilung der Frage, ob einem Selbständigen ein „**anderer Arbeitsplatz**“ im Sinne dieser Gesetzesvorschrift zur Verfügung steht, geht der Bundesfinanzhof nunmehr von anderen Voraussetzungen aus als bislang. Ein „anderer Arbeitsplatz“ und damit die Nichtabzugsfähigkeit der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer (hinter dem Wohnzimmer) soll danach bereits angenommen werden, wenn es der Steuerpflichtige in der Hand hat, sich einen zur Erledigung verwaltungstechnischer Arbeiten geeigneten Arbeitsplatz in einer seiner Praxen einzurichten. Ob der Selbständige in den eigenen Praxisräumen dann einen solchen Arbeitsraum tatsächlich einrichtet, ist nach diesen Urteilen des Bundesfinanzhofes unbeachtlich. Eine funktionale Einheit von Souterrain-Praxis und Erdgeschossbüro hat das Gericht verneint. Insgesamt muss diese Sichtweise als äußerst problematisch angesehen werden, denn im Allgemeinen ist bei Betriebsausgaben – sofern diese nicht als unangemessen einzustufen sind – unbeachtlich, ob diese Ausgaben erforderlich oder sinnvoll sind.

20 Zuwendungen des Unternehmers an das Personal in Form von Gutscheinen

Vermeehrt stellen Arbeitgeber ihren Arbeitnehmern monatlich Gutscheine aus, die den Arbeitnehmer berechtigen, bei einem fremden Dritten Waren oder Dienstleistungen zu beziehen. Die Finanzverwaltung hat sich jüngst zu den steuerlichen Fragen geäußert, und zwar zur umsatzsteuerlichen Behandlung die Oberfinanzdirektion Frankfurt/M. in der Verfügung vom 18.2.2004 (Aktenzeichen S 7109 A – 2 – St I 1.10) und zur lohnsteuerlichen Behandlung die Oberfinanzdirektion Chemnitz in der Verfügung vom 4.2.2003 (Aktenzeichen S 7100 – 218/2 –St 23).

a) Sachgutscheine

Vom Unternehmer ausgegebene Wertgutscheine berechtigen den Arbeitnehmer zum Bezug einer nach Art und Menge genau bezeichneten Ware oder Dienstleistung.

Beispiel:

Sachverhalt: Ein Unternehmer vereinbart mit einer ortsansässigen Tankstelle, dass seine Arbeitnehmer gegen Vorlage von „Benzingutscheinen“, die der Unternehmer ausgestellt und an seine Arbeitnehmer ausgegeben hat, die darauf bezeichnete Ware in der angegebenen Menge erwerben können (z.B. „Gutschein über 30 Liter Superbenzin“). Die Tankstelle löst diese Gutscheine entsprechend ein und rechnet monatlich mit dem Unternehmer ab.

Lohnsteuerliche Konsequenzen: Für den Arbeitnehmer handelt es sich um einen der Lohnsteuer zu unterwerfenden Sachbezug. Allerdings fallen diese Gutscheine unter die **44-€-Freigrenze**, so dass eine Lohnbesteuerung nicht erfolgt, wenn die sich ergebenden Vorteile für den Arbeitnehmer insgesamt 44 € im Kalendermonat nicht übersteigen. Der Zufluss von Arbeitslohn ist im Zeitpunkt der Ausgabe des Gutscheins anzunehmen.

Umsatzsteuerliche Konsequenzen: Der Unternehmer kann hinsichtlich der Leistung der Tankstelle als Leistungsempfänger angesehen werden, so dass diesem unter den sonstigen Bedingungen der **Vorsteuerabzug** zusteht. Die unentgeltliche **Weiterlieferung an das Personal** wird einer entgeltlichen Lieferung gleichgestellt und unterliegt damit der Umsatzsteuer. Bemessungsgrundlage sind die beim Unternehmer angefallenen Kosten (= Eingangsrechnung der Tankstelle). Nicht der Umsatzsteuer unterliegende Aufmerksamkeiten liegen insoweit nicht vor.

b) Wertgutscheine

Vom Unternehmer ausgegebene Wertgutscheine berechtigen den Arbeitnehmer zum Bezug einer Ware oder Dienstleistung, der durch einen auf dem Gutschein angegebenen anzurechnenden Betrag oder Höchstbetrag begrenzt wird.

Beispiel:

Sachverhalt: Ein Unternehmer vereinbart mit einer ortsansässigen Tankstelle, dass seine Arbeitnehmer gegen Vorlage von „Benzingutscheinen“ in Höhe von 44 €, die der Unternehmer ausgestellt und an seine Arbeitnehmer ausgegeben hat, zu dem entsprechenden Wert beliebige Kraftstoffe erwerben können. Die Tankstelle rechnet die eingelösten Gutscheine monatlich mit dem Unternehmer ab.

Lohnsteuerliche Konsequenzen: Diese Gutscheine werden Bargeld gleichgestellt, so dass die 44-€-Freigrenze nicht anzuwenden ist. Vielmehr liegt im Zeitpunkt der Ausgabe des Gutscheins ein Lohnzufluss vor, der der **Lohnsteuer** zu unterwerfen ist.

Umsatzsteuerliche Konsequenzen: Der Unternehmer hat aus der Abrechnung der Tankstelle **keinen Vorsteuerabzug**, da er nicht Empfänger der konkretisierten Leistung ist. Bei Hingabe der Gutscheine an das Personal ist vielmehr noch nicht abzusehen, welche konkrete Leistung die Tankstelle erbringen wird. Eine Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe an das Personal

entfällt, da die Hingabe von Bargeld hier in Form von Wertgutscheinen kein der Umsatzsteuer unterliegender Vorgang ist.

**Sonderbeilage für Unternehmer und Freiberufler :
Anforderungen an umsatzsteuerliche Rechnungen**

21 Erstmögliche Anwendung der neuen gesetzlichen Anforderungen

Mit dem Steueränderungsgesetz 2003 wurden die Anforderungen an umsatzsteuerliche Rechnungen mit Wirkung ab dem 1.1.2004 neu gefasst und erfuhren teilweise deutliche Änderungen. Nach einer Übergangsregelung der Finanzverwaltung sind diese Neuregelungen nun zwingend für Rechnungen anzuwenden, die **ab dem 1.7.2004** erstellt werden.

22 Überblick über die Pflichtangaben

Die **gesetzlichen Pflichtangaben** für umsatzsteuerliche Rechnungen sind in der folgenden Übersicht angegeben. In bestimmten Fällen sind darüber hinaus weitere Angaben erforderlich, welche unten dargestellt sind.

Erleichterungen können in Anspruch genommen werden für sogenannte **Kleinbetragsrechnungen**, was wegen der großen praktischen Bedeutung in der folgenden Übersicht mit erwähnt wird. Eine Kleinbetragsrechnung liegt dann vor, wenn der Gesamtbetrag (einschließlich Umsatzsteuer) 100 € nicht übersteigt.

Pflichtangabe	bei Rechnung	bei Kleinbetragsrechnung
1. Name und Anschrift des leistenden Unternehmers	ja	ja
2. Name und Anschrift des Leistungsempfängers	ja	nein
3. Steuernummer oder Umsatzsteuer- Identifikationsnummer des leistenden Unternehmers	ja	nein
4. Ausstellungsdatum	ja	ja
5. Rechnungsnummer	ja	nein
6. Menge und Art der gelieferten Gegenstände oder Umfang und Art der sonstigen Leistungen	ja	ja
7. Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung	ja	nein
8. Nach Steuersätzen und einzelnen Steuerbefreiungen aufgeschlüsseltes Entgelt und im Voraus vereinbarte Minderungen des Entgelts	ja	nein
9a. Steuersatz und Steuerbetrag oder einen Hinweis auf die Steuerbefreiung	ja	

9b. Entgelt und den darauf entfallenden Steuerbetrag in einer Summe sowie den anzuwendenden Steuersatz oder einen Hinweis auf die Steuerbefreiung		ja
10. Hinweis auf Aufbewahrungspflicht bei Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück an Nicht-Unternehmer oder an Unternehmer für den Privatbereich	ja	nein

23 Bedeutung der umsatzsteuerlichen Rechnung

Die Bedeutung einer ordnungsgemäßen Rechnung ist außerordentlich groß. Bei dem Empfänger der Leistung wird der **Vorsteuerabzug nur dann gewährt**, wenn eine ordnungsgemäße Rechnung im umsatzsteuerlichen Sinne vorliegt. Aus diesem Grunde sollten **Eingangsrechnungen auf deren Vollständigkeit und Richtigkeit hin überprüft werden**.

Beim **leistenden Unternehmer** selbst ergeben sich zunächst keine unmittelbaren steuerlichen Wirkungen. Jedoch ist dieser bußgeldbewehrt verpflichtet, bei Werklieferungen oder sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück und bei Umsätzen an andere Unternehmer für deren Unternehmen oder an juristische Personen (z.B. GmbH) dem Leistungsempfänger innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung der Leistung eine ordnungsgemäße Rechnung auszustellen. Stellt sich heraus, dass die Rechnung Mängel aufweist, so kann der Leistungsempfänger vom leistenden Unternehmer eine berichtigte Rechnung verlangen. Derartige Rechnungsberichtigungen können einen ganz erheblichen Verwaltungsaufwand nach sich ziehen. Soweit der leistende Unternehmer dieser Forderung nicht nachkommen will oder kann, besteht die Gefahr einer Schadensersatzpflicht.

24 Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Rechnung

a) Allgemeine Anforderungen

Eine Rechnung im umsatzsteuerlichen Sinne ist ein Dokument, mit welchem über eine Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird. Auf die Bezeichnung kommt es nicht an.

Die gesetzlichen Rechnungsanforderungen müssen sich nicht unbedingt alle aus einem Dokument ergeben, jedoch sind auf einem der zusammengehörenden Dokumente alle anderen (z.B. Lieferschein) zu bezeichnen, aus denen sich die übrigen Angaben ergeben. Alle Dokumente müssen vom Rechnungsaussteller erstellt werden.

Eine **Unterschrift** ist nicht erforderlich, wenn der Name des Auftragnehmers in anderer Form ersichtlich ist.

b) Rechnung in Form einer Gutschrift

Wahlweise kann über eine erbrachte Leistung auch im Wege einer Gutschrift abgerechnet werden. Von einer Gutschrift im umsatzsteuerlichen Sinne wird dann gesprochen, wenn die **„Rechnung“ vom Leistungsempfänger ausgestellt** wird. Voraussetzung für die **Wirksamkeit einer Gutschrift** ist, dass die Gutschrift dem leistenden Unternehmer übermittelt worden ist und dieser dem ihm zugeleiteten Dokument nicht widerspricht. Das Verfahren der Abrechnung per Gutschrift muss vorher vereinbart worden sein, wobei insoweit keine Formerfordernisse bestehen. Hinsicht-

lich des Rechts zum **Vorsteuerabzug** beim Leistungsempfänger entfaltet die Gutschrift die gleiche Wirkung wie eine durch den leistenden Unternehmer ausgestellte Rechnung.

Hinweis:

Der Empfänger einer Gutschrift sollte diese sehr sorgfältig prüfen, weil insoweit auch ein unrichtiger oder zu hoher Steuerausweis für ihn eine Steuerlast auslösen kann. Der Empfänger der Gutschrift kann deren Wirkung beseitigen, indem er dem übermittelten Dokument widerspricht.

c) Elektronisch übermittelte Rechnung

Rechnungen können auch auf elektronischem Weg übermittelt werden. Allerdings fordert das Gesetz, dass bei elektronisch übermittelten Rechnungen die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts gewährleistet ist, was auf zwei Wegen erfolgen kann:

- mit qualifizierter elektronischer Signatur oder mit qualifizierter elektronischer Signatur mit Anbieter-Akkreditierung nach dem Signaturgesetz oder
- in einem bestimmten Verfahren des elektronischen Datenaustausches (EDI) mit einer zusätzlichen zusammenfassenden Rechnung in Papierform oder in elektronischer Form mit mindestens einer qualifizierten elektronischen Signatur.

d) Per Telefax oder E-Mail übermittelte Rechnungen

Bei der Übermittlung von Rechnungen per Telefax ist nach Ansicht der Finanzverwaltung nur die Übertragung **von Standard-Telefax an Standard-Telefax zulässig**. Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist in diesem Fall, dass der Rechnungsaussteller einen Ausdruck in Papierform und der Rechnungsempfänger die eingehende Telefax-Rechnung in ausgedruckter Form aufbewahrt. Bei einem Ausdruck auf Thermopapier ist ggf. eine Kopie auf Normalpapier erforderlich, um die Lesbarkeit über den gesamten Aufbewahrungszeitraum sicherzustellen.

Bei anderen Telefax-Übermittlungsformen, wie beispielsweise dem Empfang auf einem Computer-Telefax oder einem Fax-Server, oder bei Übermittlung der Rechnung mittels **E-Mail** muss die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit der Daten mittels einer qualifizierten elektronischen Signatur nachgewiesen werden.

25 Einzelheiten zu den gesetzlichen Pflichtangaben

a) Name und Anschrift des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers

In Rechnungen sind der **Name und die Anschrift des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers** jeweils vollständig anzugeben. Ausreichend sind insoweit aber auch Angaben, welche eine eindeutige Identifikation erlauben. So reicht beispielsweise für den Leistungsempfänger die Angabe einer Postfachanschrift oder bei mehreren Zweigniederlassungen oder Betriebsstätten die Angabe der jeweiligen betrieblichen Anschrift. Im Falle einer umsatzsteuerlichen Organschaft können auch der Name und die Anschrift der Organgesellschaft angegeben werden, wenn unter diesem Namen die Leistung erbracht oder bezogen wurde.

Auch sind Ungenauigkeiten, wie beispielsweise **Schreibfehler**, grundsätzlich unschädlich, wenn ungeachtet dessen eine Identifizierung möglich ist und die Ungenauigkeiten nicht sinnentstellend sind.

b) Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des leistenden Unternehmers

Nach der neuen gesetzlichen Regelung muss in umsatzsteuerlichen Rechnungen alternativ die vom Finanzamt erteilte **Steuernummer** oder aber die vom Bundesamt für Finanzen erteilte **Umsatzsteuer-Identifikationsnummer** angegeben werden. Soweit eine Umsatzsteuer-

Identifikationsnummer nicht erteilt wurde, ist zwingend die Steuernummer anzugeben. In diesem Falle empfiehlt sich die Beantragung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, was formlos beim Bundesamt für Finanzen erfolgen kann und keine weiteren steuerlichen Folgen nach sich zieht.

Zu beachten sind folgende Sonderfälle:

- Wird die Steuernummer verwendet, so braucht diese nicht um zusätzliche Angaben, wie Name und Anschrift des Finanzamtes, Finanzamtsnummer oder Länderschlüssel ergänzt zu werden. Wurde dem Unternehmer für Zwecke der Umsatzsteuer eine gesonderte Steuernummer zugeteilt, so ist diese anzugeben.
- Wird vom Leistungsempfänger im Wege einer **Gutschrift** abgerechnet, so ist in der Gutschrift die Steuernummer oder die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des leistenden Unternehmers und nicht die des die Gutschrift erteilenden Unternehmers anzugeben.
- Wird über einen **vermittelten Umsatz** abgerechnet, wie z.B. oftmals bei Tankstellen oder Reisebüros, so ist die Nummer des leistenden Unternehmers, also z.B. der Mineralölgesellschaft oder des Reiseunternehmens anzugeben.
- Im Falle einer umsatzsteuerlichen **Organschaft** ist auch für Leistungen der Organgesellschaft die Nummer des Organträgers anzugeben.
- Die Angabe der Steuernummer oder der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ist auch dann erforderlich, wenn **ausschließlich über steuerfreie Umsätze** abgerechnet wird oder wenn beim leistenden Unternehmer als Kleinunternehmer keine Umsatzsteuer erhoben wird.
- Auch in Verträgen über **Dauerleistungen**, wie z.B. umsatzsteuerpflichtige Vermietungsleistungen, ist die Steuernummer oder die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer anzugeben. Dies ist allerdings nicht erforderlich bei Verträgen, die vor dem 1.1.2004 abgeschlossen wurden. Auf den Zahlungsbelegen muss die Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer nicht angegeben werden.

c) Rechnungsnummer

Jedenfalls ab dem 1.7.2004 ausgestellte umsatzsteuerliche Rechnungen müssen eine fortlaufende Nummer (**Rechnungsnummer**) enthalten. Bei der Erstellung der Rechnungsnummer können eine oder mehrere Zahlen- oder Buchstabenreihen und auch Kombinationen von Ziffern mit Buchstaben verwendet werden. Zulässig sind verschiedene **Rechnungsnummernkreise**, in denen eine Rechnung jeweils einmalig vergeben wird. Zu denken ist beispielsweise an separate Nummernkreise für einzelne Zeiträume, verschiedene Filialen, Betriebsstätten oder Bestandsobjekte. Es muss allerdings gewährleistet sein, dass die einzelne Rechnung leicht und eindeutig dem jeweiligen Nummernkreis zugeordnet werden kann und die Rechnungsnummer einmalig ist.

Bei Verträgen über **Dauerleistungen**, die vor dem 1.1.2004 abgeschlossen wurden, braucht keine Rechnungsnummer angegeben zu werden. Werden solche Verträge ab dem 1.1.2004 abgeschlossen, so muss der Vertrag eine einmalige Nummer enthalten (z.B. eine Wohnungs-, Objekt- oder Mieternummer). Der einzelne Zahlungsbeleg braucht dann allerdings keine gesonderte fortlaufende Rechnungsnummer zu erhalten.

d) Menge und Art der gelieferten Gegenstände oder Umfang und Art der sonstigen Leistungen

In jeder Rechnung müssen die Menge und handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände bzw. der Umfang und die Art der sonstigen Leistung angegeben sein. Abkürzungen, Buchstaben, Zahlen und Symbole können nur verwendet werden, wenn ihre Bedeutung in der Rech-

nung oder in anderen Unterlagen, die sowohl beim Aussteller als auch beim Empfänger der Rechnung vorhanden sein müssen, eindeutig festgelegt ist.

e) Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung

Soweit mit einer Rechnung über eine bereits erbrachte Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird, ist zwingend der Leistungszeitpunkt anzugeben. Möglich ist insoweit der Verweis auf einen Lieferschein, was allerdings erfordert, dass in die Rechnung ein eindeutiger und leicht nachvollziehbarer Verweis aufgenommen wird (z.B. Lieferscheindatum und -nummer).

Bei der Angabe des Zeitpunktes der Leistung reicht die Angabe des **Kalendermonats** aus, in dem die Leistung ausgeführt worden ist.

f) Nach Steuersätzen und einzelnen Steuerbefreiungen aufgeschlüsseltes Entgelt und im Voraus vereinbarte Minderungen des Entgelts

Mit dem in der Rechnung anzugebenden Entgelt gemeint ist der (Netto-)Betrag ohne Umsatzsteuer, der ggf. nach verschiedenen Umsatzsteuersätzen und Umsatzsteuerbefreiungen aufgeschlüsselt sein muss.

Anzugeben ist jede im Voraus vereinbarte Minderung des Entgelts, sofern sie nicht bereits im Entgelt berücksichtigt ist. Wird beispielsweise ein **Zahlungsskonto** vereinbart, so müsste hierauf in der Rechnung hingewiesen werden mit einer Formulierung, die wie folgt lauten könnte: „2 % Skonto bei Zahlung bis ...“. Nicht erforderlich ist der Ausweis des Skontobetrages und der entsprechenden Umsatzsteuer in Euro.

Die Vermerkplicht von vereinbarten Entgeltminderungen gilt auch bei anderen Vereinbarungen, wie **Jahresboni, Jahresrabatten, Rückvergütungen oder Ähnlichem** jedenfalls soweit diese im Voraus vereinbart worden sind. Auch dann müssen die vereinbarten Entgeltminderungen in der Rechnung benannt werden. Soweit die Entgeltminderungen in der Rechnung selbst nicht offen gelegt werden können oder sollen, kann alternativ in der Rechnung auch auf die mit dem Kunden getroffene Vereinbarung verwiesen werden. Eine solche Formulierung könnte wie folgt lauten: „Es ergeben sich Entgeltminderungen auf Grund von Rabatt- oder Bonusvereinbarungen“, „Entgeltminderungen ergeben sich aus unseren aktuellen Rahmen- und Konditionsvereinbarungen“ oder „Es bestehen Rabatt- oder Bonusvereinbarungen“. Nach den gesetzlichen Anforderungen muss ein solcher Verweis eindeutig und leicht nachvollziehbar sein. Dies soll dann gegeben sein, wenn die Dokumente über die Entgeltminderungsvereinbarung in Schriftform vorhanden sind und auf Nachfrage ohne Zeitverzögerung bezogen auf die jeweilige Rechnung vorgelegt werden können. Des Weiteren wird durch einen solchen „Querverweis“ diese Vereinbarung zu einem Bestandteil der umsatzsteuerlichen Rechnung. Das bedeutet, dass diese **Vereinbarung grundsätzlich über einen Zeitraum von zehn Jahren aufbewahrt** werden und auf Verlangen der Finanzverwaltung zugänglich gemacht werden muss.

Die Berichtigung des Steuerbetrages ist durch den leistenden Unternehmer für den Zeitpunkt vorzunehmen, in dem sich die Minderung der Bemessungsgrundlage durch Inanspruchnahme des Skonto oder die Gewährung des Bonus oder des Rabattes verwirklicht. In diesem Zeitpunkt ist dann auch der Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger zu berichtigen. Eine Abrechnung oder ein anderer Beleg austausch ist bei der Inanspruchnahme des Skonto oder der Gewährung des Rabatts oder des Bonus aus umsatzsteuerlicher Sicht nicht erforderlich.

g) Steuersatz und Steuerbetrag oder Hinweis auf die Steuerbefreiung

Der anzuwendende Steuersatz bestimmt sich nach der Art der Lieferung oder sonstigen Leistung. Grundsätzlich ist in jeder Rechnung der auf den Nettobetrag entfallende Umsatzsteuerbetrag anzugeben.

Wird über eine steuerfreie Leistung abgerechnet, so muss die Rechnung einen **Hinweis auf die Steuerbefreiung** enthalten. Die Finanzverwaltung akzeptiert insoweit auch die Angabe in umgangssprachlicher Form, wie z.B. „Ausfuhr“, „innergemeinschaftliche Lieferung“ oder „steuerfreie Vermietung“. Bei vor dem 1.1.2004 abgeschlossenen Verträgen über **Dauerleistungen** ist ein Hinweis auf eine anzuwendende Steuerbefreiung entbehrlich.

h) Hinweis auf Aufbewahrungspflichten

Werden vom Unternehmer steuerpflichtige Werklieferungen oder sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück an eine Privatperson oder an einen Unternehmer für dessen Privatbereich ausgeführt, so besteht für den Leistungsempfänger eine besondere Aufbewahrungspflicht. Auf diese Aufbewahrungspflicht muss der Unternehmer in der Rechnung ausdrücklich hinweisen.

26 Berichtigung von Rechnungen

Enthält eine umsatzsteuerliche Rechnung nicht alle geforderten Angaben, so ist eine **Berichtigung** möglich. Dies kann in einem zusätzlichen Dokument erfolgen, das aber eindeutig mit der ursprünglichen Rechnung verknüpft werden muss, z.B. durch Verwendung der ursprünglichen Rechnungsnummer. Wichtig ist, dass eine Rechnungsberichtigung nur durch den Rechnungsaussteller erfolgen kann.

27 Angabepflichten in Sonderfällen

Daneben existieren noch Sonderfälle, bei denen die allgemeinen Rechnungsangaben um weitere zu ergänzen sind. Insbesondere sind zu nennen:

- **Innergemeinschaftliche Lieferung:** Angabe der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Unternehmers und die des Leistungsempfängers;
- **Innergemeinschaftliche Lieferung neuer Fahrzeuge:** bestimmte Leistungsmerkmale des Fahrzeugs;
- **Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers:** Schuldet ausnahmsweise der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer, so muss die Rechnung einen Hinweis enthalten, wie z.B. „Es besteht Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“.
- **Besteuerung von Reiseleistungen:** Bei der besonderen Form der Besteuerung von Reiseleistungen muss in der Rechnung hierauf hingewiesen werden;
- **Differenzbesteuerung:** Bei der besonderen Form der Besteuerung, die insbesondere bei dem Handel mit Gebrauchsgütern vorkommt, muss in der Rechnung hierauf hingewiesen werden.

28 Aufbewahrungspflichten

Nach den gesetzlichen Vorschriften hat der **Unternehmer** aufzubewahren:

- ein Doppel der Rechnung, die er selbst ausgestellt hat und
- alle Rechnungen, die er erhalten hat.

Die **Aufbewahrungsfrist** für umsatzsteuerliche Rechnungen beträgt zehn Jahre und beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Rechnung ausgestellt wird. Zu beachten ist, dass die Aufbewahrungsfrist nicht abläuft, soweit und solange die Unterlagen für Steuern von Bedeutung sind, für die die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist. Die Rechnung muss über den gesamten Aufbewahrungszeitraum lesbar sein.

Bei elektronisch übermittelten Rechnungen muss der Unternehmer neben der Rechnung auch die Nachweise über die Echtheit und die Unversehrtheit der Daten aufbewahren (z.B. qualifizierte elektronische Signatur). Die Rechnungen können unter bestimmten Voraussetzungen als Wiedergabe auf einem Bildträger (z.B. Mikrofilm) oder einem Datenträger (z.B. CD-Rom, Magnetband) aufbewahrt werden. Die Originalrechnung kann dann vernichtet werden. Das angewandte Aufbewahrungsverfahren muss allerdings den strengen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung sowie besonderen Anforderungen der Finanzverwaltung genügen, was sorgfältig zu prüfen wäre.

Wird von einem Unternehmer eine steuerpflichtige Werklieferung oder sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem **Grundstück** an eine Privatperson oder an einen Unternehmer für dessen Privatbereich erbracht, so ist der Leistungsempfänger verpflichtet, die Rechnung, einen Zahlungsbeleg oder eine andere beweiskräftige Unterlage grundsätzlich zwei Jahre ab dem Ende des Ausstellungsjahres aufzubewahren. Auf diese Aufbewahrungspflicht muss der leistende Unternehmer in der Rechnung hinweisen.

29 Vorsteuerabzug

Die Finanzverwaltung stellt ausdrücklich klar, dass Voraussetzung für den Vorsteuerabzug das Vorliegen einer richtigen und vollständigen Rechnung ist und der **Leistungsempfänger die eingehende Rechnung auf Richtigkeit und Vollständigkeit zu prüfen** hat. Dabei soll der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu wahren sein. So wird beispielsweise anerkannt, dass der Rechnungsempfänger die Richtigkeit der Rechnungsnummer und der Steuernummer oder der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer regelmäßig nicht prüfen kann. Jedoch sollen z.B. Rechenfehler oder unrichtige Angaben des Entgelts, des Steuersatzes oder des Steuerbetrages zu einer Versagung des Vorsteuerabzugs führen.

Möglich ist der Vorsteuerabzug erst in dem Voranmeldungszeitraum, in dem die Rechnung dem Leistungsempfänger vorliegt. Diese bislang strittige Frage wurde gesetzlich geregelt, zwischenzeitlich aber auch für die Vergangenheit in diesem Sinne gerichtlich entschieden.

Für Personengesellschaften und ihre Gesellschafter

30 Beginn und Ende der Gewerbesteuerpflicht einer gewerblich geprägten Personengesellschaft

Der Gewerbesteuer unterliegen gewerbliche Einkünfte. Ausnahmsweise gilt dies aber auch für Einkünfte aus einer rein vermögensverwaltenden Personengesellschaft (z.B. die Vermietung und Verpachtung von Immobilien oder die Anlage von Kapitalvermögen), wenn diese Personengesellschaft als „gewerblich geprägt“ gilt. Diese Voraussetzungen sind regelmäßig bei der in typischer Weise ausgestalteten GmbH & Co. KG gegeben.

Der Bundesfinanzhof hat in dem Urteil vom 20.11.2003 (Aktenzeichen IV R 5/02) klargestellt, dass die im Einkommensteuergesetz verankerte Annahme, dass eine solche Personengesellschaft gewerbliche Einkünfte erzielt, zur Folge hat, dass insoweit auch die Einkünfte aus der eigentlich vermögensverwaltenden Tätigkeit der Gewerbesteuer unterliegen. Die Gewerbesteuerpflicht beginnt mit der Aufnahme der vermögensverwaltenden Tätigkeit. Auch brauchen die weiteren Voraussetzungen, die an einen Gewerbebetrieb gestellt werden (z.B. Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr), nicht erfüllt zu sein. So führt auch die Nutzungsüberlassung an einen Gesellschafter zur Gewerbesteuerpflicht.

Hinweis:

Anzumerken ist, dass die Einstufung als „gewerblich geprägte“ Gesellschaft durch Gestaltungen vermieden werden kann, wenn beispielsweise eine natürliche Person als geschäftsführender Kommanditist eingesetzt wird. Dies wäre für den Einzelfall sorgfältig mit allen Konsequenzen zu prüfen. Des Weiteren ist die effektive Mehrbelastung durch die Gewerbesteuerpflicht nach Einführung der Steuerermäßigung für gewerbliche Einkünfte bei der Einkommensteuer regelmäßig nicht sehr hoch.

31 Darlehensforderung gegenüber Schwestergesellschaft

Der Bundesfinanzhof hatte mit Urteil vom 6.3.2003 (Aktenzeichen IV R 21/01) über die Frage des betrieblichen Charakters einer Darlehensforderung zwischen Schwestergesellschaften zu entscheiden. Und zwar hatte im Urteilsfall eine Kommanditgesellschaft, deren Unternehmenszweck der Großhandel mit Baustoffen, Sand und Kies für den Hoch-, Tief- und Straßenbau war, an eine teilweise beteiligungsidentische GmbH, die den Erwerb und die Veräußerung von Immobilien zum Gegenstand hatte, ein Darlehen gegeben. Dieses Darlehen war nicht besichert, wurde aber mit 10 % verzinst. Eine Tilgungsvereinbarung war getroffen. Zur Vermeidung einer Überschuldung der GmbH verzichtete die Kommanditgesellschaft auf die Rückzahlung dieses Darlehens durch die GmbH so lange, bis deren Verhältnisse eine Rückzahlung erlauben würden. Auf die Gesamtdarlehensforderung nahm die Kommanditgesellschaft daraufhin eine steuermindernde Wertberichtigung in Höhe von 75 % des Nennwertes vor.

Während das Finanzamt die **steuermindernde Wertberichtigung** mit der Argumentation ablehnte, dass das Darlehen nicht betrieblich veranlasst sei, entschied der Bundesfinanzhof zu Gunsten der Kommanditgesellschaft. Er erkannte an, dass das Darlehen zur Finanzierung der unternehmerischen Tätigkeit der GmbH diene und eben nicht den wirtschaftlichen Interessen der Gesellschafter der Kommanditgesellschaft. Allerdings war im Streitfall zu beachten, dass zwischen beiden Gesellschaften nur eine teilweise Beteiligungsidentität bestand. Auch aus dem **Fehlen von hinreichenden Sicherheiten** könne nach Ansicht des Bundesfinanzhofes nicht geschlossen werden, dass die Verträge dem Fremdvergleich nicht standhalten.

Hinweis:

Darlehen zwischen ganz oder teilweise beteiligungsidentischen Gesellschaften und auch Darlehen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter und umgekehrt werden steuerlich nur dann anerkannt, wenn die getroffenen Vereinbarungen einem **Fremdvergleich** standhalten. Insbesondere sollte eine **schriftliche Darlehensvereinbarung** vorliegen und eine Verzinsungsregelung getroffen werden, welche auch durchgeführt wird. Auch ist eine Tilgungsvereinbarung aufzunehmen. Wird die steuerliche Anerkennung des Darlehens abgelehnt, so stellt das Darlehen bei Personengesellschaften Privatvermögen dar, die Darlehensmittel gelten also steuerlich als entnommen und insbesondere kann mit steuerlicher Wirkung keine Wertberichtigung auf das Darlehen vorgenommen werden.

Eine **Sicherheitsabrede** ist dagegen regelmäßig dann nach der Rechtsprechung erforderlich, wenn auch ein fremder Gläubiger unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen eine Sicherheit gefordert hätte. Dies kann dann verneint werden, wenn der fremde Gläubiger aus tatsächlichen Gründen die Möglichkeit hat, auf den Darlehensschuldner Einfluss zu nehmen und für die Darlehensrückzahlung Sorge zu tragen.

Für Arbeitnehmer

32 Erweiterte Möglichkeit des Abzugs von Vorsorgeaufwendungen, wenn nur ein Ehegatte Zukunftssicherungsleistungen erhält

Vorsorgeaufwendungen wie der Arbeitnehmeranteil der Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung oder Beiträge zu Lebensversicherungen können bislang bis zu bestimmten Höchstbeträgen steuerlich mindernd berücksichtigt werden. Der Höchstbetrag wird aber bei Arbeitnehmern, für die Zukunftssicherungsleistungen erbracht werden (wie z.B. in Form der Arbeitgeberanteile zur gesetzlichen Rentenversicherung oder auch beispielsweise bei Beamten, die eine Rentenanwartschaft erwerben) um 16 % des Arbeitslohns gekürzt, so dass der Arbeitnehmer nur noch entsprechend geringere eigene Vorsorgeaufwendungen geltend machen kann. Bei höheren Einkünften entfällt diese Möglichkeit gänzlich.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist bei zusammenveranlagten Ehegatten die Kürzung des Vorwegabzugs auch dann vom zusammengerechneten vollen Arbeitslohn beider Ehegatten vorzunehmen, wenn nur für einen Ehegatten die Voraussetzungen für die Kürzung des Vorwegabzugs vorliegen und beim anderen Ehegatten diese Voraussetzungen nicht erfüllt sind. Bedeutsam ist dies z.B., wenn ein GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer (nicht sozialversicherungspflichtig) zusammen mit der sozialversicherungspflichtigen Ehegattin veranlagt wird.

Zu dieser Problematik hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 3.12.2003 (Aktenzeichen XI R 11/03) abweichend von der Verwaltungsauffassung entschieden, dass bei der Kürzung der Höchstbeträge nur der Anteil des Ehegatten einzubeziehen ist, der sozialversicherungspflichtig ist oder bei dem z.B. als Beamter eine Kürzung in Frage kommt.

33 Anerkennung eines Ehegatten-Unterarbeitsverhältnisses

Das Finanzgericht Nürnberg hat in seinem rechtskräftigen Urteil vom 15.8.2003 (Aktenzeichen VI 284/1999) einen für die Beratungspraxis sehr interessanten Fall entschieden, in dem einerseits bestehendes Gestaltungspotential deutlich wird, andererseits aber auch die Gestaltungsgrenzen aufgezeigt werden. Und zwar hatte ein Arbeitnehmer in einer Geschäftsführerstellung mit seiner Ehegattin einen Anstellungsvertrag geschlossen und die Lohnaufwendungen als Werbungskosten geltend gemacht. In dem Arbeitsvertrag waren als Tätigkeiten u.a. das Auswerten von Zeitschriften hinsichtlich Fachartikeln, die Niederschrift dienstlicher Gedanken, die Erledigung von Schreibarbeiten und die Begleitung auf Dienstreisen angegeben.

Das Finanzgericht hat den Werbungskostenabzug der Lohnaufwendungen abgelehnt. In der Urteilsbegründung wurde allerdings zunächst auch unter Hinweis auf Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes betont, dass Ehegattenarbeitsverhältnisse grundsätzlich anzuerkennen sind, soweit diese betrieblich bzw. beruflich veranlasst sind. Beweisanzeichen für eine betriebliche Veranlassung ist ein ernstlicher, im Voraus geschlossener Vertrag und seine vertragsgemäße Durchführung. Sowohl Inhalt des Vertrags als auch seine Durchführung müssen dem unter Fremden Üblichen entsprechen. Im Urteilsfall wurde der Werbungskostenabzug aber abgelehnt, weil der Arbeitsvertrag hinsichtlich der vereinbarten Arbeitsbedingungen (Arbeitszeit und Arbeitsentgelt) einem Fremdvergleich nicht standhielt und darüber hinaus offensichtlich auch nicht durchgeführt worden ist.

Hinweis:

Dieses Urteil bestätigt also, dass auch in einem solchen Rahmen Gestaltungen möglich sind. Nur werden in diesen Fällen an die Fremdüblichkeit der Vereinbarungen und deren tatsächliche Durchführung sehr hohe Anforderungen gestellt.

34 Privater Computer als Arbeitsmittel

Bislang wurde – insbesondere von der Finanzverwaltung – die Auffassung vertreten, dass ein Werbungskostenabzug bei zum Privatvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern, die sowohl privat als auch beruflich genutzt werden, nur in Ausnahmefällen möglich sei (Aufteilungsverbot).

Der Bundesfinanzhof ist mit Urteil vom 19.2.2004 (Aktenzeichen VI R 135/01) hinsichtlich gemischt genutzter häuslicher Computer von dem allgemeinen Aufteilungsverbot abgewichen. Der Bundesfinanzhof hält es auch aus Vereinfachungsgründen für vertretbar, typisierend und pauschalierend von einer jeweils hälftigen beruflichen und privaten Nutzung des PC auszugehen. Eine höhere berufliche Nutzung ist dagegen vom Steuerpflichtigen, eine höhere private Nutzung vom Finanzamt darzulegen und zu beweisen.

Hinweis:

Die Kosten des Computers, also Abschreibungen (Anschaffungskosten verteilt auf die Nutzungsdauer von regelmäßig drei Jahren), laufende Instandhaltungen, Software und Verbrauchsmaterialien wie Disketten oder CD-Rohlinge können nach der Entscheidung des Bundesfinanzhofs **bei einer nicht nur unwesentlichen beruflichen Nutzung** des privaten Computers ohne weiteren Nachweis zur Hälfte als Werbungskosten bei den Einkünften des Arbeitnehmers geltend gemacht werden. Beträgt die private, nichtberufliche Nutzung nachweislich **nicht mehr als etwa 10 %**, ist nach der Entscheidung der gesamte Aufwand abziehbar (keine Aufteilung erforderlich).

35 Gesetzesänderung: Abzugsfähigkeit von Kosten der Berufsausbildung und für ein Erststudium

Der Bundesfinanzhof hatte in mehreren aktuellen Entscheidungen Ausbildungskosten, die bislang als Kosten der privaten Lebensführung beurteilt worden sind (beschränkter Sonderausgabenabzug), zum Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzug zugelassen. Entschieden wurde dies für Umschulungsmaßnahmen, für ein berufsbegleitendes erstmaliges Hochschulstudium und auch für eine erstmalige Berufsausbildung. Auf diese für den Steuerpflichtigen sehr günstige Rechtsprechung hat der Gesetzgeber nun mit Wirkung **bereits ab 2004** reagiert.

Aufwendungen für die **erstmalige Berufsausbildung** und für ein **Erststudium**, die nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfinden, werden als Lebensführungskosten vom Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzug ausgeschlossen. Für diese Aufwendungen kann nur noch eine (beschränkte) Berücksichtigung als Sonderausgaben in Betracht kommen.

Ausbildungskosten, die Gegenstand eines Dienstverhältnisses sind, werden von der Zuordnung zu Lebensführungskosten ausgenommen. Dabei handelt es sich um Aufwendungen, die Arbeitnehmern im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses entstehen. Sie werden entsprechend einer langjährigen älteren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zutreffend weiterhin als Werbungskosten behandelt. Diese Kosten dienen unmittelbar dazu, Einnahmen in einem bestehenden Dienstverhältnis zu erzielen und können daher als Werbungskosten mit den Einnahmen verrechnet werden.

Der **Sonderausgabenabzug** von Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung (soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind) ist sachlich erweitert und auf einen Höchstbetrag von **4 000 € pro Kalenderjahr** angehoben worden.

Diese gesetzliche Neuregelung tritt mit Wirkung ab dem 1.1.2004 in Kraft. Da es auf den Zeitpunkt des Abflusses der Aufwendungen ankommt, fallen damit nicht nur Ausbildungen, die ab dem 1.1.2004 begonnen werden, unter die einschränkenden Abzugsvorschriften.

36 Doppelte Haushaltsführung bei Arbeitnehmern ohne eigenen Hausstand

Eine doppelte Haushaltsführung und die damit einhergehenden nicht unerheblichen steuerlichen Abzugspotenziale sind nur dann gegeben, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes, an dem er einen eigenen Hausstand unterhält, beschäftigt ist und auch am Beschäftigungsort wohnt. Arbeitnehmer ohne eigenen Hausstand außerhalb des Beschäftigungsortes erfüllen danach die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung nicht.

Bislang konnten auf Grund einer Billigkeitsregelung der Finanzverwaltung in diesen Fällen zumindest für einen Übergangszeitraum bestimmte Kosten steuerlich geltend gemacht werden. Mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 30.6.2004 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2352 – 49/04) hat die Finanzverwaltung diese Billigkeitsregelung nun ab dem 1.1.2004 aufgehoben.

Hinweis:

Allerdings können auch in diesen Fällen Kosten für Heimfahrten vom auswärtigen Beschäftigungsort zum Heimatwohnort steuerlich geltend gemacht werden. Für Arbeitnehmer ohne eigenen Hausstand mit Einsatzwechseltätigkeit, die am auswärtigen Tätigkeitsort übernachten, hat die Finanzverwaltung eine Sonderregelung getroffen.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

37 Zinsenstripping mit Investmentfondsanlagen

Mit In-Kraft-Treten des Investmentsteuergesetzes zum 1.1.2004 ist die sog. **Zwischengewinnbesteuerung** bei Investmentfonds entfallen. Hierunter verstand man eine Besteuerung der wirtschaftlich aufgelaufenen Investmentfondserträge, die der Anleger bei Veräußerung von Anteilscheinen im Veräußerungspreis realisieren konnte. Der Gesetzgeber hat sich zur Aufgabe dieser Steuererfassung aus Vereinfachungsgründen entschieden.

Dies legt die Überlegung nahe, durch entsprechende Wahl des Kauf- bzw. Verkaufszeitpunktes steuerliche Vorteile zu erzielen. Erwirbt z.B. ein Anteilseigner im Privatvermögen kurz nach dem Ausschüttungstermin des Jahres 01 Investmentfondsanteile und veräußert diese kurz vor dem Ausschüttungstermin im Jahr 03, so fällt als steuerpflichtiger Ertrag nur die Ausschüttung in 02 an. Der wirtschaftliche Erfolg umfasst aber auch die Ausschüttung in 03, da dieser Betrag mit dem Veräußerungserlös realisiert wird. Im Ergebnis bleibt bei konstanter Ertragsentwicklung also die Hälfte des wirtschaftlichen Erfolges steuerfrei; es stellt sich also eine vergleichsweise **hohe Nachsteuerrendite** ein. Praktiziert werden kann dieser wirtschaftliche Verkauf der aufgelaufenen Erträge („**Zinsenstripping**“) allerdings nur dann, wenn die Anteile bereits länger als ein Jahr gehalten werden und mithin ein Veräußerungsgewinn nicht der Besteuerung unterliegt.

Hinweis:

Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass bei einem Wiedereinstieg in die gleiche Anlageform kurz nach dem Ausschüttungstichtag die Finanzverwaltung einwenden könnte, die beiden Geschäfte seien als Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten einzustufen. Gelegentlich wird daher empfohlen, in einen Fonds anderer Art nach der Ausschüttung einzusteigen. In diesem Falle liegen dem Aus- und Einstieg in Kapitalanlagen rein objektiv betrachtet unterschiedliche wirtschaftliche Erwägungen zu Grunde, was die Annahme eines Umgehungsgeschäfts eher als unwahrscheinlich erscheinen lässt. Zu beachten ist allerdings, dass die steuerlichen Vorteile sich durch anfallende Ausgabeaufschläge relativieren können. Auch ist nur schwer absehbar, ob diese für den Anleger

steuerlich günstige Situation auf Dauer bestehen bleiben wird, da dem Staat erhebliche Steuerausfälle drohen.

Andererseits ist ein Kauf vergleichsweise kurz vor dem Ausschüttungstermin steuerlich regelmäßig nachteilig. In diesem Fall fällt für den Anleger die gesamte Ausschüttung als steuerpflichtiger Ertrag an, obwohl der Anleger wirtschaftlich noch gar nicht von diesem Ertrag partizipiert hat. Insofern ist beim Kauf von Investmentfondsanteilen auch auf den Ausschüttungszeitpunkt zu achten.

38 Verfassungswidrigkeit der „Spekulationssteuer“ bei Wertpapieren

a) Urteil des Bundesverfassungsgerichts

Im Mandanten-Rundschreiben 3/2004 hatten wir mitgeteilt, dass das Bundesverfassungsgericht die sog. Spekulationssteuer für Wertpapiere, d.h. die Einkommensteuer aus privaten Veräußerungsgeschäften mit Wertpapieren, für die Jahre 1997 und 1998 für verfassungswidrig erklärt hat.

Derzeit ist noch offen, wie die Beurteilung für die Zeiträume davor und danach ausfällt, was für den Steuerpflichtigen sehr wichtig sein kann. Für jeden Einzelfall sind steuerliche Konsequenzen zu prüfen, insbesondere ob gegen Veranlagungen Einspruch eingelegt werden sollte. Auch sind strafrechtliche Konsequenzen von Interesse in den Fällen, in denen Spekulationseinkünfte bislang nicht erklärt worden sind. Dieser Aspekt wird im Folgenden auch angesprochen, kann allerdings wegen der Komplexität der Materie letztendlich nur für den Einzelfall abschließend geprüft werden.

Für die Veranlagungszeiträume ab 1999 hat das Bundesverfassungsgericht in seinem einschlägigen Urteil vom 9.3.2004 keine Aussage getroffen. Mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 19.3.2004 (Aktenzeichen IV D 2 – S 0338 – 11/04) zog die Finanzverwaltung hieraus noch den Schluss, dass insoweit keine Verfassungswidrigkeit der Rechtsnorm bestehe. Bestehende Vorläufigkeitsvermerke sollten danach aufgehoben werden. Nunmehr wurde mit Schreiben vom 19.7.2004 (Aktenzeichen IV D 2 – S 0338 – 73/04) aber bekannt gegeben, dass Einkommensteuerfestsetzungen insoweit nicht mehr vorläufig durchzuführen sind, Einspruchsverfahren in dieser Sache jedoch grundsätzlich ruhen können, bis eine höchstrichterliche Entscheidung zu diesen Zeiträumen vorliegt. Aussetzungen der Vollziehung lehnt die Verwaltung ab.

Dringend empfiehlt sich, Veranlagungen weiterhin offen zu halten. Gegen den Steuerbescheid, mit dem der vorläufige Bescheid für endgültig erklärt wird, wäre Einspruch einzulegen und es sollte ein Ruhen des Einspruchsverfahrens beantragt werden. Betreffend den Veranlagungszeitraum 1999 sind derzeit einschlägige Verfahren beim Bundesfinanzhof anhängig.

39 Jahresbescheinigungen über Kapitalerträge

a) Erhöhte Transparenz bei Kapitaleinkünften

Durch das Steueränderungsgesetz 2003 werden die Kreditinstitute verpflichtet, Jahresbescheinigungen über Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne aus Finanzanlagen zu erstellen und ihren Kunden zu übermitteln. Der Gesetzesbegründung zufolge handelt es sich hierbei um eine „Hilfestellung“ für den Steuerpflichtigen zur Ausfüllung seiner Einkommensteuererklärung. Wie sich aus dem Zusammenspiel mit dem ebenfalls neu geschaffenen § 93b der Abgabenordnung ergibt, ist hiermit aber ein System eingeführt worden, das es dem Finanzamt erlaubt, herauszufinden, wo jemand im Inland seine Konten führt und welche Erträge und Veräußerungsgewinne insoweit angefallen sind. Nach § 93b Abgabenordnung haben die Finanzämter nämlich demnächst die Möglichkeit, im Online-Wege bei den Kreditinstituten flächendeckend innerhalb der Bundesrepublik nachzuforschen, wo eine bestimmte Person Konten und Depots unterhält.

Auf dieser Grundlage haben es die Finanzbehörden zukünftig also in der Hand, die dem Steuerpflichtigen erstellten Bescheinigungen anzufordern, womit sich die Behörde dann ein vollständiges

Bild machen kann. Zwar ist der Steuerpflichtige, soweit er nicht buchführungspflichtig ist, zur Aufbewahrung der erteilten Bescheinigungen nicht verpflichtet, jedoch bewahrt die Bank schon aus allgemeinen abgabenrechtlichen Gründen ein Doppel der erteilten Bescheinigungen auf. Auf diese kann das Finanzamt ebenfalls zurückgreifen.

b) Inhalt der Bescheinigung

Die neue Vorschrift gilt für **Kapitalerträge, die nach dem 31.12.2003 zufließen** sowie für Veräußerungsgeschäfte, die nach diesem Termin rechtswirksam abgeschlossen werden. Die Bescheinigung ist dem Gläubiger der Kapitalerträge bzw. dem Hinterleger der Wertpapiere zu erteilen. Dies ist im Normalfall derjenige, der als Konto- oder Depotinhaber festgehalten worden ist. Ist eine Personenmehrheit Konto- oder Depotinhaber (z.B. Gesellschaft bürgerlichen Rechts, Erbengemeinschaft etc.), ist die Bescheinigung auf die Gemeinschaft als solche auszustellen.

Das Bundesministerium der Finanzen hat nun mit Schreiben vom 31.8.2004 (Aktenzeichen IV C – S 2401 – 19/04, IV C 3 – S 2256 – 206/04) zum **Inhalt der Bescheinigungen** Stellung genommen. Der Inhalt der Bescheinigungen folgt grundsätzlich den Regeln des materiellen Steuerrechts, kann dessen Erfordernissen aber nicht voll genügen, da zum Teil noch gesetzgeberische Vorgaben ausstehen, wie etwa zur Behandlung girosammelverwahrter Wertpapiere. Die Institute werden auch weiterhin nur Daten aus dem eigenen Bestand mitteilen können, so dass Veräußerungsgewinne im Fall etwa einer Depotübertragung nicht übermittelt werden. Für die Erstellung der Einkommensteuererklärung müssen die Steuerpflichtigen daher teilweise weiterhin auf eigene Aufzeichnungen zurückgreifen.

Für Hauseigentümer

40 Neues Schreiben des Bundesfinanzministeriums zur Abgrenzung des gewerblichen Grundstückshandels von der Vermögensverwaltung

Das Problem des „gewerblichen Grundstückshandels“ bleibt ein Dauerbrenner im Steuerrecht. Die aus 1990 stammenden Verwaltungsgrundsätze wurden nun unter Berücksichtigung der zwischenzeitlich ergangenen Rechtsprechung durch Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 26.3.2004 (Aktenzeichen IV A 6 – S 2240 – 46/04) umfassend überarbeitet.

Kernfrage ist, ob Grundstücksverkäufe Teil der privaten Vermögensverwaltung oder Teil eines Gewerbebetriebs „gewerblicher Grundstückshandel“ darstellen. Falls Letzteres der Fall ist, ist der mögliche Veräußerungsgewinn nicht nur einkommensteuer-, sondern auch gewerbesteuerpflichtig. Liegt hingegen noch private Vermögensverwaltung vor, ist der Gewinn aus der Veräußerung eines Grundstücks nur dann einkommensteuerpflichtig, wenn er innerhalb der Spekulationsfrist von zehn Jahren erzielt wird. Die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels ist daher in aller Regel nachteilig für den Steuerpflichtigen.

Der Bundesfinanzhof stellt für diese Abgrenzung in seiner Rechtsprechung seit langem auf die so genannte „**Drei-Objekt-Grenze**“ ab. Das heißt, werden innerhalb eines Zeitraumes von etwa fünf Jahren mehr als drei Grundstücke erworben und wieder veräußert, wird ein so genannter gewerblicher Grundstückshandel angenommen. Die Finanzverwaltung stellt ihre Auffassung zu einzelnen Punkten wie folgt dar:

- Die Veräußerung eines mindestens zehn Jahre lang vermieteten Grundstücks gehört grundsätzlich noch zur privaten Vermögensverwaltung. Bei geerbten oder geschenkten Grundstücken ist dabei die Vorbesitzzeit des Erblassers oder Schenkers anzurechnen. Der Veräußerungsgewinn ist dann vollständig steuerfrei. Aktive Tätigkeiten des Steuerpflichtigen, wie Parzellierung, Auf-

teilung und Baureifmachung sowie anschließende Veräußerung können jedoch einen gewerblichen Grundstückshandel begründen.

- Als Indiz für das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels wird die Überschreitung der „Drei-Objekt-Grenze“ angesehen. Dabei kommt es auf einen engen zeitlichen Zusammenhang zwischen der Errichtung, dem Erwerb oder der Modernisierung einerseits und der Veräußerung von Objekten andererseits an; ein solcher enger zeitlicher Zusammenhang liegt bei einem Zeitraum von etwa fünf Jahren vor. Bei branchenkundigen Steuerpflichtigen kann dieser Zeitraum auf zehn Jahre erweitert werden.
- In besonderer – äußerst umstrittener – Weise will die Finanzverwaltung unentgeltlich im Wege der vorweggenommenen Erbfolge übertragene Grundstücke bei der Prüfung der Drei-Objekt-Grenze einbeziehen. So soll beispielsweise der Schenker dann in den Bereich des gewerblichen Grundstückshandels fallen, wenn dieser selbst innerhalb der 5-Jahres-Frist lediglich drei Objekte fremdveräußert hat, nun aber der Beschenkte innerhalb dieser 5-Jahres-Frist das geschenkte Objekt veräußert. Insoweit will die Finanzverwaltung das Verhalten des Beschenkten unter bestimmten Umständen bei der Prüfung des gewerblichen Grundstückshandels des Schenkers mit einbeziehen.
- Objekt im Sinne der „Drei-Objekt-Grenze“ sind Grundstücke jeglicher Art. Dabei kommt es im Einklang mit der Rechtsprechung auf Größe, Wert oder Nutzungsart nicht an. So kann zum Beispiel auch ein gewerblich genutztes Objekt, ein Bürohaus oder ein Supermarkt als ein Objekt in diesem Sinne angesehen werden. Andererseits stellt jedoch auch ein im Teileigentum stehender und ohne Wohnung veräußerter Garagenabstellplatz ein selbständiges Objekt ebenso dar, wie jede einzelne zivilrechtlich geteilte Eigentumswohnung, die selbständig nutzbar und veräußerbar ist. Vor diesem Hintergrund sollte bei dem gleichzeitigen Verkauf von mehreren Eigentumswohnungen besondere Vorsicht angewandt werden.
- Lediglich das zu eigenen Wohnzwecken dienende Gebäude und Grundstück wird nicht berücksichtigt, es sei denn, das Grundstück wurde nur vorübergehend für eigene Wohnzwecke genutzt.

Im Wesentlichen ungeklärt war bisher die Frage, ab welcher Beteiligungshöhe die **Beteiligung an einer Grundstücksgesellschaft** als Objekt gezählt werden konnte, und ob eine solche Beteiligung als ein Objekt oder als so viele Objekte gezählt werden muss, wie die Grundstücksgesellschaft in ihrem Eigentum hatte. Die Finanzverwaltung vertritt hierzu folgende Auffassung:

- Zunächst ist auf der Ebene der Gesellschaft zu prüfen, ob diese selbst einen gewerblichen Grundstückshandel dadurch betreibt, dass sie mehr als drei Objekte veräußert. Liegt Gewerblichkeit vor, sind die Veräußerungen der Gesellschaft auch auf der Ebene der Gesellschafter mitzuzählen. Diese Verkäufe werden dem Beteiligten dann als eigene Objekte zugerechnet, wenn er mit mindestens 10 % an der Gesellschaft beteiligt ist oder der Verkehrswert seines Gesellschaftsanteils oder des Anteils an dem veräußerten Grundstück mehr als 250 000 € beträgt. Die Einführung der Mindestgrenze von 250 000 € ist neu und durch Rechtsprechung nicht belegt. Im Ergebnis kann insbesondere bei Beteiligungen an geschlossenen Immobilienfonds durch diese Grenze schnell ein gewerblicher Grundstückshandel entstehen, obwohl die Beteiligung mit 250 000 € an einem geschlossenen Fonds mit einem Eigenkapital von 50 Mio. € nur eine Beteiligungshöhe von 0,5 % gewährt. Einen maßgeblichen Einfluss auf eine solche Fondsgesellschaft hat ein Anleger nicht.
- Die gleiche Grenze von 10 % oder 250 000 € gilt bei Veräußerung eines Anteils an der Grundstücksgesellschaft. Handelt es sich um eine Gesellschaft mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von mehreren Objekten, zählt der Verkauf eines solchen Gesellschaftsanteils als so viele Objekte, wie die Gesellschaft Grundstücke in ihrem Vermögen hält.

Hinweis:

Veräußert also ein Steuerpflichtiger innerhalb von fünf Jahren nach Erwerb zwei Anteile an verschiedenen Fondsgesellschaften im Wert von je mehr als 250 000 € und haben beide Fondsgesellschaften je zwei Objekte in ihrem Vermögen, liegt sofort ein gewerblicher Grundstückshandel vor. In diesen Fällen sollte daher vor Erwerb solcher Beteiligungen steuerlicher Rat eingeholt werden.

Da die „Drei-Objekt-Grenze“ lediglich ein Indiz für die nur anhand äußerer Merkmale ermittelbare Veräußerungsabsicht des Steuerpflichtigen darstellt, kann auch bei **Verkauf von weniger als drei Objekten** bei Vorliegen weiterer Umstände ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegen. Dies ist insbesondere bei Verkauf vor Fertigstellung, Errichtung auf Rechnung und nach Wünschen des Erwerbers, kurzfristige Finanzierung, Einschaltung eines Maklers während der Bauzeit, Übernahme besonderer Gewährleistungspflichten etc. der Fall. Bei Veräußerung von so genannten Großobjekten (Bürogebäude, Hotels, Fabrik- und Lagergrundstücke etc.) sind ebenfalls die Umstände des Einzelfalls unabhängig von der „Drei-Objekt-Grenze“ zu prüfen.

Hinweis:

Sehr hilfreich für eine erste Prüfung des Vorliegens eines gewerblichen Grundstückshandels ist das dem Schreiben der Finanzverwaltung beigelegte **Prüfschema**. Insgesamt ist es der Finanzverwaltung aber nicht gelungen, klare Grundsätze festzulegen, da wiederum – entgegen der Rechtsprechung – Besonderheiten für Großobjekte gelten sollen. Abzulehnen ist auch die in keiner Weise von der Rechtsprechung gestützte Grenze von 250 000 € bei Beteiligungen an Personengesellschaften.

41 Rechtsprechung zur Anerkennung von Angehörigen-Mietverträgen

Die Vermietung an Angehörige ist für viele Hausbesitzer ein beliebtes Gestaltungsinstrument, das von der Finanzverwaltung jedoch argwöhnisch betrachtet wird. Die Finanzrechtsprechung hat daher häufig Gelegenheit, zur Anerkennung solcher Mietverträge Stellung zu nehmen. Nunmehr hat sich der Bundesfinanzhof in mehreren Urteilen vom Dezember 2003 zu besonderen Angehörigen-Mietverträgen geäußert.

a) Rückanmietung eines zuvor gegen Versorgungsleistung übertragenen Grundstücks

Durch Urteil vom 10.12.2003 (Aktenzeichen IX R 12/01) wurde entschieden, dass die Rückanmietung einer Wohnung durch die Eltern des Steuerpflichtigen nicht schon deshalb missbräuchlich ist, weil die Wohnung zuvor von den Eltern im Wege der vorweggenommenen Erbfolge gegen lebenslange Versorgungszusage übernommen wurde.

Das Gericht entschied, dass es nicht missbräuchlich ist, ein Grundstück unter gleichzeitiger Vereinbarung eines Mietvertrages mit dem vormaligen Eigentümer, auch wenn es sich dabei um einen Angehörigen handelt, zu übertragen. Eigentumsübertragung und anschließende Vermietung seien zivilrechtlich und wirtschaftlich getrennt voneinander zu beurteilen. Im vorliegenden Fall hielt der tatsächlich abgeschlossene Mietvertrag sowohl der Form nach als auch bezüglich der Höhe der Miete einem Fremdvergleich stand. Die gleichzeitige Vereinbarung von Versorgungsleistungen und Eintragung eines Dauerwohnrechtes zu Gunsten der Eltern war nach Ansicht des Bundesfinanzhofes wirtschaftlich sinnvoll und daher nicht zu beanstanden.

Hinweis:

Dieses Urteil belegt wieder einmal, dass es für die Anerkennung von Angehörigen-Mietverträgen entscheidend darauf ankommt, dass der Mietvertrag einem Fremdvergleich sowohl hinsichtlich der Vertragsklauseln als auch insbesondere hinsichtlich der Miethöhe standhält. Wenn daneben jedenfalls wirtschaftlich sinnvoll andere Vereinbarungen getroffen werden, ist dies nicht grundsätzlich schädlich.

b) Übertragung gegen Einräumung eines unentgeltlichen Wohnrechtes und späterer Verzicht auf das Wohnrecht

Im Falle des zweiten Urteils vom 17.12.2003 (Aktenzeichen IX R 60/98) übertrugen die Eltern ihrem Sohn und dessen Ehefrau ein Zwei-Familien-Haus und vereinbarten ebenfalls ein lebenslangliches unentgeltliches Wohnrecht sowie eine Pflegeverpflichtung zu Gunsten der Eltern. Ein Jahr später verzichteten die Eltern auf das unentgeltliche Wohnrecht und wandelten es in ein unbefristetes Mietverhältnis um; das im Grundbuch eingetragene Wohnrecht wurde erst zwei Jahre später gelöscht. Der Sohn führte erhebliche Modernisierungsmaßnahmen durch und wollte die Aufwendungen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehen.

Auch in diesem Fall entschied der Bundesfinanzhof, dass das später vereinbarte Mietverhältnis jedenfalls dann steuerlich anzuerkennen sei, wenn ein fremdüblicher Mietvertrag abgeschlossen und tatsächlich durchgeführt wird. Der Verzicht auf das unentgeltliche Wohnrecht stellt grundsätzlich keinen Missbrauch dar, denn in diesem Falle könne nichts anderes gelten, als wenn das Grundstück ohne Auflage vorher verschenkt und anschließend vom Schenker zurückgemietet wird.

c) Ablösung eines Wohnrechts durch einen Mietvertrag mit gleicher Laufzeit und Belastung des Nutzenden

Wird jedoch ein im Zusammenhang mit einer Grundstücksübertragung eingeräumtes, unentgeltliches Wohnrecht gegen Zahlung einer dauernden Last später aufgehoben und ein Mietverhältnis mit einer Miete in Höhe dieser dauernden Last vereinbart, liegt nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 17.12.2003 (Aktenzeichen IX R 56/03) ein Gestaltungsmissbrauch vor.

In diesem Falle sah das Gericht die Vereinbarung wechselseitiger Zahlungspflichten ohne wirtschaftliche Änderung der Position des Nutzenden als rechtsmissbräuchlich an. Zwar hatte die Mutter einen Versorgungsanspruch in Höhe von 400 DM erhalten, musste jedoch an ihren Sohn gleichzeitig 400 DM Miete zahlen. Diese beiden sich gegenseitig aufhebenden Zahlungspflichten dienen lediglich dazu, dem Grundstückseigentümer die Abziehbarkeit von Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu verschaffen. Eine entgeltliche Nutzung war nicht gegeben.

42 Gestaltungsmöglichkeiten und -grenzen bei der Eigenheimzulage

Die immer noch erhebliche Förderung durch die Eigenheimzulage führt auch derzeit noch zu Überlegungen, wie diese Förderung genutzt werden kann. Möglichkeiten bestehen dann, wenn das von Kindern bewohnte Haus im Eigentum der Eltern steht. Erwerben nun die Kinder das Haus entgeltlich, so können diese – unter den sonstigen Voraussetzungen – Eigenheimzulage beantragen. Möglich ist eine Gestaltung derart, dass der Kaufpreis nur so hoch angesetzt wird, wie dies für eine maximale Förderung notwendig ist. Dass in diesem Bereich auch weitergehendere Gestaltungsspielräume gegeben, aber auch gewisse Gestaltungsgrenzen zu beachten sind, zeigen zwei aktuelle Urteile des Finanzgerichts Niedersachsen.

So wurde mit rechtskräftigem Urteil vom 5.9.2003 (Aktenzeichen 13 K 288/99) festgestellt, dass kein Missbrauch rechtlicher Gestaltungen gegeben ist, wenn die Mutter und Verkäuferin ihres Wohngebäudes dem Sohn und Käufer der Immobilie den gezahlten **Kaufpreis als Darlehen** zur Verfügung stellt, das Darlehen innerhalb der statistischen Lebenserwartung des Verkäufers nur anteilig getilgt wird und der Käufer gleichzeitig Erbe der Verkäuferin ist.

Hinweis:

Allerdings betont das Finanzgericht auch, dass der Gewährung von Eigenheimzulage entgegensteht, wenn es sich um eine verschleierte Schenkung handelt oder wenn die Grundsätze der Verträge zwischen nahen Angehörigen nicht eingehalten werden. Letzteres erfordert, dass der Ver-

trag rechtswirksam abgeschlossen sein muss und darüber hinaus sowohl die Gestaltung als auch die Durchführung des Vereinbarten dem zwischen Fremden Üblichen entspricht.

In einem weiteren Urteil vom gleichen Tage (Aktenzeichen 13 K 99/98) sah das Finanzgericht dagegen einen Gestaltungsmissbrauch in einem Fall, in dem der **Kaufpreis nach neun Monaten** vom Veräußerer (Mutter) an den Erwerber (Sohn) **zurückgeschenkt** wurde. Das Finanzgericht sah aus verschiedenen Gründen in diesem Fall einen Gesamtplan, so dass der Sohn im Ergebnis das Haus unentgeltlich erhalten und damit keinen Anspruch auf Eigenheimzulage hat. Allerdings ist gegen diese Beurteilung durch das Finanzgericht Revision beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen III R 65/03 eingelegt worden.

43 Kaufpreisaufteilung eines Grundstücks nach der Sachwertmethode

Die Aufteilung von einheitlichen Anschaffungskosten bei Erwerb eines bebauten Grundstückes auf die nicht abschreibbaren Grundstückskosten und die abschreibbaren Gebäudekosten ist steuerlich von erheblicher Bedeutung. In einem Kaufvertrag wird häufig nur ein einheitlicher Kaufpreis genannt; selbst wenn der Kaufpreis im Kaufvertrag aufgeteilt wird, versucht die Finanzverwaltung jedoch gelegentlich, ihre eigenen Wertermittlungsmethoden anzusetzen.

Das Finanzgericht Hamburg hat mit rechtskräftigem Urteil vom 9.9.2003 (Aktenzeichen III 268/03) bestätigt, dass die Aufteilung des Gesamtkaufpreises durch die Finanzverwaltung nach der **Sachwertmethode** erfolgen kann. Bei dieser Methode sind zunächst der Bodenwert und der Gebäudewert getrennt voneinander zu ermitteln und sodann ins Verhältnis zu ihrer Summe zu setzen. In diesem Verhältnis ist der tatsächlich vereinbarte Kaufpreis aufzuteilen. Der Bodenwert kann dabei aus den Richtwertkarten der Gutachterausschüsse abgeleitet werden. Eine Anpassung dieses Richtwertes auf Grund einer erhöhten Bruttogeschossfläche ist dabei ebenfalls zulässig. Der Gebäudewert ergibt sich bei der Sachwertmethode aus dem Feuerkassenwert 1914 und dessen Indexumrechnung auf den Stichtag. Die Berücksichtigung eines Altersabschlages im Hinblick auf die Restnutzungsdauer ist ebenfalls vorzunehmen.

Hinweis:

In Grundstückskaufverträgen sollte grundsätzlich versucht werden, eine Aufteilung des Kaufpreises auf Grund und Boden und Gebäude vorzunehmen und die Berechnungsgrundlagen aus Beweisgründen zu dokumentieren.

44 Grundsätzlich Herstellungskosten bei Nutzungsänderung?

Werden an einem Gebäude Arbeiten durchgeführt, die dazu führen, dass sich die **Zweckbestimmung** ändert – so beim Umbau eines Ein- in ein Zweifamilienhaus oder einer Umgestaltung eines Wohnhauses mit Großwohnungen zum Apartmenthaus –, so liegen nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes Herstellungskosten vor, die nicht sofort steuerlich geltend gemacht werden können, sondern lediglich über Abschreibungen.

Umstritten ist allerdings, welche Voraussetzungen erfüllt sein müssen, um in einem derartigen Fall **Herstellungskosten** anzunehmen. Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz hat in dem nicht rechtskräftigen Urteil vom 11.9.2003 (Aktenzeichen 6 K 1541/01) entschieden, dass Aufwendungen im Hinblick auf eine Nutzungsänderung eines zu Wohnzwecken fremdvermieteten Gebäudes in ein eigenbetrieblichen Zwecken dienendes Objekt auch dann Herstellungskosten sind, wenn keine Erweiterung und keine wesentliche Verbesserung vorliegt, selbst wenn die Aufwendungen verhältnismäßig gering sind. Die Kläger hatten im Jahre 1991 ein Gebäude erworben und 1998 zum Betrieb eines Sonnenstudios im Erd- und Kellergeschoss umgebaut. Vorher waren Erd- und Kellergeschoss zunächst als Café genutzt und anschließend zu Wohnzwecken fremdvermietet worden. Die Umgestaltungsmaßnahmen betrafen weit überwiegend die für den Betrieb eines Sonnenstudios

notwendigen Bereiche, z. B. Einbau von Lüftungen, Abhängen von Decken, Einbau eines zusätzlichen Fensters, Aufteilung in verschiedene Räume u.Ä. Die in den Umbaukosten enthaltenen Modernisierungs- und/oder Instandhaltungsaufwendungen hat das Gericht den Herstellungskosten zugeordnet, weil die funktionale und optische Gestaltung auf die neue Nutzungsart ausgerichtet war.

Eine vom Bundesfinanzhof in seinen Leiturteilen aus dem Jahr 2001 für zulässig anerkannte **Aufteilung** der Kosten in Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen bei gleichzeitigem Vorliegen hielt das Finanzgericht im entschiedenen Fall nicht für gegeben. Vielmehr wurden auch die zeitlich und räumlich mit der Umgestaltung angefallenen Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen nicht als sofort abzugsfähige Aufwendungen anerkannt.

Hinweis:

Überzeugend ist diese für die Praxis sehr wichtige Frage vom Finanzgericht Rheinland-Pfalz wohl nicht gelöst worden. Da gegen dieses Urteil die Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt wurde (Aktenzeichen XI R 72/03), bleibt abzuwarten, wie der Bundesfinanzhof diese Frage entscheidet. Vorläufig sollte möglichst ein zeitlicher und räumlicher Zusammenhang zwischen nutzungsändernden Arbeiten und Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen vermieden werden bzw. in bereits verwirklichten Fällen im Hinblick auf das anhängige Verfahren beim Bundesfinanzhof Rechtsmittel geprüft werden.

45 Gewinnprognose bei Immobilien: Totalüberschuss schon nach 30 Jahren?

Fehlt bei einer Vermietungstätigkeit die Absicht, einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (sog. Einkünfteerzielungsabsicht) zu erzielen, werden erzielte Verluste nicht steuermindernd anerkannt. Der Bundesfinanzhof geht in seiner ständigen Rechtsprechung bezüglich der Einkünfteerzielungsabsicht bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung grundsätzlich davon aus, dass ein Vermieter die Absicht hat, auf Dauer Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Hierzu bedarf es grundsätzlich keines weiteren Nachweises. Die sog. Totalüberschussabsicht wird widerlegbar vermutet.

Diesbezüglich hatte die Finanzverwaltung in dem Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 23.7.1992 angeordnet, dass für die Dauer der voraussichtlichen Vermögensnutzung von Gebäuden grundsätzlich von einer tatsächlichen Nutzungsdauer von 100 Jahren auszugehen ist und der Totalüberschuss in diesem Zeitraum erzielt werden muss. Zwischenzeitlich hat die Rechtsprechung in mehreren Urteilen, insbesondere betreffend die Einkünfteerzielungsabsicht bei vermieteten Ferienwohnungen, hinsichtlich des Betrachtungszeitraums auf nunmehr 30 Jahre abgestellt.

Vor diesem Hintergrund hat das Bundesfinanzministerium angekündigt, seine Verwaltungsauffassung zur Einkünfteerzielungsabsicht zu überarbeiten und ebenfalls einen **Prognosezeitraum von 30 Jahren** anzusetzen. Dies entspreche – im Einklang mit der Rechtsprechung – der Laufzeit einer üblichen Hypothekenfinanzierung. Das für Ende September 2004 angekündigte Schreiben des Bundesfinanzministeriums soll – anders als ursprünglich angekündigt – nur für Investitionen, die **nach der Veröffentlichung** getätigt werden, anzuwenden sein. Eine rückwirkende Anwendung auf alle noch offenen Fälle, die insbesondere Beteiligungen an steuersparenden geschlossenen Immobilienfonds betreffen würden, wird nicht mehr angestrebt. Das Schreiben wird alle privaten Immobilieninvestitionen, also den Erwerb einer vermieteten Eigentumswohnung ebenso wie die Beteiligung an einem geschlossenen Immobilienfonds betreffen.

46 Berücksichtigung von Schuldzinsen bei Erwerb oder Herstellung gemischt genutzter Gebäude

Wird ein Gebäude sowohl durch Fremdvermietung zur Einkünfteerzielung als auch zu eigenen Wohnzwecken genutzt, so ist es steuerlich günstiger, eingesetzte **Fremdmittel gezielt dem vermieteten Gebäudeteil zuzuordnen**, da dann die Schuldzinsen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abgesetzt werden können. Bislang war dies allerdings nur dann möglich, wenn die Finanzierungsmittel auch zivilrechtlich entsprechend zugeordnet waren.

Nunmehr übernimmt die Finanzverwaltung mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 16.4.2004 (Aktenzeichen IV C 3 – S 2211 – 36/04) unter Aufgabe der bisher vertretenen Auffassung die für den Steuerpflichtigen günstige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (Urteil vom 9.7.2002, Aktenzeichen IX R 65/00). Möglich ist eine gezielte Zuordnung der Fremdmittel.

Bei der **Anschaffung eines Gebäudes** führt die gezielte Fremdfinanzierung der Anschaffungs- und Nebenkosten des vermieteten Gebäudeteiles zum optimalen Schuldzinsenabzug. Zunächst ist eine Aufteilung der Gesamtanschaffungskosten auf den vermieteten und den selbst genutzten Gebäudeteil notwendig, was im Kaufvertrag geschehen sollte. Ansonsten ist eine Aufteilung nach Wohn-/Nutzflächen vorzunehmen. Die **Zuordnung der Fremdmittel** zum vermieteten Gebäudeteil muss durch eine nachvollziehbare Bezahlung des darauf entfallenden Kaufpreises mit den aufgenommenen Fremdmitteln erfolgen.

Wird ein Gebäude selbst **hergestellt** oder werden umfangreiche Sanierungsmaßnahmen getätigt, so müssen die Kosten den betreffenden zu vermietenden Gebäudeteilen zugeordnet und gesondert mit den Fremdmitteln bezahlt werden.

Die auf den vermieteten Gebäudeteil entfallenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten müssen nachweislich mit den Fremdmitteln bezahlt worden sein, z.B. über ein Notaranderkonto oder Bankkonto.

Hinweis:

Wichtig ist eine entsprechende **Finanzierungsplanung bereits vor Erwerb oder Beginn der Gebäudeherstellung**. Wird von der Möglichkeit einer gezielten Zuordnung der Fremdmittel kein Gebrauch gemacht, so erfolgt eine – regelmäßig nach Maßgabe der Nutzflächen – quotale Zuordnung der Eigen- und der Fremdmittel und mithin auch nur ein anteiliger steuermindernder Schuldzinsenabzug.

47 Überschusserzielungsabsicht bei der Vermietung von Ferienwohnungen

Das Bundesfinanzministerium hat mit Schreiben vom 20.11.2003 (Aktenzeichen IV C 3 – S 2253 – 98/03 II) die neue Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes zur Überschusserzielungsabsicht bei der Vermietung von Ferienwohnungen zusammengefasst. Für die Praxis werden hiermit wichtige Hinweise gegeben, um zu entscheiden, ob Verluste bei der Vermietung einer Ferienwohnung steuerlich geltend gemacht werden können und welche Gestaltungsmöglichkeiten existieren.

Zu differenzieren ist nach der Nutzungsmöglichkeit der Ferienwohnung. Wird die Ferienwohnung **ausschließlich** an Feriengäste **vermietet**, so ist grundsätzlich von einer Überschusserzielungsabsicht auszugehen. Dabei trägt der Steuerpflichtige die Nachweispflicht, dass eine ausschließliche Vermietung vorliegt.

Dagegen ist in den Fällen der **zeitweisen Vermietung und Selbstnutzung** (einschließlich unentgeltliche Nutzungsüberlassung an Dritte) stets eine Prüfung der Überschusserzielungsabsicht durchzuführen. Dies bedeutet, dass der Steuerpflichtige darlegen muss, dass über einen bestimmten **Prognosezeitraum** ein Totalüberschuss aus der Ferienwohnung erwirtschaftet wird. Die

Prognose ist über einen Zeitraum von **30 Jahren** vorzunehmen. Dabei sind die Aufwendungen und Erträge einzubeziehen, welche auch steuerlich zu berücksichtigen sind. Diese Prognoserechnung ist vom Steuerpflichtigen aufzustellen. Aufwendungen aus dem Erwerb oder einer Renovierung der Ferienwohnung und laufende Kosten können steuerlich nur dann berücksichtigt werden, wenn nach der erstellten Prognoserechnung ein Totalüberschuss zu erwarten ist. Im Rahmen der Prognoserechnung ist eine Aufteilung der auf die Selbstnutzung und die Vermietung entfallenden Kosten vorzunehmen. **Leerstandszeiten** sind entsprechend dem Verhältnis der Selbstnutzung zur Vermietung zuzuordnen, wenn eine Selbstnutzung jederzeit möglich ist.

Hinweis: Wichtig ist, dass derartige Überlegungen rechtzeitig angestellt werden. Zu beachten ist, dass bei im Ausland belegenen Ferienwohnungen das Besteuerungsrecht regelmäßig im Ausland liegt und damit die dort geltenden Regelungen einschlägig sind. Diese Fälle können nur individuell beurteilt werden.

48 Gleichzeitige Inanspruchnahme degressiver AfA und erhöhter Absetzungen für Baudenkmale

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für Wohngebäude werden steuerlich über Abschreibungen geltend gemacht. Grundsätzlich beträgt der Abschreibungssatz 2%. Wird das Gebäude vom Steuerpflichtigen selbst hergestellt oder bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung erworben, so kann wahlweise auch die so genannte **degressive Gebäudeabschreibung** gewählt werden, welche sich im Jahr der Fertigstellung und in den folgenden neun Jahren auf jeweils 4% beläuft und in den Folgejahren sinkende Sätze aufweist. Mittels der degressiven Abschreibungen kann in den ersten Jahren ein **deutlich höheres steuerliches Aufwandspotential** geltend gemacht werden und damit die Steuerlast gemindert werden. Vielfach ergeben sich durch die degressive Gebäudeabschreibung in den ersten Jahren steuerliche Verluste, welche mit anderen positiven Einkünften ausgeglichen werden können.

In dem Urteil des Bundesfinanzhofes vom 25.5.2004 (Aktenzeichen VIII R 6/01) war über einen Fall zu entscheiden, in dem der Steuerpflichtige kein Haus neu erstellt hatte, sondern ein vom Einsturz bedrohtes Haus grundsaniert hat und dennoch die degressive Abschreibung begehrte. Der Bundesfinanzhof hielt die degressive Abschreibung für zulässig, hat aber klargestellt, dass dies nur möglich ist, wenn die die Nutzungsdauer bestimmenden Gebäudeteile (insbesondere Fundamente, tragende Mauern, Geschossdecken, Dachkonstruktion) nicht mehr nutzbar waren, mithin ein **Vollverschleiß** des Hauses vorlag, oder wenn die eingefügten Bauteile dem Gebäude das Gepräge geben, so dass wirtschaftlich ein neues Gebäude entsteht.

In der Hauptsache schloss der Bundesfinanzhof ein Nebeneinander von degressiver Abschreibung und **Sonderabschreibungen wegen Denkmalschutzaufwendungen** für einen Teil der Sanierungsaufwendungen nicht aus. Grundsätzlich sind solche Sonderabschreibungen für einen „Neubau“ nicht möglich. In diesem Fall ging es allerdings um den Erhalt des schützenswerten äußeren Erscheinungsbildes einer Gebäudegruppe (sog. Ensembleschutz).

Mit freundlichen Grüßen

Kremer Hamböker Boddenberg
Wirtschaftsprüfer Steuerberater