



MANDANTEN- RUNDSCHREIBEN

4 -6/05

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 - 06 / 2005

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Geplante Steueränderungen infolge des Koalitionsvertrags ab 2006/2007
- 2 Richtlinien-Umsetzungsgesetz: Erstmalige Anwendung der Neuregelung zur Abzugsfähigkeit von Zahlungen bei langfristiger Nutzungsüberlassung und Einbeziehung eines Damnums bzw. Disagios
- 3 Bundesverfassungsgericht: Einkünfte des Kindes bei dem Grenzbetrag für Kindergeld bzw. Kinderfreibeträge sind um Sozialversicherungsbeiträge zu kürzen
- 4 Neue Fälligkeit der Sozialversicherungsbeiträge ab 1.1.2006

Für Unternehmer und Freiberufler

- 5 Angabe des Leistungszeitpunkts auf Rechnungen
- 6 Steuerliche Behandlung von Aufwendungen für VIP-Logen in Sportstätten
- 7 Voller Vorsteuerabzug bei Bewirtungskosten
- 8 Aktuelle Hinweise zur Rückstellungsbildung
- 9 Erste Entscheidung zur EDV-Außenprüfung
- 10 Keine steuerliche Berücksichtigung von Verlusten bei Liebhaberei
- 11 Entschädigung für die Aufhebung von langfristigen Verträgen
- 12 Abzinsung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen in der Steuerbilanz
- 13 Innergemeinschaftliche Lieferungen: Voraussetzungen der Umsatzsteuerfreiheit
- 14 Einzelfragen zur Bewertung der privaten Kfz-Nutzung
- 15 Bedeutung des richtigen Umsatzsteuersatzes (z.B. bei Software-Überlassung)
- 16 Vergünstigungen beim Abschluss von Handy-Verträgen
- 17 Gesetzliche Unfallversicherung freiwillig versicherter Unternehmer
- 18 Unfall mit Betriebsfahrzeug auf Privatfahrt
- 19 Umsatzsteuersatz bei Kombinationsartikeln
- 20 Vorsteuerabzug: Abrechnung für andere Netzbetreiber in Telekom-Rechnungen
- 21 Vorsteuervergütungsverfahren: Erforderlichkeit der Originalrechnungen
- 22 Direktversicherung: Auch bei Ehegatten-Arbeitsverhältnis möglich

Für Personengesellschaften und ihre Gesellschafter

- 23 Darlehen einer Personengesellschaft an nahe stehende Gesellschaften
- 24 Grunderwerbsteuerfreie Übertragungen von und auf die Gesellschaft

Für Arbeitnehmer

- 25 Rentenversicherungsbeiträge in voller Höhe abziehbar?
- 26 Schätzung von Werbungskosten kann zulässig sein

- 27 Leistungen des Arbeitgebers für ein häusliches Büro als Arbeitsentgelt oder Mietzins
- 28 Entlassungsentschädigungen erfüllen regelmäßig Bedingungen für Steuerfreiheit
- 29 Entfernungspauschale bei zeitweiser Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel
- 30 Entfernungspauschale bei großen Entfernungen
- 31 Arbeitgeberdarlehen: Wie ist ein geldwerter Vorteil zu bewerten?
- 32 Verbilligter Verkauf eines Dienstwagens löst Lohnsteuer aus

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 33 Steuerpflichtige Einkünfte bei Erhalt von Bonusaktien der Deutschen Telekom
- 34 Gebühren für die Übertragung von Wertpapieren von Depot zu Depot
- 35 Möglichkeiten des Kontenabrufs durch Finanzbehörden ab 1.4.2005
- 36 Auswirkungen der EU-Zinsrichtlinie bei ausländischen Kontoverbindungen
- 37 Verlustabzug bei privaten Veräußerungsgeschäften
- 38 Ermittlung des Gewinns bei der Veräußerung von Wertpapieren innerhalb der einjährigen Veräußerungsfrist bei Girosammelverwahrung
- 39 Verkauf von Bezugsrechten und Halbeinkünfteverfahren

Für Hauseigentümer

- 40 Haushaltszugehörigkeit eines Kindes als Voraussetzung für die Eigenheimzulage
- 41 Vorfälligkeitsentschädigung im Zusammenhang mit Immobilienveräußerung steuerlich nicht abziehbar
- 42 Instandsetzungsaufwendungen vor Veräußerung eines Mietwohngrundstücks
- 43 Grundstücksschenkung an Schwiegerkind
- 44 Weiterführung der Eigenheimzulage bei Hinzuerwerb durch Erbfall
- 45 Abzug von Darlehenszinsen bei teilweise vermieteten und teilweise selbst genutzten Gebäuden
- 46 Abstandszahlung an Mieter für vorzeitigen Auszug bei anschließender Selbstnutzung keine Werbungskosten

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 47 Aktuelle Hinweise zum Vorwegabzug bei Gesellschafter-Geschäftsführern
- 48 Pflichtbekanntmachung der GmbH
- 49 Angemessenheit der Gesamtausstattung eines Gesellschafter-Geschäftsführers
- 50 Haftung des Geschäftsführers gegenüber der GmbH
- 51 Zeitpunkt des Austritts eines Gesellschafters
- 52 Geschäftsführer: Kündigung wegen Verstoßes gegen das Wettbewerbsverbot
- 53 Rückforderung überhöhter Geschäftsführerbezüge
- 54 Verdeckte Gewinnausschüttung
- 55 Abfindungsklauseln bei Pensionszusagen
- 56 Wesentliche Beteiligung nach § 17 EStG
- 57 Beihilfe zur Steuerhinterziehung: Haftungsfalle für Geschäftsführer
- 58 Umsatzsteuer bei Leistungen des GmbH-Geschäftsführers?
- 59 Abfindungszahlungen für den Verzicht auf eine Pensionszusage
- 60 Einzahlung der Bareinlage vor Gründung der GmbH
- 61 Haftung des Geschäftsführers gegenüber der GmbH

Für alle Steuerpflichtigen

1 Geplante Steueränderungen infolges des Koalitionsvertrages ab 2006 / 2007

Am 11. November 2005 haben CDU, CSU und SPD einen Koalitionsvertrag vereinbart. Er soll einen Dreiklang aus Sanieren, Reformieren und Investieren bewirken. Das Steuerrecht soll vereinfacht und international wettbewerbsfähig gestaltet werden. Gegen Steuermisbrauch wird verstärkt vorgegangen. Der Koalitionsvertrag enthält **zahlreiche steuerliche Neuerungen**, die nachfolgend zusammengefasst dargestellt werden.

Wiederbelebung der Investitionstätigkeit

Die Senkung der Einkommensteuersätze der letzten Jahre hat zwar die Erträge mancher Unternehmen und deren Investitionsfähigkeit gesteigert. Die höhere Ertragskraft hat allerdings nicht zu höherer Inlandsnachfrage geführt. Eine größere Investitionsfähigkeit soll zu einer verbesserten Investitionsfähigkeit und -tätigkeit führen. Auch wird für den internationalen Vergleich eine deutlich bessere Abschreibungsbedingung benötigt.

Bis zum Inkrafttreten einer Unternehmenssteuerreform am 1. 1. 2008 werden für die Jahre 2006 und 2007 günstigere Abschreibungsbedingungen geschaffen. Dies soll die Investitionstätigkeit verstärken und wird als dringlicher als niedrigere Steuersätze angesehen. Inhaltlich sollen die Abschreibungsbedingungen denen vor dem 1. Januar 2000 entsprechen. Es soll zu den früheren Nutzungsdauern übergegangen werden. Ferner soll die degressive Abschreibung wiederum maximal 30 % betragen. Ob auch die früher geltende Vereinfachungsregelung, wonach bei einer Investition im ersten Halbjahr für das gesamte Halbjahr eine Abschreibung vorgenommen werden kann, wieder eingeführt wird, bleibt unklar.

Günstigere Bedingungen für Handwerk und Mittelstand

Private Aufwendungen für Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen im Haushalt sollen von der zu zahlenden Einkommensteuer begrenzt abziehbar sein. Ferner sollen nächstes Jahr haushaltsnahe Dienstleistungen und Kinderbetreuungskosten stärker als bislang steuerlich gefördert werden. Die Förderung soll sich auf die Arbeitskosten beschränken und dadurch die arbeitsintensiven Dienstleistungen fördern sowie die Schwarzarbeit bekämpfen.

Bürokratieabbau

Die neue Bundesregierung will als Sofortmaßnahme ein Artikelgesetz („small-company-act“) zum Bürokratieabbau verabschieden. Vordringlich sind dabei der Abbau von Statistik-, Nachweis-, Dokumentations- und Buchführungspflichten, Vereinheitlichung von Schwellenwerten zum Beispiel im Bilanz- und Steuerrecht.

Unternehmenssteuerreform

Zum 1.1.2008 soll eine Unternehmenssteuer in Kraft treten. Dies habe angesichts des internationalen Wettbewerbsdrucks Priorität. Die Reform muss sowohl Körperschaften als auch Personengesellschaften erfassen. In diesem Zusammenhang werden Neuregelungen der Besteuerung von Kapitalerträgen und privaten Veräußerungsgewinnen realisiert. Begleitend zur geplanten strukturellen Reform der Unternehmensbesteuerung wird eine Neuformulierung des Einkommensteuergesetzes angestrebt.

Kommunal финанzen

Es wird eine Fortentwicklung der Gewerbesteuer im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit der Fortentwicklung der Unternehmensbesteuerung erwogen. Die Grundsteuer soll mit dem Ziel der Vereinfachung neu geregelt werden.

Umsatzsteuer

Der reguläre Umsatzsteuersatz von bislang 16 Prozent wird im Jahr 2007 auf 19 Prozent steigen. Der ermäßigte Umsatzsteuersatz von 7 Prozent bleibt jedoch unverändert.

Zur Verbesserung der Liquidität von kleinen und mittleren Unternehmen soll die Umsatzgrenze für die Ist-Besteuerung angehoben werden. In den neuen Bundesländern wird die bisherige Ist-Besteuerung über das Jahr 2006 hinaus fortgeführt. In den alten Bundesländern wird die Umsatzgrenze für die Ist-Besteuerung bereits ab dem Jahr 2006 von 125.000 EUR auf 250.000 EUR verdoppelt.

Der Umsatzsteuerbetrug soll verstärkt bekämpft werden. Administrative Möglichkeiten sollen ausgeschöpft werden. Auf europäischer Ebene will sich die neue Regierung für eine Umstellung des Umsatzsteuersystems auf das „reverse-charge-Modell“ einsetzen.

Reichensteuer

Die neue Koalition will an der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und am linear-progressiven Einkommensteuertarif festhalten.

Ab dem 1. Januar 2007 soll es eine Erhöhung der privaten Einkommensteuer für besonders hohe Einkommen (über 250.000 EUR / 500.000 EUR bei Einzelveranlagung / Zusammenveranlagung) geben. Für Einkünfte über dieser Höhe gilt dann der Spitzensteuersatz von 45 Prozent. Nach Inkrafttreten einer Unternehmenssteuerreform zum 1. Januar 2008 betrifft dieser Zuschlag nur die nichtgewerblichen Einkünfte. Für die Zeit vom 1. Januar 2007 bis zum 31. Dezember 2007 werden die gewerblichen Einkünfte durch ein Übergangsgesetz von dieser Regelung ausgenommen. Fraglich ist, ob die Reichensteuer bereits ab 2007 auf Einkünfte aus selbständiger Arbeit und aus Land- und Forstwirtschaft (keine gewerblichen Einkünfte) zur Anwendung kommt.

Abbau von Steuervergünstigungen

Zum 1. Januar 2007 soll es zu einem Abbau von Steuervergünstigungen und der Verbreiterung der Bemessungsgrundlage kommen. Hierdurch werden Entlastungen des Bundes von ca. 4 Mrd. EUR erwartet.

Steuervereinfachungen

Bereits zum 1. Januar 2006 sollen Steuervereinfachungen verabschiedet werden. Ausnahmetatbestände sollen reduziert und durch Typisierungen und Pauschalierungen das Besteuerungsverfahren modernisieren und Bürokratie abbauen.

- Das Spendenrecht soll einfacher, übersichtlicher und praktikabler gestaltet werden.
- Die Steuerfreiheit der Sonn-, Feiertags- und Nachtzuschläge soll in der Weise eingeschränkt werden, dass die Sozialversicherungsfreiheit der Zuschläge auf einen Grundstundenlohn von bis zu 25 EUR beschränkt wird.
- Vorhandene Steuerquellen sollen besser ausgeschöpft werden und Besteuerungsrechte entschlossener durchgesetzt werden. Der Steuervollzug soll effektiver und effizienter gestaltet werden. Weitere, konkrete Aussagen zur Steuervereinfachung und zur Abschaffung von Ausnahmetatbeständen enthält der Koalitionsvertrag nicht. **Zur Diskussion stehen aber:**

- Abschaffung des Sonderausgabenabzugs von Steuerberaterrechnungen. Dies soll bereits ab 2006 gelten. Der Werbungskostenabzug und der Betriebsausgabenabzug sollen jedoch hiervon nicht betroffen sein.
- Schulgeldzahlungen an staatlich anerkannte Schulen sollen nicht mehr abziehbar sein (bislang 30 Prozent der Aufwendungen)
- Veränderungen bei der LIFO-Methode
- Steuerliche Abschaffung der Jubiläumsrückstellungen; Auflösung über 3 Jahre für gebildete Rückstellungen bereits ab 2006
- Einschränkungen bei der Abzugsfähigkeit von Geschenkeaufwendungen und Bewirtungskosten
- Wegfall des Freibetrags für Abfindungen wegen Auflösung des Dienstverhältnisses bereits ab 2006
- Wegfall der Steuerbefreiung bei Übungsleitern von gegenwärtig 1.848 EUR bereits ab 2006
- Abschaffung der Steuerfreiheit von Heirats- und Geburtsbeihilfen des Arbeitgebers bereits ab 2006
- Aufhebung der Steuerbefreiung für Auslandszuschläge
- Zur Diskussion steht auch die Erhöhung der Dienst- und Geschäftswagenbesteuerung (z. B. von bislang 1 Prozent des inländischen Listenpreises auf 1,5 Prozent). Es kann sich dann die Führung eines Fahrtenbuchs ab 1. Januar 2006 anbieten.
- Eine zeitweise diskutierte Erhöhung des allgemeinen Arbeitnehmerpauschbetrags von bislang 920 EUR auf 1.100 EUR wurde aufgegeben. Die Entfernungspauschale wird erst ab dem 21. Kilometer mit 0,30 EUR ab 2007 gewährt. Offen ist, ob Aufwand für öffentliche Verkehrsmittel weiterhin abziehbar ist, selbst wenn sich diese Kosten auf die ersten 20. Entfernungskilometer beziehen.
- Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sollen nur noch in Ausnahmefällen abziehbar sein, nämlich wenn dort der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit liegt.
- Abschaffung der Steuerfreiheit von Vermögensbeteiligungen (§ 19a EStG)
- Vereinfachungen des steuerlichen Reisekostenrechts
- Abschaffung der degressiven Gebäudeabschreibung für Mietwohngebäude bereits ab 2006. Maßgebend dürfte der Zeitpunkt der Bauantragstellung noch in 2005 sein, um die bisherigen Regelungen zu sichern
- Reduzierung des Sparerfreibetrags von 1.500 EUR auf 750 EUR (Ehegatten: von 3.000 EUR auf 1.500 EUR) je Veranlagungsjahr ab 2007.
- Steuerpflicht von privaten Veräußerungsgewinnen bei vermieteten Immobilien und Wertpapieren. Die Spekulationsfristen von einem bzw. zehn Jahren soll ab 1. Januar 2007 nicht mehr existieren.

Ein Gesetzesentwurf zu diesen geplanten Maßnahmen liegt noch nicht vor.

Steuererklärungen / Steuerveranlagung

Der Bund wird zur Senkung des Steuererklärungs- und des Steuerveranlagungsaufwands mit den Ländern einen konsequenten Ausbau der elektronischen Datenübermittlung und der Datenverarbeitung realisieren. Bei Arbeitnehmern soll die Abgabe einer Steuererklärung gänzlich überflüssig werden (vorausgefüllte Steuererklärung).

Abschaffung der Steuerklassen

Statt der bisherigen Steuerklassen wird ein Anteilssystem eingeführt, mit dem jeder Ehegatte künftig soviel Lohnsteuer zahlt, wie es seinem Anteil am gemeinsamen Bruttolohn entspricht. Das

Anteilsverfahren verwirklicht neben seiner familien- und gleichstellungspolitischen Zielrichtung auch eine erhebliche Steuervereinfachung für verheiratete Arbeitnehmer und Arbeitnehmerinnen. Die bisherige Steuerklassenwahl entfällt. Es passt sich in das neue elektronische Lohnsteuerverfahren ein. Auf Pflichtveranlagungen kann künftig verzichtet werden. Aus Sicht des Staates positiv: Steuern werden früher als bisher vereinnahmt, was offensichtlich auch das Ziel dieser Veränderung ist.

Wagniskapital

Die steuerlichen Rahmenbedingungen für die Anlage von Vermögen in Wagniskapital soll attraktiver gestaltet werden. Nachteilig wirkt sich bislang insbesondere die steuerliche Verlustverrechnungsbeschränkung für mittelständische Technologieunternehmen aus sowie die Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze bei Beteiligung auf 1 Prozent (§ 17 EStG). Hier soll die Gesetzgebung mit Veränderungen ansetzen.

Eigenheimzulage

Die Eigenheimzulage wird zum 1. Januar 2006 abgeschafft. Das selbst genutzte Wohneigentum soll zum 1. Januar 2007 besser in die geförderte Altersversorgung integriert werden.

Erbschaft- und Schenkungsteuer

Mit einer Änderung des Erbschaftsteuergesetzes sollen Unternehmensfortführungen erleichtert werden. Hiermit ist spätestens zum 1. Januar 2007 zu rechnen. Für jedes Jahr der Unternehmensfortführung soll zum Erhalt der Arbeitsplätze die auf das übertragende Unternehmen entfallende Erbschaftsteuerschuld reduziert werden. Sie entfällt ganz, wenn das Unternehmen mindestens zehn Jahre nach Übergabe fortgeführt wird.

Abgabenordnung

Die Buchführungsgrenze des § 141 AO soll von bislang 350.000 EUR auf 500.000 EUR erhöht werden. Es bleibt zu hoffen, dass auch die Gewinngrenze von bislang 30.000 EUR auf 50.000 EUR angehoben wird.

Schwarzarbeit, illegale Beschäftigung und Schattenwirtschaft soll konsequent und mit Nachdruck geahndet werden. Die Arbeit der Taskforce Dienstleistungsmissbrauch unter gemeinsamer Führung von BMF und BMA wird fortgesetzt. Der Zoll (Finanzkontrolle Schwarzarbeit) soll seine Kontrollen verstärken.

Europapolitik

Steuerdumping in der EU, mit Anreizen zu Verlagerungsinvestitionen aus Deutschland hinaus, soll nicht mehr zugelassen werden. Mitgliedsstaaten, die gemessen an ihrer Wirtschaftskraft bei den Unternehmenssteuern eine Mindestquote unterschreiten, sollen die EU-Regionalfördermittel gekürzt werden. Die neue Koalition will sich dafür einsetzen, dass bei der Besteuerung nach der EU-Zinsrichtlinie bestehende Lücken bei der Erfassung von Kapitalerträgen geschlossen werden.

Wegen der zunehmenden Bedeutung des EuGH in Steuersachen wird die neue Bundesregierung, soweit erforderlich, Normen des deutschen Steuerrechts verteidigen, um die bislang erreichten Grundsätze des internationalen Steuerrechts zu wahren und damit schwerwiegende finanzielle Auswirkungen auf den nationalen Haushalt zu vermeiden.

Lohnzusatzkosten

Der Beitrag zur Arbeitslosenversicherung soll zum 1. Januar 2007 von 6,5 Prozent auf 4,5 Prozent reduziert werden. Gleichzeitig steigt der Beitrag zur gesetzlichen Rentenversicherung von 19,5

Prozent auf 19,9 Prozent. Die Lohnzusatzkosten sollen damit dauerhaft unter 40 Prozent gesenkt werden.

Sonstiges

Die Nachrüstung von Kfz mit Partikelfiltern soll aufkommensneutral steuerlich gefördert werden. Ab 2008 sollen neue Kfz ohne diesen Standard mit einem steuerlichen Malus belegt werden. Zudem sollen wirksame Anreize für die Einführung hocheffizienter Antriebe durch eine am CO₂- und Schadstoffausstoß orientierte Kfz-Steuer geschaffen werden.

Verlängerung der Investitionszulagen in den neuen Bundesländern

Die Koalition bekannte sich zur Fortführung der Investitionszulage. Damit keine Förderlücke entsteht, strebt die Bundesregierung bis Ende März 2006 einen mit den Ländern und mit der EU abgestimmten Gesetzesentwurf an.

Wir werden Sie in jedem Falle so schnell wie möglich über die konkrete Entwicklung der Steuerrechtsänderungen informieren.

2 Richtlinien-Umsetzungsgesetz: Erstmalige Anwendung der Neuregelung zur Abzugsfähigkeit von Zahlungen bei langfristiger Nutzungsüberlassung und Einbeziehung eines Damnums bzw. Disagios

Wie im Mandanten-Rundschreiben 1/2005 berichtet, hat der Gesetzgeber die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes, wonach insbesondere im Voraus oder in einem Einmalbetrag gezahlte Erbbauzinsen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im Kalenderjahr der Zahlung sofort abziehbar waren, durch eine Gesetzesänderung gekippt. Nach der gesetzlichen Neuregelung sind insbesondere bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung **im Voraus geleistete Ausgaben für eine Nutzungsüberlassung von mehr als fünf Jahren auf den Zeitraum gleichmäßig zu verteilen, für den die Vorauszahlung vereinbart ist**. Ausgenommen von dieser gesetzlichen Regelung sind Nutzungsüberlassungen bis zu fünf Jahren, wenn kein Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten vorliegt.

Dagegen wird dem **Leistungsempfänger** – soweit dieser den steuerlichen Gewinn nicht mittels Bilanzierung ermittelt – ein **Wahlrecht** eingeräumt, die entsprechenden Einnahmen sofort bei Zufluss oder gleichmäßig verteilt auf den Zeitraum, für den die Vorauszahlung vereinbart ist, zu versteuern.

Wie die Finanzverwaltung mit Schreiben vom 5.4.2005 (Aktenzeichen IV A 3 – S 2259 – 7/05) klarstellte, ist diese Gesetzesänderung im Hinblick auf Erbbauzinsen und andere Entgelte für die Nutzung eines Grundstücks erstmals für solche Vorauszahlungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2003 geleistet wurden und in allen übrigen Fällen für Vorauszahlungen ab dem Veranlagungszeitraum 2005. Auf Grund der missglückten Anwendungsregelung ist aber in letztgenannten Fällen – nach Aussage der Verwaltung auf Antrag des Steuerpflichtigen – auch eine Anwendung der neuen Gesetzesvorschriften bereits für den Veranlagungszeitraum 2004 möglich, was in Einzelfällen vorteilhaft sein kann.

Weiterhin führt die Finanzverwaltung aus, dass die Neuregelung nicht auf ein **Damnum oder Disagio** angewendet werden soll, das vor dem 1.1.2006 abgeflossen ist. Insoweit gilt die bisherige – regelmäßig für den Steuerpflichtigen günstige – Verwaltungsauffassung fort.

3 Bundesverfassungsgericht: Einkünfte des Kindes bei dem Grenzbetrag für Kindergeld bzw. Kinderfreibeträge sind um Sozialversicherungsbeiträge zu kürzen

Kindergeld bzw. ein Kinderfreibetrag wird bei Kindern, die das 18. Lebensjahr vollendet haben, nur unter bestimmten Bedingungen gewährt. Insbesondere dürfen die Einkünfte des Kindes eine bestimmte Grenze nicht überschreiten. Diese Einkunftsgrenze liegt seit dem Jahr 2004 bei 7 680 € pro Jahr.

Nach der bisherigen Rechtsprechung wurde diese Einkunftsgrenze des Kindes anhand der steuerlich zu ermittelnden Einkünfte festgestellt. Das **Bundesverfassungsgericht** hat nun mit Urteil vom 11.1.2005 (Aktenzeichen 2 BvR 167/02) festgestellt, dass vom Arbeitslohn des Kindes abgeführte **Sozialversicherungsbeiträge mindernd zu berücksichtigen sind**, da nur der verbleibende Nettobetrag zum Unterhalt des Kindes beitragen kann. Dies führt dazu, dass sich der Kreis der Steuerpflichtigen, die Kindergeld oder einen Kinderfreibetrag erhalten, erweitert. Im Einzelfall ist auch zu prüfen, ob diese günstige Rechtsprechung auch in bereits abgelaufenen Veranlagungszeiträumen noch zur Anwendung kommen kann.

Hinweis:

Wichtig ist allerdings, dass es sich bei dem Betrag in Höhe von 7 680 € um einen Grenzbetrag handelt, d.h. wird dieser auch nur geringfügig überschritten, so entfallen die steuerlichen Vergünstigungen insgesamt. Aus diesem Grunde ist es sehr wichtig, zu überprüfen, welche Einkünfte des Kindes insoweit berücksichtigt werden. Zu berücksichtigen sind zunächst alle Einkünfte im steuerlichen Sinne. Zu beachten ist, dass Lohnneinkünfte zwar um den Arbeitnehmer-Pauschbetrag gemindert werden, dieser aber von 1 044 € auf 920 € im Jahr herabgesetzt wurde. Zu berücksichtigen sind auch Einkünfte aus einem 400-Euro-Job und steuerfreie Bezüge, wie z.B. Arbeitslosengeld, Mutterschaftsgeld oder auch steuerfreie Fahrtkostenzuschüsse des Arbeitgebers. Bezüge sind auch Ausbildungshilfen wie Zuschüsse nach dem BAföG (nicht: Darlehen). Im Einzelnen sollte wegen der unter Umständen deutlichen materiellen Auswirkungen steuerlicher Rat eingeholt werden.

4 Neue Fälligkeit der Sozialversicherungsbeiträge ab 1.1.2006

Nach einer Änderung des Sozialgesetzbuches, die nun im Bundesgesetzblatt verkündet worden ist, wird die Fälligkeit der Sozialversicherungsbeiträge ab dem 1.1.2006 neu geregelt. Ziel dieser Änderung ist es, die Liquidität der Sozialversicherungen zu verbessern und insbesondere dazu beizutragen, den Beitragssatz der Rentenversicherung zu stabilisieren. Nach der jetzigen Gesetzeslage ist für Arbeitsentgelte, die bis zum 15. des Monats gezahlt werden, der Beitrag bis zum 25. dieses Monats zu entrichten, und für Arbeitsentgelte, die danach gezahlt werden, wird der Beitrag am 15. des Folgemonats fällig. **Ab dem 1.1.2006** gilt, dass der Beitrag künftig **bis zum drittletzten Bankarbeitstag des Monats** fällig wird, für den der Beitrag bestimmt ist.

Wichtig ist, dass die Neuregelung nicht auf die Zahlung der Arbeitsentgelte, sondern auf die voraussichtliche Beitragsschuld aus der erbrachten Arbeitsleistung des Beschäftigten abstellt. Hieraus folgt, dass die **voraussichtliche Höhe der Beitragsschuld** für den Monat, in dem die Beschäftigung ausgeübt worden ist, zunächst zu schätzen ist. Ein gegebenenfalls verbleibender Restbeitrag ist dann zum drittletzten Bankarbeitstag des Folgemonats fällig.

Die Neuregelung wird damit zwangsläufig zu häufigeren Beitragskorrekturen führen. Bereits um den 20. des laufenden Monats müsste der voraussichtliche Sozialversicherungsbeitrag geschätzt und am fünftletzten Bankarbeitstag überwiesen werden, damit er rechtzeitig auf dem Bankkonto der Einzugsstelle ankommt. Erst im Folgemonat, wenn alle Entgeltabrechnungsdaten feststehen, kann die Endabrechnung erstellt werden. Der Arbeitgeber muss die Differenz zwischen Schätzung und tatsächlichem Beitragsaufkommen ermitteln und mit der fällig werdenden voraussichtlichen Beitragszahlung des Folgemonats abführen bzw. verrechnen.

Beispiel:

Die voraussichtlichen Sozialversicherungsbeiträge für den Beschäftigten X belaufen sich für den Monat März 2006 auf Grund des Grundgehaltes und der geschätzten sonstigen Lohnbestandteile (Überstundenvergütung usw.) auf 800 €. Dieser Betrag ist bis zum drittletzten Bankarbeitstag des März 2006 fällig, also an die Einzugsstelle zu entrichten. Nach Ablauf des Monats wird das Gehalt endgültig abgerechnet und es ergibt sich ein endgültiger Sozialversicherungsbeitrag i.H.v. 825 €. Die Differenz (25 €) ist am drittletzten Bankarbeitstag des Monats April 2006 fällig.

Nach einer **Übergangsregelung** nur für den Monat Januar 2006 kann der Arbeitgeber die Ende Januar 2006 fällig werdenden Gesamtsozialversicherungsbeiträge jeweils zu einem Sechstel auf die Monate Februar bis Juli verteilen, sodass am drittletzten Bankarbeitstag im Januar 2006 keine Beiträge zu zahlen sind.

Hinweis:

An dem Fälligkeitstermin 16. Januar 2006 für die Beiträge für Dezember 2005 ändert sich nichts.

Bei der Ermittlung des Sechstels der Beitragsschuld für Januar 2006 ist nicht von der voraussichtlichen Beitragsschuld für Januar 2006 auszugehen, sondern der Arbeitgeber hat die endgültige Beitragsschuld für diesen Monat festzustellen. Das zweite Sechstel des Januar-Beitrags ist sodann am drittletzten Bankarbeitstag des Monats März (29. März 2006) zusammen mit der voraussichtlichen Beitragsschuld für März 2006 und einem eventuellen Restbeitrag für Februar 2006 fällig. Entsprechend ist in den Folgemonaten zu verfahren.

Hinweis:

Diese Neuregelung der Fälligkeit der Sozialversicherungsbeiträge muss sorgfältig vorbereitet werden. Vielfach wird es erforderlich sein, den Abrechnungsmodus für bestimmte Tätigkeiten, wie z.B. Überstunden, abzuändern, damit eine rechtzeitige Berechnung der Sozialversicherungsbeiträge erfolgen kann, ohne dass zeitaufwändige Korrekturen erfolgen müssen.

Für Unternehmer und Freiberufler

5 Angabe des Leistungszeitpunktes auf Rechnungen

Das Bundesfinanzministerium hat mit Schreiben vom 26. September 2005 das lang erwartete Schreiben zur Angabe des Lieferzeitpunkts in Rechnungen bekannt gegeben. Es hat hierbei u. a. folgende Rechtsgrundsätze zu Grunde gelegt:

In Rechnungen müssen der **Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung** angegeben werden (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 UStG). Dies gilt auch dann, wenn das Ausstellungsdatum der Rechnung mit dem Zeitpunkt der Lieferung oder der sonstigen Leistung übereinstimmt. Eine Rechnung kann hierbei aus mehreren Dokumenten bestehen, aus denen sich die nach § 14 Abs. 4 Satz 1 UStG erforderlichen Angaben insgesamt ergeben müssen. Als Zeitpunkt der Lieferung oder der sonstigen Leistung kann der **Kalendermonat** angegeben werden, in dem die Leistung ausgeführt wird. Aus diesen Grundsätzen zieht das BMF nun im Wesentlichen folgende Schlüsse:

- Sofern sich der Leistungszeitpunkt aus einem Lieferschein ergibt, muss in der Rechnung auf den Lieferschein Bezug genommen werden. Im Lieferschein muss eine gesonderte Angabe des Leistungsdatums enthalten sein oder, sofern das Leistungsdatum dem Liefer-

scheindatum entspricht, ein dahingehender **Hinweis**. Die Angabe des Kalendermonats genügt, auch wenn dies im BMF-Schreiben nicht gesondert ausgeführt wird.

- Im Fall einer bewegten Lieferung (z.B. durch einen Spediteur) ist in der Rechnung i. d. R. als Tag der Lieferung der Tag des Beginns der Beförderung oder Versendung anzugeben. Die Angabe des Kalendermonats genügt.
- In allen anderen Fällen ist als Tag der Lieferung der Tag der Verschaffung der Verfügungsmacht anzugeben. Auch hier genügt die Angabe des Kalendermonats.
- Bei zeitlich begrenzten Dauerleistungen ist in der Regel die Leistung mit Beendigung des entsprechenden Rechtsverhältnisses ausgeführt. Die Monatsangabe genügt.
- Wurde die Lieferung oder sonstige Leistung noch nicht ausgeführt, ist die Angabe des Zeitpunkts der Vereinnahmung des Entgelts oder des Teilentgelts nur dann erforderlich, wenn der Zeitpunkt der Vereinnahmung feststeht und nicht mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung übereinstimmt. Auch in diesem Fall reicht es aus, den Kalendermonat der Vereinnahmung anzugeben.

Insbesondere die Regelung zur bewegten Lieferung dürfte in der Praxis für Rechtssicherheit sorgen. Denn bislang trat bei bewegten Lieferungen vielfach die Frage auf, ob als Lieferung i. S. d. Rechnungspflichtangaben nicht der Zugang beim Empfänger angesehen werden muss. Da der Lieferant beim Versandt aber den genauen Zeitpunkt des Eingangs der Ware beim Empfänger nicht kennen kann, traten gerade bei Lieferungen kurz vor Monatswechseln immer wieder Unsicherheiten auf. Diese dürften nun nicht mehr bestehen. Der Lieferant kann i. d. R. auf der Rechnung den Tag des Versendens angeben.

6 Steuerliche Behandlung von Aufwendungen für VIP-Logen in Sportstätten

a) Bedeutung des Sponsoring von Sportveranstaltungen

Unternehmer tragen oftmals Aufwendungen für sportliche Veranstaltungen wie z.B. Fußballspiele, Golf- oder Reitturniere und erhalten dafür von dem ausrichtenden Verein oder Organisator Gegenleistungen mit Werbecharakter für die „gesponsorte“ Veranstaltung. **Neben den Werbeleistungen**, wie z.B. Werbeanzeigen in Programmzeitschriften, auf Plakaten oder Eintrittskarten oder Bandenwerbung, werden dem sponsernden Unternehmer **auch Eintrittskarten für VIP-Logen** überlassen, die nicht nur zum Besuch der Veranstaltung berechtigen, sondern auch die Möglichkeit der Bewirtung insbesondere von Geschäftsfreunden einschließen. Üblicherweise werden diese Maßnahmen dem Sponsor als ein Gesamtpaket in Rechnung gestellt.

Die Frage, ob und in welchem Umfang solche Aufwendungen steuerlich berücksichtigt werden können, war bislang umstritten und führte insbesondere in steuerlichen Außenprüfungen zu Streitpunkten. Im Zusammenhang mit der Fußballweltmeisterschaft im kommenden Jahr werden diese Fragen besonders in den Blickpunkt geraten. Nun hat das Bundesministerium der Finanzen zu diesen Fragen mit Schreiben vom 22.8.2005 (Aktenzeichen IV B 2 – S 2144 – 41/05) Stellung genommen. Die für die Praxis wichtigsten Aspekte werden im Folgenden dargestellt.

b) Aufwendungen für Werbeleistungen

Die in dem vertraglich vereinbarten Gesamtpaket erfassten **Aufwendungen für Werbeleistungen** sind grundsätzlich als Betriebsausgaben steuerlich abziehbar. Insoweit ist auch auf die Erläuterungen der Finanzverwaltung in dem zum Sponsoring ergangenen Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 18.2.1998 (Aktenzeichen IV B 2 – S 2144 – 40/98) hinzuweisen, in dem abgegrenzt wird, um welche Werbemaßnahmen es sich handeln kann. Eine sachgerechte Dokumentation der erfolgten Werbemaßnahmen ist für den Steuerpflichtigen sinnvoll.

Hinweis:

Eine private Veranlassung kann allerdings z.B. dann gegeben sein, wenn der Steuerpflichtige Eintrittskarten an Dritte anlässlich eines persönlichen Jubiläums überlässt.

c) Aufwendungen für VIP-Maßnahmen gegenüber Geschäftsfreunden

Vielfach werden **Geschäftsfreunden unentgeltlich Eintrittskarten zugewandt** mit dem Ziel, die geschäftlichen Kontakte zu festigen oder um sich geschäftsfördernd präsentieren zu können. In diesen Fällen kann es sich nach den Ausführungen der Finanzverwaltung um **Geschenke** handeln, die steuerlich nur dann abziehbar sind, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der dem Empfänger im Wirtschaftsjahr zugewendeten Gegenstände insgesamt 35 € nicht übersteigen.

Hinweis:

Die Aufwendungen können aber dann unbeschränkt abziehbar sein, wenn es sich nicht um unentgeltliche Zuwendungen, sondern um **Gegenleistungen** für eine bestimmte in engem sachlichen oder sonstigen unmittelbaren Zusammenhang stehende Leistung des Empfängers (z.B. Geschäftsabschluss) handelt. Nicht ausreichend dürfte insoweit die Herstellung oder Pflege von Geschäftskontakten sein.

Aufwendungen für die **Bewirtung** von Geschäftsfreunden aus geschäftlichem Anlass sind unter den sonstigen steuerlichen Bedingungen (besondere Aufzeichnungs- und Nachweispflichten) steuerlich zu 70 % abziehbar (Vorsteuer ist in vollem Umfang abziehbar!).

Zu beachten ist, dass derartige Vorteile **auf Seiten der Empfänger als Betriebseinnahme zu versteuern** sind. Die Finanzverwaltung lässt es allerdings zu, dass der Vorteil aus einer Bewirtung aus Vereinfachungsgründen beim bewirteten Steuerpflichtigen nicht als Betriebseinnahme erfasst wird.

d) Aufwendungen für VIP-Maßnahmen gegenüber Arbeitnehmern

Aufwendungen für Geschenke an Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen fallen nicht unter die steuerliche Abzugsbegrenzung (35 €) und sind somit **in voller Höhe als Betriebsausgaben abzugsfähig**. Auch Bewirtungen, die der Steuerpflichtige seinen Arbeitnehmern gewährt, sind in voller Höhe steuerlich abziehbar. Nimmt der Arbeitnehmer aber lediglich an einer Bewirtung von Geschäftsfreunden teil, so gilt auch insoweit die Abzugsbeschränkung (70 %).

Beim Arbeitnehmer stellen solche Zuwendungen steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Ggf. ist die **Freigrenze für Sachbezüge** in Höhe von 44 € je Kalendermonat zu berücksichtigen. Nicht zum steuerpflichtigen Arbeitslohn gehören aber Zuwendungen, die der Arbeitgeber im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse erbringt, wie Zuwendungen im Rahmen einer üblichen Betriebsveranstaltung oder Zuwendungen aus geschäftlichem Anlass, z.B. wenn der Unternehmer anlässlich eines Geschäftsabschlusses die Geschäftspartner und seine leitenden Angestellten einlädt.

e) Nachweispflichten, Vereinfachungsregel

Der Betriebsausgabenabzug für Aufwendungen im Rahmen von VIP-Maßnahmen ist nach Auffassung der Finanzverwaltung zu versagen, wenn keine **Nachweise** dafür vorliegen, welchem konkreten Zweck die getätigten Aufwendungen dienen, d.h. welchem Personenkreis aus welcher Veranlassung die Leistung zugewendet wurde.

Dagegen ist es unschädlich, wenn der Vertrag über die Nutzung der VIP-Logen keine Aufgliederung in die verschiedenen gewährten Vorteile erlaubt. In diesen Fällen ist im Wege der sachgerechten Schätzung eine Aufteilung vorzunehmen. Aus Vereinfachungsgründen lässt es die Finanzverwaltung zu, wenn dann das Gesamtentgelt pauschal aufgeteilt wird zu 40 % in einen Anteil für Werbung, zu 30 % in einen Anteil für Bewirtung und zu 30 % in einen Anteil für Geschenke (Eintrittskarten), wobei mangels einer anderen Aufteilung davon auszugehen ist, dass dieser Anteil je zur Hälfte auf die Geschäftsfreunde und auf die Arbeitnehmer entfällt.

Da diese Geschenkaufwendungen regelmäßig den Betrag von 35 € pro Empfänger und Wirtschaftsjahr übersteigen, sind sie beim **Einladenden** nicht als Betriebsausgaben abziehbar. Bei den **Eingeladenen** ist dieser Vorteil grundsätzlich zu versteuern. Da der einladende Steuerpflichtige regelmäßig der Finanzverwaltung die Namen der eingeladenen Gäste nicht mitteilen will, da dann die Gefahr besteht, dass mittels Kontrollmitteilungen die Besteuerung des Vorteils auf Seiten des Empfängers nachgeprüft wird, lässt es die Finanzverwaltung auch zu, auf eine Benennung der Empfänger zu verzichten. In diesen Fällen sind allerdings zur Abgeltung der Besteuerung auf Seiten des Empfängers beim Zuwendenden 60 % des auf die Geschäftsfreunde entfallenden Anteils an den Aufwendungen zusätzlich der Besteuerung zu unterwerfen.

7 Voller Vorsteuerabzug bei Bewirtungskosten

Seit 2003 sind nach deutschem Recht 30 % der Bewirtungskosten bei der Einkommensteuer und die darauf entfallende Vorsteuer bei der Umsatzsteuer nicht mehr abzugsfähig. Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 10.2.2005 (Aktenzeichen V R 76/03) entschieden, dass eine Einschränkung der umsatzsteuerlichen Abzugsfähigkeit den europäischen Richtlinien widerspricht. An diese ist der jeweilige nationale Gesetzgeber gebunden. Der **Vorsteuerabzug von Bewirtungskosten** soll deshalb in vollem Umfang zulässig sein.

Hinweis:

In ausreichend lohnenden Fällen sollte geprüft werden, ob auch für die Vergangenheit die bisher noch nicht abgezogene Vorsteuer noch geltend gemacht werden kann. Oft werden die Umsatzsteuerfestsetzungen auch für bestimmte zurückliegende Jahre noch nicht bestandskräftig und damit noch änderbar sein.

Das Urteil des Bundesfinanzhofs betrifft jedoch nur den Umfang des Vorsteuerabzugs. **Einkommensteuerrechtlich** dürfen auch weiterhin nur 70 % der aus geschäftlichem Anlass entstandenen Bewirtungskosten als Betriebsausgaben abgezogen werden.

Zu beachten ist, dass die ertragsteuerliche Abzugsfähigkeit voraussetzt, dass bestimmte Aufzeichnungspflichten erfüllt werden. So sind schriftlich Angaben über Ort, Tag, Teilnehmer, Anlass der Bewirtung und die Höhe der Aufwendungen zu machen. Hat die Bewirtung in einer Gaststätte stattgefunden, fordert die Finanzverwaltung darüber hinaus eine Rechnung, die maschinell erstellt und registriert ist.

8 Aktuelle Hinweise zur Rückstellungsbildung

a) Grundsätze

Rückstellungen nehmen künftige Risiken vorweg. Rückstellungen sind in der **Handelsbilanz** insbesondere zu bilden für am Bilanzstichtag bestehende ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (z.B. ein drohender Verlust aus einem noch nicht abgewickelten Auftrag) und darüber hinaus für bestimmte im abgelaufenen Geschäftsjahr unterlassene Instandhaltungen. Die handelsrechtlichen Möglichkeiten einer Rückstellungsbildung sind - steuerrechtlich allerdings stark eingeschränkt, vor allem sind Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften **steuerrechtlich** nicht zulässig.

Rückstellungen werden handels- und steuerrechtlich **gewinnmindernd** auf der Passivseite der Bilanz gebildet. Die spätere Inanspruchnahme des Kaufmanns wird dann erfolgsneutral gegen die gebildete Rückstellung verrechnet.

Nach den handels- und steuerrechtlichen Regelungen ist eine **Rückstellung für eine ungewisse Verbindlichkeit** unter folgenden Voraussetzungen zwingend zu bilden:

- am Bilanzstichtag liegt eine Verpflichtung gegenüber einem Dritten oder eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung vor,
- die Verpflichtung ist am Bilanzstichtag wirtschaftlich bereits verursacht,
- es ist mit der künftigen Inanspruchnahme aus der Verpflichtung zu rechnen und
- die künftigen Aufwendungen führen nicht zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten für ein Wirtschaftsgut.

Hinweis:

Soweit Spielräume bei der Beurteilung der Rückstellungsvoraussetzungen vorliegen, sind Rückstellungen ein vorzügliches **Mittel der Bilanzpolitik**, erlauben also in Grenzen eine Beeinflussung des ausgewiesenen Gewinns, des Bilanzbildes und eine zumindest vorübergehende Minderung der Steuerlast.

Im Rahmen der Bilanzerstellung sollten insbesondere die steuerrechtlichen Spielräume möglichst weitgehend ausgenutzt werden, um steuerliche Vorteile zu erlangen. Hierzu folgende aktuelle Hinweise:

b) Rückstellungen für die zukünftige Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen

Sowohl handels- als auch steuerrechtlich besteht die Verpflichtung zur Aufbewahrung bestimmter Geschäftsunterlagen, wie Handelsbücher, Handelsbriefe, Buchungsbelege, Personalunterlagen usw., und dies zum Teil über einen langen Zeitraum von sechs bis zehn Jahren. Hieraus erwachsen dem Kaufmann nicht unerhebliche Kosten z.B. für den Lagerraum. Nach der Entscheidung des Bundesfinanzhofes vom 19.8.2002 (Aktenzeichen VIII R 30/01) handelt es sich insoweit um eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung, die zur Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten verpflichtet.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof hat sich allerdings nicht abschließend zur **Höhe der zu bildenden Rückstellung** geäußert. Anzusetzen ist der voraussichtliche Erfüllungsbetrag, wobei allerdings nur Kosten für die gesetzlich aufbewahrungspflichtigen Unterlagen angesetzt werden dürfen und nicht etwa für die Aufbewahrung solcher Unterlagen, die freiwillig aufbewahrt werden. Die **anzusetzenden Kosten** ergeben sich etwa aus den Raumkosten (Mietaufwendungen oder Abschreibungen, Kosten für Heizung/Lüftung, Abschreibung der Einrichtung, wie Regale, Personalkosten für Hausmeister und Reinigung) und der Kosten für die Vorhaltung von EDV-Geräten zur Lesbarmachung von Datenträgern oder Personalkosten für die Ein- und Auslagerung der Unterlagen). In der Vergangenheit unterlassene Rückstellungen sind in der ersten noch offenen Bilanz gewinnmindernd einzustellen.

Insoweit hat die Oberfinanzdirektion Münster mit Kurzinformation Nr. 5/2005 vom 21.1.2005 klargestellt, dass der Rückstellungsbetrag nicht auf den Bilanzstichtag abzuzinsen ist, so dass sich ein höherer Rückstellungsbetrag und damit eine größere Gewinnminderung im Jahr der Rückstellungsbildung ergibt.

c) Pauschale Gewährleistungsrückstellungen in der Bauwirtschaft

Unter den oben genannten Voraussetzungen können **Garantie- und Gewährleistungsrückstellungen** gebildet werden, mit denen das Risiko künftiger Belastungen durch kostenlose Nacharbeiten, durch Ersatzlieferungen oder aus Minderungen oder Schadensersatzleistungen wegen Nichterfüllung auf Grund gesetzlicher oder vertraglicher Gewährleistungen erfasst werden. Derartige drohende Belastungen können für den Einzelfall ermittelt und als Rückstellung berücksichtigt werden. Möglich ist aber auch, aus den Erfahrungen der Vergangenheit einen **Pauschalsatz** abzuleiten, z.B. bezogen auf den getätigten Umsatz.

Die Oberfinanzdirektion Koblenz hat in der Verfügung vom 12.5.2004 für die Bauindustrie Folgendes festgestellt: Aus der Praxis, dass bei Aufträgen vielfach **Sicherheitseinbehalte** von bis zu 5 % der Bausumme vereinbart werden, können keine Rückschlüsse auf die tatsächlich erbrachten oder künftig zu erbringenden Garantieleistungen gezogen werden. Die Finanzverwaltung lehnt insoweit auch eine pauschale Rückstellung in Höhe von 2 % bis 3 % der Bausumme ab. Vielmehr

wird ein **Nachweis nach den individuellen Verhältnissen**, wie der speziellen Branche (Hoch- oder Tiefbau), den konkreten vertraglichen Vereinbarungen und den Erfahrungen aus der Vergangenheit verlangt.

In diesem Zusammenhang ist allerdings das rechtskräftige Urteil des Finanzgerichts Brandenburg vom 14.1.2004 (Aktenzeichen 2 K 2190/02) bedeutsam: Und zwar wurde entschieden, dass ein Bauunternehmen, das in den zu beurteilenden Veranlagungszeiträumen lediglich an fünf Großaufträgen tätig gewesen ist, Pauschalrückstellungen für Gewährleistungsverpflichtungen in Höhe von 1 % des garantiebehafteten Umsatzes bilden durfte. Nach Ansicht des Gerichtes bergen Großaufträge, insbesondere wenn sie in der Anfangsphase der betrieblichen Tätigkeit übernommen werden, erfahrungsgemäß ein größeres Risiko der Inanspruchnahme als kleinere Bauprojekte.

d) Rückstellungen für Mehrsteuern infolge einer steuerlichen Außenprüfung

Werden von der Finanzverwaltung die steuerlichen Verhältnisse im Rahmen einer Betriebsprüfung überprüft, so bedeutet dies für den Steuerpflichtigen regelmäßig nicht nur eine hohe zeitliche und organisatorische Belastung, sondern vielfach auch steuerliche Mehrbelastungen. Der Bundesfinanzhof hat in seinem Urteil vom 27.11.2001 (Aktenzeichen VIII R 36/00) nochmals klargestellt, dass aufwandswirksame Rückstellungen für zu erwartende Mehrsteuern erst dann gebildet werden dürfen, wenn eine bestimmte Sachbehandlung durch den Prüfer aufgegriffen und beanstandet wird.

Das entspricht dem Grundsatz, dass bei öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen die verpflichtungsbegründenden Tatsachen den Fachbehörden bekannt sein müssen und deren Aufdeckung unmittelbar bevorstehen muss. Nicht ausreichend ist dagegen die allgemeine Erfahrung, dass Betriebsprüfungen zu Mehrsteuern führen werden.

Hinweis:

In der Handelsbilanz kann abweichend von der steuerlichen Gewinnermittlung aber auch eine Pauschalrückstellung für drohende Betriebsprüfungsrisiken gebildet werden. Dieses Instrument kann nicht nur als Instrument der Bilanzpolitik eingesetzt werden, sondern trägt auch zu einer zeitlichen Verstetigung des Ergebnisses bei.

9 Erste Entscheidung zur EDV-Außenprüfung

Die Finanzverwaltung hat seit einer Gesetzesänderung 2002 das Recht, die mit Hilfe eines EDV-Systems erstellte Buchführung des Steuerpflichtigen durch Datenzugriff zu prüfen. Dieses **Recht auf Datenzugriff** umfasst alle steuerlich relevanten Daten, die beim Steuerpflichtigen in digitaler Form vorhanden sind. Bei der Ausübung des Rechts auf Datenzugriff stehen der Finanzbehörde nach dem Gesetz drei Möglichkeiten zur Verfügung. Die Entscheidung, von welcher Möglichkeit des Datenzugriffs die Finanzbehörde Gebrauch macht, steht in ihrem pflichtgemäßen Ermessen. Falls erforderlich, kann sie auch mehrere Möglichkeiten in Anspruch nehmen:

- a) Die Finanzverwaltung hat das Recht, selbst **unmittelbar auf das Datenverarbeitungssystem** dergestalt **zuzugreifen**, dass sie in Form des Nur-Lesezugriffs Einsicht in die gespeicherten Daten nimmt und die vom Steuerpflichtigen oder von einem beauftragten Dritten eingesetzte Hard- und Software zur Prüfung der gespeicherten Daten einschließlich der Stammdaten und Verknüpfungen (Daten) nutzt (unmittelbarer Datenzugriff).
- b) Sie kann vom Steuerpflichtigen auch verlangen, dass er an ihrer Stelle die Daten nach ihren Vorgaben maschinell auswertet oder von einem beauftragten Dritten maschinell auswerten lässt, um den **Nur-Lesezugriff** durchführen zu können (mittelbarer Datenzugriff).
- c) Sie kann ferner verlangen, dass ihr die gespeicherten Unterlagen auf einem maschinell verwertbaren **Datenträger zur Auswertung überlassen** werden (Datenträgerüberlassung).

Die **Zulässigkeit dieser digitalen Außenprüfung** wurde nun erstmals von dem Finanzgericht Rheinland-Pfalz mit Urteil vom 20.1.2005 (Aktenzeichen 4 K 2167/04) bestätigt. Im Urteilsfall verlangte der Prüfer die Sachkonten auf CD-ROM, wogegen sich der Steuerpflichtige mit dem Argument wehrte, dass die angeforderten Konten nicht übermäßig umfangreich seien und damit die Vorlage der Konten in Papierform weniger belastend sei. Das Finanzgericht gab der Finanzverwaltung Recht.

Hinweis:

Auch wenn derzeit die Finanzverwaltung noch nicht flächendeckend von dem Recht des digitalen Datenzugriffs Gebrauch macht, muss damit zukünftig gerechnet werden. Es ist dringend anzuraten, sich hierauf mit Unterstützung des steuerlichen Beraters rechtzeitig einzustellen. Insbesondere sollten die „**steuerlich relevanten**“ Daten abgegrenzt werden und die Möglichkeiten des EDV-Zugriffs in der konkret eingesetzten Software getestet werden. Zu den steuerlich relevanten Daten gehören die Finanz-, Lohn- und Anlagenbuchhaltung, Daten der Waren- und Materialwirtschaftssysteme, Bereiche der Kosten- und Leistungsrechnung und Dokumentationen zum Jahresabschluss.

Daneben ist zu bedenken, dass die Finanzverwaltung mit dem digitalen Datenzugriff sehr viel **weitergehendere Auswertungsmöglichkeiten** hat, als bislang manuell zu bewältigen waren. So können z.B. leichter betrags- oder zeitmäßig auffällige Buchungen herausgefiltert werden.

10 Keine steuerliche Berücksichtigung von Verlusten bei Liebhaberei

a) Grundsätze zur Abgrenzung

Einkünfte werden steuerlich nur dann erfasst, wenn diese unter eine der im Gesetz genannten Einkunftsarten, wie z.B. Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit, aus Kapitalvermögen oder auch Vermietung und Verpachtung, fallen und darüber hinaus eine Gewinnerzielungsabsicht besteht. Wird Letzteres verneint, liegt so genannte **Liebhaberei** vor mit der **Folge**, dass hieraus resultierende Einnahmen und Ausgaben, insbesondere also auch **Verluste, steuerlich (von Anfang an) unbeachtlich sind**.

Der Bundesfinanzhof hat sich jüngst im Urteil vom 17.11.2004 (Aktenzeichen X R 62/01) mit der Abgrenzung zwischen Liebhaberei und Gewinnerzielungsabsicht auseinandergesetzt. Betont wird, dass die **Prüfung in zwei Schritten** erfolgen muss: Zum einen, ob über die Gesamtdauer der Tätigkeit ein **Totalgewinn** erzielbar ist. Zum anderen, ob der entstandene Verlust durch **persönliche Gründe und Neigungen** hervorgerufen wird. Liebhaberei liegt nur dann vor, wenn beide Prüfungspunkte bejaht werden.

Hinweis:

Das Problem der Einstufung einer Tätigkeit in den Bereich der Liebhaberei sollte sehr ernst genommen werden. Nicht selten werden solche Fälle von der Finanzverwaltung erst nach längeren Verlustphasen aufgegriffen und dann drohen Steuernachzahlungen für alle noch verfahrensrechtlich offenen Veranlagungsjahre, was zu einer **erheblichen Liquiditätsbelastung** führen kann.

b) Fehlende Gewinnerzielungsabsicht bei einem Möbeleinzelhandelsgeschäft?

Im Urteil vom 17.11.2004 ging es um ein **Möbeleinzelhandelsgeschäft**, das über viele Jahre mit Verlusten betrieben wurde. Der Bundesfinanzhof betonte, dass bei einer Tätigkeit, die typischerweise nicht dazu bestimmt und geeignet ist, der Befriedigung persönlicher Neigungen zu dienen, die Erzielung langjähriger Verluste an sich nicht gegen die Gewinnerzielungsabsicht spricht. Vielmehr muss bei längeren Verlustperioden aus weiteren Beweisanzeichen die Feststellung möglich sein, dass der Steuerpflichtige die verlustbringende Tätigkeit nur aus im Bereich seiner Lebensführung liegenden persönlichen Gründen oder Neigungen ausübe.

Hinweis:

Ein wichtiges Argument gegen das Vorliegen einer Liebhaberei ist vor allem das Bemühen des Steuerpflichtigen, die Verluste einzudämmen und die Gewinnzone zu erreichen. Werden solche Maßnahmen, wie Kostensenkungen, Produktbereinigungen, Werbemaßnahmen oder Ähnliches, ergriffen, so ist anzuraten, dies genau zu dokumentieren.

11 Entschädigung für die Aufhebung von langfristigen Verträgen

Langfristige Verträge (z.B. Miet- oder Pachtverträge, Dienstleistungsverträge, Belieferungsverträge) werden von den Vertragspartnern oftmals **vor Ablauf der vertraglich vereinbarten Zeit aufgelöst**. Für die „Entlassung aus dem Vertrag“ werden dem leistungserbringenden Vertragspartner regelmäßig die entgehenden Erträge zumindest teilweise durch eine einmalige Entschädigungs- oder Abfindungszahlung abgegolten.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 23.2.2005 (Aktenzeichen I R 9/04) entschieden, dass derartige Einnahmen aus **Abfindungs- oder Entschädigungszahlungen regelmäßig im Jahr der Vereinnahmung in voller Höhe als Betriebseinnahmen zu erfassen** und zu versteuern sind. Eine Verteilung mittels eines sog. passiven Rechnungsabgrenzungspostens über die ursprüngliche Restlaufzeit des Vertragsverhältnisses wurde abgelehnt. Begründet wurde die Entscheidung im Wesentlichen damit, dass bereits durch die Verzichtserklärung die gesamte Leistung, die mit der Entschädigungszahlung abgegolten wurde, erbracht worden ist.

Dagegen kommt eine zeitliche Verteilung der Einnahmen mittels eines Rechnungsabgrenzungspostens dann in Betracht, wenn ein Entgelt für eine in folgenden Jahren **noch zu erbringende** Leistung vereinnahmt wird. Dies kann z.B. gegeben sein, wenn noch Duldungspflichten ausstehen, so regelmäßig bei einer Entschädigungszahlung für ein eingegangenes Wettbewerbsverbot. Eine zeitliche Ertragsverteilung kommt ebenfalls grundsätzlich in Betracht bei der Einräumung einer Grunddienstbarkeit gegen einmaliges Entgelt oder z.B. bei der Aufgabe eines Wasserrechtes.

12 Abzinsung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen in der Steuerbilanz

a) Grundsätze der Abzinsungsregelung

Auf Grund einer **steuerlichen Sonderregelung** sind Verbindlichkeiten und Rückstellungen mit einem Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen. Hiervon ausgenommen sind insbesondere Verbindlichkeiten und Rückstellungen, deren Laufzeit am Bilanzstichtag weniger als zwölf Monate betragen, und solche, die verzinslich sind. **Folge einer solchen Abzinsung** ist, dass zum Bilanzstichtag der erstmaligen Abzinsung ein – unter Umständen betragsmäßig beachtlicher – **Abzinsungsertrag** entsteht, der der Besteuerung zu unterwerfen ist. Andererseits vermindert sich dann in den Folgeperioden dieser Abzinsungsbetrag kontinuierlich, was zu entsprechendem steuerlichen Aufwand führt. Damit ergeben sich somit zunächst Steuerzahlungen, ohne dass diesen Steuerzahlungen entsprechende handelsrechtliche Erträge gegenüberstehen.

Zu Einzelheiten der Abzinsung hat nun die Finanzverwaltung mit Schreiben vom 26.5.2005 (Aktenzeichen IV B 2 – S 2175 – 7/05) Stellung genommen. Die wichtigsten Aussagen dieses Schreibens werden im Folgenden dargestellt.

b) Ausnahmen von der Abzinsung

Eine Abzinsung unterbleibt in folgenden Fällen:

- Die Verbindlichkeit wird vor Ablauf eines Jahres nach dem Bilanzstichtag vollständig getilgt (**Laufzeit weniger als zwölf Monate**).

- Daneben unterbleibt eine Abzinsung, wenn es sich um eine verzinsliche Verbindlichkeit handelt. Eine solche liegt nach Auffassung der Finanzverwaltung vor, wenn ein **Zinssatz von mehr als 0 %** vereinbart wurde. Dabei soll es darüber hinaus auch unerheblich sein, ob am Bilanzstichtag fällige Zinsen tatsächlich gezahlt wurden. Ausreichend für die Annahme einer verzinslichen Verbindlichkeit ist auch, wenn die **Verzinsung lediglich für bestimmte Zeiträume** vorgesehen ist.

Hinweis:

Klargestellt wird also, dass eine auch nur ganz geringfügige Verzinsung ausreichend ist, um die steuerlich ungünstige Regelung der Abzinsung zu vermeiden. Insbesondere bei unverzinslichen Darlehen von nahe stehenden Personen sollte daher geprüft werden, ob eine geringfügige Verzinsung vereinbart werden kann.

- Weiterhin unterbleibt eine Abzinsung, wenn die **Verbindlichkeit auf einer Anzahlung oder Vorausleistung beruht**. Derartige Vorleistungen sind dann anzunehmen, wenn diese in Erfüllung eines zu einem späteren Zeitpunkt noch zu vollziehenden Rechtsgeschäfts erbracht werden.

c) Berechnung der Verzinsung

Die Abzinsung erfolgt nach finanz- oder versicherungsmathematischen Grundsätzen. Dabei ist ein **Zinssatz in Höhe von 5,5 %** anzusetzen. Aus Vereinfachungsgründen kann die Abzinsung auch nach den Regelungen des Bewertungsgesetzes erfolgen. Dieses beinhaltet entsprechende Tabellen zu Vervielfältigern bei der Abzinsung und zu statistischen Lebenserwartungen.

Bei einer Verbindlichkeit, die in einem Betrag fällig ist, ist die Abzinsung über die gesamte ab dem Bilanzstichtag noch verbleibende Restlaufzeit vorzunehmen, wobei die Finanzverwaltung eine taggenaue Berechnung unter Zugrundelegung von 360 Zinstagen fordert. Ist die Laufzeit einer unverzinslichen Verbindlichkeit durch das Leben einer oder mehrerer Personen bedingt, ist von der mittleren Lebenserwartung der betreffenden Personen am Bilanzstichtag auszugehen. Die jeweilige mittlere Lebenserwartung ergibt sich aus der geltenden Sterbetafel. Im Falle einer unbestimmten Laufzeit ist diese zu schätzen oder hilfsweise in Anlehnung an das Bewertungsrecht mit zwölf Jahren, zehn Monaten und zwölf Tagen anzusetzen.

d) Besonderheiten bei Rückstellungen

Die Abzinsungsregelung gilt auch für Rückstellungen. Die voraussichtliche Restlaufzeit einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist nach den Umständen des jeweiligen Einzelfalles zu schätzen. Bei **Geldleistungsverpflichtungen** ist insoweit der voraussichtliche Erfüllungszeitpunkt maßgebend. Bei **Sachleistungsverpflichtungen** ist auf den Zeitpunkt des Beginns der Erfüllung der Verpflichtung abzustellen. Bei **Pauschalrückstellungen** für Garantie- und Gewährleistungsfälle findet das Abzinsungsgebot nach Ansicht der Finanzverwaltung aus Vereinfachungsgründen keine Anwendung.

13 Innergemeinschaftliche Lieferungen: Voraussetzungen der Umsatzsteuerfreiheit

Die strengen gesetzlichen Voraussetzungen der Umsatzsteuerfreiheit von Lieferungen in einen anderen EU-Staat (so genannte innergemeinschaftliche Lieferungen) führen immer wieder zu Streitfällen mit den Finanzämtern, die häufig erst durch die Finanzgerichte – oft zu Lasten der Steuerpflichtigen – entschieden werden. Da die Nichtanerkennung der Steuerfreiheit von innergemeinschaftlichen Lieferungen zu sehr erheblichen Steuernachzahlungen führen kann, wird diese Problematik unter Berücksichtigung aktueller Rechtsprechung nachfolgend dargestellt.

a) Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung

Bei Lieferungen von einem EG-Mitgliedstaat in einen anderen erfolgt die Umsatzbesteuerung grundsätzlich erst im Bestimmungsland (Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs). Deswegen sind die so genannten innergemeinschaftlichen Lieferungen des inländischen Unternehmers unter verschiedenen, genau zu beachtenden Voraussetzungen umsatzsteuerfrei. Eine **innergemeinschaftliche Lieferung** liegt grundsätzlich vor, wenn z.B. die Ware vom Unternehmer oder vom Abnehmer in einen anderen EU-Mitgliedstaat befördert oder versendet wird.

Der **Abnehmer** muss dabei zu einer bestimmten Personengruppe gehören: Er muss entweder Unternehmer sein und die Ware für sein Unternehmen erwerben, oder eine juristische Person sein, die nicht Unternehmer ist oder die die Lieferung für ihren nichtunternehmerischen Bereich bezieht. Bei der Lieferung eines neuen Fahrzeugs kommt auch jeder andere Erwerber als Abnehmer in Betracht.

Außerdem muss der Liefergegenstand beim Abnehmer in dem anderen EU-Mitgliedstaat den **Vorschriften der Umsatzbesteuerung unterliegen** (so genannte Erwerbsbesteuerung). Davon kann i.d.R. ausgegangen werden, **wenn der Abnehmer den Gegenstand unter Angabe einer ihm von einem anderen EU-Mitgliedstaat erteilten Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erwirbt.**

Hinweis:

Die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers ist vom liefernden Unternehmer aufzuzeichnen (Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 29.3.1996, Aktenzeichen IV C 4 – S 7140 – 6/96).

b) Nachweis der Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung

Weil der Nachweis der Umsatzsteuerbefreiung nicht mehr an der Grenze geführt werden kann, müssen die Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung vom Unternehmer durch **Belege und Bücher** nachgewiesen werden. Ohne ausreichende Nachweise erkennt die Finanzverwaltung die Umsatzsteuerfreiheit einer innergemeinschaftlichen Lieferung nicht an.

aa) Belegnachweis

Der Unternehmer hat durch Belege nachzuweisen, dass er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in einen anderen EU-Mitgliedstaat befördert oder versendet hat.

In **Beförderungsfällen** soll der Belegnachweis durch folgende Unterlagen geführt werden:

- Doppel der Rechnung. Die Rechnung hat die üblichen gesetzlichen Anforderungen zu erfüllen. Besonderheiten bei innergemeinschaftlichen Lieferungen sind, dass in der Rechnung auf die Steuerbefreiung hinzuweisen ist und die Umsatzsteuer-Identifikationsnummern des liefernden Unternehmers und des Abnehmers anzugeben sind;
- handelsüblicher Beleg über den Bestimmungsort (Lieferschein);
- Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten sowie
- bei Beförderung des Gegenstandes durch den Abnehmer: schriftliche, zu Beginn der Beförderung beim liefernden Unternehmer vorliegende Versicherung des Abnehmers bzw. seines Beauftragten, den Liefergegenstand in einen anderen EU-Mitgliedstaat zu befördern.

Im Falle der Beförderung im **gemeinschaftlichen Versandverfahren** kann der Nachweis auch durch folgende Unterlagen erbracht werden:

- Bestätigung der Abgangsstelle über die innergemeinschaftliche Lieferung, die nach Eingang des Rückscheins erteilt wird, wenn sich daraus die Lieferung in einen anderen EU-Mitgliedstaat ergibt, oder

- Abfertigungsbestätigung der Abgangsstelle zusammen mit einer Eingangsbescheinigung der Bestimmungsstelle im anderen EU-Mitgliedstaat.

In **Versendungsfällen** (z.B. bei Beauftragung eines Spediteurs) soll der Nachweis grundsätzlich durch folgende Unterlagen geführt werden:

- Doppel der Rechnung (vgl. oben zu den Beförderungsfällen),
- Versendungsbeleg (insbesondere Frachtbrief, Konnossement, Posteinlieferungsschein) oder sonstiger handelsüblicher Beleg (z.B. Bescheinigung des Spediteurs), der enthalten soll:
 - Name und Anschrift des Ausstellers,
 - Tag der Ausstellung,
 - Name und Anschrift des versendenden Unternehmers,
 - handelsübliche Bezeichnung und Menge der zu versendenden Gegenstände,
 - Ort und Tag der Versendung in den anderen EU-Mitgliedstaat,
 - den Empfänger und den Bestimmungsort in dem anderen EU-Mitgliedstaat,
 - Versicherung des Ausstellers des Belegs, dass die Angaben in dem Beleg aufgrund von im Gebiet der EU nachprüfbarer Geschäftsunterlagen gemacht wurden,
 - Unterschrift des Ausstellers.

Wenn in einem Versendungsfall dieser Nachweis nicht möglich oder nicht zumutbar ist, kann er auch wie in Beförderungsfällen oder wie im gemeinschaftlichen Versandverfahren erbracht werden.

Hinweise:

Der Versendungsbeleg wird üblicherweise entsprechend dem vom Bundesfinanzministerium mit Schreiben vom 17.1.2000 (Aktenzeichen IV D 2 – S 7134 – 2/00) bekannt gegebenen Muster der „Bescheinigung für Umsatzsteuerzwecke“ (so genannte weiße Spediteursbescheinigung) ausgestellt.

In einem Beschluss vom 1.12.2004 (Aktenzeichen 2 V 64/04 (5)) hat das Finanzgericht Bremen Fotokopien von so genannten CMR-Frachtbriefen nicht als Versendungsbeleg anerkannt, genauso wenig CMR-Frachtbriefe ohne Bestätigung des Empfängers, das Gut erhalten zu haben. CMR-Frachtbriefe werden nach Maßgabe eines Abkommens im internationalen Straßengüterverkehr ausgestellt.

Es ist also unbedingt erforderlich, dass aus den Belegen die grenzüberschreitende Warenbewegung ersichtlich ist (Empfangsbestätigung des Spediteurs und Verbringensnachweis). In entsprechenden Fällen sollte dies überprüft werden. Ggf. sollten ausreichende Bestätigungen noch eingeholt werden.

bb) Buchnachweis

Ohne den buchmäßigen Nachweis ist keine Umsatzsteuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen möglich. Unter „Buchnachweis“ ist ein Nachweis durch Bücher oder Aufzeichnungen in Verbindung mit Belegen zu verstehen. Die Voraussetzungen der Umsatzsteuerbefreiung einschließlich der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers müssen eindeutig und leicht nachprüfbar aus der Buchführung durch Hinweise und Bezugnahmen auf Belege zu ersehen sein. Nach dem Gesetz soll der Unternehmer im Inland Folgendes aufzeichnen:

- Name und Anschrift des Abnehmers,
- Name und Anschrift des Beauftragten des Abnehmers bei einer Lieferung, die im oder wie im Einzelhandel erfolgt,
- Gewerbebezweig oder Beruf des Abnehmers,
- handelsübliche Bezeichnung und Menge der gelieferten Gegenstände,

- Datum der Lieferung,
- vereinbartes Entgelt (bei Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten: das vereinnahmte Entgelt und Datum der Vereinnahmung),
- ggf. Art und Umfang einer Bearbeitung oder Verarbeitung vor der Beförderung oder Versendung in den anderen EU-Mitgliedstaat,
- Bestimmungsort im übrigen Gemeinschaftsgebiet.

Besonderheiten gelten bei unternehmensinterner Verbringung und bei Lieferung neuer Fahrzeuge an Abnehmer ohne Umsatzsteuer-Identifikationsnummer in einen anderen EU-Mitgliedstaat.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof hat Zweifel, ob die Finanzverwaltung die Steuerfreiheit einer innergemeinschaftlichen Lieferung, die zweifelsfrei vorliegt, allein deshalb versagen darf, weil der Buchnachweis **nicht rechtzeitig** („laufend und unmittelbar nach Ausführung der jeweiligen Umsätze“) vorgenommen wurde (sondern erst später). Der Bundesfinanzhof hat deshalb einen entsprechenden Fall dem Europäischen Gerichtshof zur Entscheidung vorgelegt. Sicherheitshalber sollte der Buchnachweis bis auf weiteres rechtzeitig geführt werden.

14 Einzelfragen zur Bewertung der privaten Kfz-Nutzung

a) 1 %-Regelung bei der Verfügbarkeit mehrerer Kfz im Betriebsvermögen

Nach dem rechtskräftigen Urteil des Finanzgerichts München vom 7.12.2004 (Aktenzeichen 2 K 3137/03) ist die 1 %-Regelung zur Bewertung der privaten Nutzung eines betrieblichen Pkw auch dann anzuwenden, wenn im Betriebsvermögen mehrere Kfz vorhanden sind, die für Privatfahrten genutzt werden können. Im Ergebnis führt dies zu einer sehr hohen steuerlichen Belastung.

Hinweis:

Ein Ausweg bietet sich nur dann, wenn entweder Fahrtenbücher geführt werden oder aber glaubhaft gemacht werden kann, dass einzelne Fahrzeuge ausschließlich betrieblich genutzt werden. Insoweit ist aber rechtzeitige Vorsorge zu treffen.

b) Bemessungsgrundlage für die 1 %-Regelung umfasst auch den Aufpreis für ein werkseitig eingebautes Satellitennavigationsgerät

Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofes vom 16.2.2005 (Aktenzeichen VI R 37/04) umfasst die Bemessungsgrundlage bei Anwendung der 1 %-Regelung den Brutto-Listenpreis des Firmenwagens einschließlich des darin enthaltenen Anteils für die werkseitige Ausstattung mit einem GPS-gestützten Satellitennavigationsgerät. Bislang konnte davon ausgegangen werden, dass die Zurverfügungstellung eines solchen Gerätes als Telekommunikationsgerät steuerfrei ist, was der Bundesfinanzhof nun aber ablehnte.

c) Zur Fahrtenbuchführung und Kostendeckelungsmethode

Das Finanzgericht Düsseldorf hat sich mit Urteil vom 6.9.2002 (Aktenzeichen 16 K 2797/00 E; nicht rechtskräftig) mit der Frage der Ordnungsmäßigkeit eines Fahrtenbuches auseinander gesetzt.

Ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch muss grundsätzlich **folgende Angaben** enthalten:

- Datum und Kilometerstand zu Beginn und am Ende jeder einzelnen Auswärtstätigkeit,
- Reiseziel und bei Umwegen auch die Reiseroute und
- Reisezweck und aufgesuchten Geschäftspartner.

Für **Privatfahrten** genügt jeweils die Kilometerangabe; für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebs- oder Arbeitsstätte genügt ein kurzer Vermerk im Fahrtenbuch.

In dem vom Kläger geführten Fahrtenbuch war keine durchgängige Angabe zum Zweck der Fahrten aufgeführt. Die mutmaßlichen Kunden wurden nicht immer mit Orten und nie mit der Adresse angegeben. Die Fehler im Fahrtenbuch waren so gravierend, dass es nicht für die Bewertung der Nutzungsentnahme des zum Betriebsvermögen zählenden Fahrzeugs herangezogen werden konnte, sondern zwingend nach der 1%-Methode zu verfahren war.

Nach Auffassung der **Finanzverwaltung** sind der pauschale Nutzungswert sowie die nicht abziehbaren Betriebsausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb höchstens mit den Gesamtkosten des Kfz anzusetzen (sogenannte **Kostendeckelung**), was günstig ist für den Steuerpflichtigen. Im Urteilsfall betragen die Kosten für den Geschäftswagen 4 112,80 DM. Als Nutzungsentnahme wurden demgegenüber 4 584 DM gewinnerhöhend angesetzt. Die Kostendeckelungsmethode als Billigkeitsregelung der Verwaltung wurde vom Finanzgericht als für die Rechtsprechung unverbindlich nicht angewandt, weil hierfür keine gesetzliche Grundlage vorhanden sei.

Hinweis:

Die Finanzämter sind jedoch weiterhin an die bisherige Verwaltungsauffassung gebunden. Die Oberfinanzdirektion München hat sich mit Verfügung vom 25.5.2005 (Aktenzeichen S 2145 – 20 St 41/42) mit der Kostendeckelung bei **Kostenerstattung von Dritten** auseinandergesetzt. Ersetzt ein Dritter unmittelbar Kosten für einen Geschäftswagen, werden diese bei der Kostendeckelung berücksichtigt. Hierunter fallen insbesondere Versicherungserstattungen. Keine Kürzung erfolgt hingegen, wenn der Steuerpflichtige fahrzeugbezogene Einnahmen durch Weiterberechnung an Kunden erzielt.

15 Bedeutung des richtigen Umsatzsteuersatzes (z.B. bei Software-Überlassung)

Die Anwendung des richtigen Umsatzsteuersatzes hat eine erhebliche Bedeutung für den **Vorsteuerabzug** des die Leistung empfangenden Unternehmers. Denn es ist nur die **gesetzlich geschuldete** Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehbar. Das heißt, dass beispielsweise dann, wenn ein Lieferant einem Unternehmer 16 % Umsatzsteuer in Rechnung stellt, der Umsatz nach dem Umsatzsteuergesetz aber nur dem ermäßigten Steuersatz von 7 % unterliegt, der Unternehmer vom Finanzamt nur 7 % erstattet bekommt, obwohl er an seinen Lieferanten 16 % gezahlt hat.

Hinweis:

Es kann sehr fraglich sein, ob in dem Zeitpunkt, in dem das Finanzamt den Vorsteuerabzug in Höhe von 16 % versagt, noch eine Rückabwicklung von Rechnung und Zahlung möglich oder durchsetzbar ist (z.B. wegen Verjährung oder Insolvenz des Lieferanten). Deshalb sollte der in Eingangsrechnungen angewandte Umsatzsteuersatz in jedem Einzelfall genau überprüft werden. Rechnungen mit einem zu hohen Steuersatz sollten nicht akzeptiert werden.

Für den leistenden, die Rechnungen ausstellenden Unternehmer ist der richtige Umsatzsteuersatz ebenso wichtig, denn das Finanzamt könnte nachträglich (z.B. im Rahmen einer Betriebsprüfung) feststellen, dass ein zu niedriger Steuersatz angewandt wurde und die richtige Steuer bei dem Unternehmer nacherheben.

Der anzuwendende Umsatzsteuersatz bestimmt sich nach der Art der Leistung. Der allgemeine Steuersatz für umsatzsteuerpflichtige Lieferungen oder sonstige Leistungen beträgt zurzeit noch **16 %**. Jedoch bestehen zahlreiche Ausnahmen, in denen der ermäßigte Steuersatz von **7 %** anzuwenden ist. Aktuell vom Bundesfinanzhof entschieden wurde die Frage, welchem Steuersatz die **Überlassung von Computerprogrammen** unterliegt. Es stellte sich in den entschiedenen Fällen die Frage, ob die Voraussetzungen einer der Ausnahmen zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes gegeben waren. So beträgt der Steuersatz zurzeit 7 % für die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, die sich aus dem Urheberrechtsgesetz ergeben.

Der Bundesfinanzhof stellte in mehreren Urteilen fest, dass auch (Verwertungs-)Rechte an Computerprogrammen (Software) nach dem Urheberrechtsgesetz eingeräumt werden können. Die Umsatzsteuerermäßigung (7 %) setze aber weiterhin voraus, dass der Rechtsinhaber dem Leis-

tungsempfänger als Hauptleistung Verwertungsrechte (insbesondere Rechte zur Vervielfältigung und Weiterverbreitung der Software) einräumt, und ihm nicht nur die bestimmungsgemäße Nutzung (Anwendung) des Computerprogramms gestatte (Bundesfinanzhof vom 25.11.2004, Aktenzeichen V R 4/04, V R 25/04, V R 26/04).

16 Vergünstigungen beim Abschluss von Handy-Verträgen

Für den Abschluss eines längerfristigen (z.B. 24 Monate laufenden) Mobilfunkdienstleistungsvertrags werden den Kunden häufig Vergünstigungen (z.B. verbilligter Handy-Preis) gewährt. Die Finanzverwaltung hat sich jetzt zu der ertragsteuerlichen Behandlung dieser Vorteile geäußert (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 20.6.2005, Aktenzeichen IV B 2 – S 2134 – 17/05).

Bei Unternehmern und Freiberuflern stellt die **Verbilligung** des Mobiltelefons eine Einnahme dar, für die wegen der langfristigen Vertragsbindung bei bilanzierenden Steuerpflichtigen zum Abschlussstichtag grundsätzlich ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden ist. Dieser ist zeitanteilig aufzulösen. Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung des Mobiltelefons ist der ohne Abschluss eines Mobilfunkdienstleistungsvertrags zu entrichtende (nicht verbilligte) Preis (ohne abziehbare Umsatzsteuer). Wenn das Mobiltelefon ein sog. geringwertiges Wirtschaftsgut ist (weil gezahlter Barpreis und erhaltene Vergünstigung ohne Umsatzsteuer 410 € nicht übersteigen), muss kein passiver Rechnungsabgrenzungsposten gebildet werden.

Auch die Gewährung **sonstiger einmaliger Vergünstigungen** (z.B. Einkaufsgutscheine, Sachzugaben) für den Abschluss eines längerfristigen Vertrags ist passiv abzugrenzen.

Nicht zeitlich abzugrenzen sind dagegen **monatliche Vergünstigungen** wie der Erlass von Gebühren oder die Gewährung von Gesprächsguthaben. Sie mindern die laufenden Kosten.

17 Gesetzliche Unfallversicherung freiwillig versicherter Unternehmer

Beiträge versicherter **Einzelunternehmer** oder **Gesellschafter einer Personengesellschaft** an die gesetzliche Unfallversicherung sind als Betriebsausgaben abziehbar (Oberfinanzdirektion Koblenz vom 14.2.2005, Aktenzeichen S 2144 A – St 31 4). Leistungen einer derartigen Versicherung sind einkommensteuerfreie Betriebseinnahmen.

Die von als unternehmerähnliche Personen eingestuft **Geschäftsführern** und **Vorständen** juristischer Personen (z.B. GmbH, Aktiengesellschaften) entrichteten Beiträge an die gesetzliche Unfallversicherung stellen abziehbare Werbungskosten dar. Übernimmt der Arbeitgeber diese Beiträge, liegt Arbeitslohn vor und kann bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern eine verdeckte Gewinnausschüttung sein, wenn der Dienstvertrag keine Übernahmeregelung enthält.

18 Unfall mit Betriebsfahrzeug auf Privatfahrt

Nutzen Unternehmer oder Freiberufler betriebliche Kraftfahrzeuge auch privat, ist die Privatnutzung als ergebniserhöhende Entnahme zu behandeln, um einen Ausgleich für die insoweit entstandenen und steuermindernd abgezogenen Betriebsaufwendungen zu schaffen. Der Wert der Entnahme kann entweder nach der Fahrtenbuchmethode oder pauschal nach der sogenannten Ein-Prozent-Regelung ermittelt werden.

Wird die Privatnutzung über die **Ein-Prozent-Regelung** abgegolten, können grundsätzlich **alle** für das Kraftfahrzeug entstehenden **Kosten** als Betriebsausgaben abgezogen werden. Das gilt auch für die Kosten durch Schäden an dem Kfz, die bei einem Unfall auf einer **Privatfahrt** ent-

standen sind, so nochmals das Finanzgericht Köln in einer rechtskräftigen Entscheidung vom 8.12.2004 (Aktenzeichen 14 K 2612/03).

19 Umsatzsteuersatz bei Kombinationsartikeln

Das Entgelt für **Warensortimente** aus Lebensmitteln (insbesondere Süßigkeiten) und Non-Food-Artikeln (z.B. Spielzeug) ist umsatzsteuerlich grundsätzlich aufzuteilen: Auf den Süßigkeiten-Anteil ist der ermäßigte (zurzeit 7 %) und auf den Spielzeuganteil der allgemeine (zurzeit 16 %) Umsatzsteuersatz anzuwenden.

Die Finanzverwaltung hat diesbezüglich jetzt eine Vereinfachungsregelung getroffen (Bundesfinanzministerium vom 9.5.2005, Aktenzeichen IV A 5 – S 7220 – 23/05). Sie beanstandet es nicht, dass für das gesamte Warensortiment **nur ein Steuersatz** angewandt wird, wenn folgende **Voraussetzungen** erfüllt sind:

- Das (Netto-)Entgelt für das gesamte Warensortiment darf nicht mehr als 20 € betragen.
- Die Waren sind vom Hersteller so aufgemacht, dass sie sich ohne vorheriges Umpacken zur direkten Abgabe an den Endverbraucher eignen.
- Es handelt sich um Umsätze auf der letzten Handelsstufe.
- Es handelt sich nicht um Warensortimente, die nach den Wünschen des Käufers zusammengestellt werden (z.B. Präsentkörbe).

Bei Inanspruchnahme der Vereinfachungsregelung ist dann einheitlich der Steuersatz anzuwenden, der auf die Waren mit dem **höchsten Wertanteil** entfällt. Die Wertanteile bestimmen sich nach den Einkaufspreisen zuzüglich Nebenkosten. Bei Warensortimenten aus mehr als zwei Komponenten sind Waren, die demselben Steuersatz unterliegen, zusammenzufassen.

Hinweis:

Schwierig ist die Abgrenzung dieser „Warensortimente“ von sogenannten „Waren aus verschiedenen Stoffen und Bestandteilen“ und von „Warenzusammenstellungen in Aufmachungen für den Einzelverkauf“, die umsatzsteuerlich anders zu beurteilen sein können. Für die Unterscheidung bzw. die umsatzsteuerliche Zuordnung und Behandlung der konkret angebotenen Produkte empfiehlt sich im Einzelfall die Inanspruchnahme steuerlicher Beratung.

20 Vorsteuerabzug: Abrechnung für andere Netzbetreiber in Telekom-Rechnungen

Seit Öffnung des Festnetzes der Deutschen Telekom AG für andere Telefonnetzbetreiber können Telekom-Kunden einzelne Gespräche über andere Netzbetreiber abwickeln („**Call-by-Call**“). Meist werden dem Kunden die Call-by-Call-Verbindungen in der Rechnung der Deutschen Telekom AG ausgewiesen.

Im Hinblick auf den Vorsteuerabzug aus den die Call-by-Call-Verbindungen betreffenden Rechnungsbeträgen ist diese Verfahrensweise an sich problematisch, wenn bezüglich des anderen Netzbetreibers nicht alle Rechnungsvoraussetzungen (z.B. Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer) vorliegen. Die Finanzverwaltung teilte jetzt jedoch mit, dass sie bis auf weiteres aus den Rechnungen der Deutschen Telekom auch hinsichtlich der Leistungen anderer Netzbetreiber den vollen Vorsteuerabzug gewährt (Oberfinanzdirektion Koblenz vom 18.4.2005, Aktenzeichen S 7281 A – St 44 5).

Hinweis:

Gelegentlich wird den Kunden angeboten, Rechnungen per E-Mail zu erhalten oder sie „online“ aus dem Internet abzurufen. Dabei ist Vorsicht geboten. Grundsätzlich ist – bei formfreier Zustimmung durch den Rechnungsempfänger – zwar eine **elektronische Rechnungsübermittlung** zulässig. Jedoch berechtigen elektronisch übermittelte Rechnungen nur im Falle besonderer Verfahrensweisen zum Vorsteuerabzug (qualifizier-

te elektronische Signatur oder qualifizierte elektronische Signatur mit Anbieter-Akkreditierung oder unter weiteren Voraussetzungen das EDI-Verfahren – elektronischer Datenaustausch). Die vorgenannten Anforderungen gelten grundsätzlich auch für per **Telefax** übermittelte Rechnungen. Ausnahmsweise akzeptiert die Finanzverwaltung jedoch Rechnungen, die von Standard-Telefax auf Standard-Telefax übertragen wurden, wenn auch der Rechnungsaussteller einen Ausdruck in Papierform aufbewahrt. Das gilt jedoch z.B. nicht für Übertragungen von Fax-Server/Computer-Telefax an Standard-Telefax oder an Fax-Server/Computer-Telefax oder bei Übermittlung per **E-Mail**. Derartige Übertragungsformen werden nicht ohne die besonderen Verfahrensweisen (z.B. qualifizierte elektronische Signatur) anerkannt.

21 Vorsteuervergütungsverfahren: Erforderlichkeit der Originalrechnungen

Für **im Ausland ansässige Unternehmer** gelten besondere umsatzsteuerliche Verfahrensregelungen. So erhalten sie die abziehbare Vorsteuer für im Inland für ihr Unternehmen bezogene - Leistungen bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen (z.B. im Inland keine oder nur umsatzsteuerfreie Umsätze) nur nach einem besonderen Verfahren vergütet, dem sog. Vorsteuervergütungsverfahren.

Beim Vorsteuervergütungsverfahren ist Folgendes zu beachten:

- Der Vergütungsantrag ist **innerhalb von sechs Monaten** nach Ablauf des Kalenderjahres zu stellen, in dem der Vergütungsanspruch entstanden ist.
- Die Vergütung ist von dem Unternehmer **selbst zu berechnen**.
- Die Vorsteuerbeträge sind durch Vorlage von Rechnungen und Einfuhrbelegen **im Original** nachzuweisen.
- Die Vergütung ist nach **amtlich vorgeschriebenem Vordruck** i.d.R. beim Bundesamt für Finanzen zu beantragen.
- Der Vergütungsantrag ist **vom Unternehmer eigenhändig** zu unterschreiben.
- Die Vergütung muss bestimmte **Mindestbeträge** überschreiten.
- Der Unternehmer hat durch behördliche Bescheinigung des Ansässigkeitsstaates nachzuweisen, dass er als Unternehmer unter einer Steuernummer eingetragen ist (**Unternehmerbescheinigung**).

Für nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer gelten weitere Voraussetzungen.

Hinweis:

In einem aktuellen Urteil ist entschieden worden, dass in der **Sechs-Monats-Frist**, in der der Vergütungsantrag zu stellen ist, auch die **Originalrechnungen** vorzulegen sind (Finanzgericht Köln vom 24.2.2005, Aktenzeichen 2 K 5219/01). Obwohl gegen diese Entscheidung Revision eingelegt wurde, ist betroffenen Unternehmern zu raten, bereits dem Vergütungsantrag innerhalb der sechsmonatigen Ausschlussfrist die Originale aller Rechnungen und Einfuhrbelege und sicherheitshalber auch die Unternehmerbescheinigung beizufügen.

22 Direktversicherung: Auch bei Ehegatten-Arbeitsverhältnis möglich

Bei einem anzuerkennenden Ehegatten-Arbeitsverhältnis wird oftmals auf einen Teil des Arbeitslohns zugunsten eines Beitrags zur Direktversicherung verzichtet. Der Bundesfinanzhof hatte mit Urteil vom 16.5.1995 (Aktenzeichen XI R 87/93) entschieden, dass der Höhe nach nur insoweit eine betriebliche Veranlassung vorliegt, als keine Überversorgung vorliegt. Eine Überversorgung soll vorliegen, wenn die Altersversorgung (z. B. die zu erwartende gesetzliche Rente zuzüglich der Leistung aus der Direktversicherung) 75 % der letzten Aktivbezüge übersteigt.

Auf eine genaue Ermittlung wird von der Finanzverwaltung bislang verzichtet, wenn sämtliche Versorgungsleistungen 30 % des steuerpflichtigen Arbeitslohns nicht übersteigen. An dieser 30 %-

Grenze hält die Finanzverwaltung nicht mehr fest, so die Verfügung des Finanzministeriums des Saarlandes vom 7.3.2005 (Aktenzeichen B/2 – 4 – 49/2005 – S 2333).

Sofern keine Überversorgung vorliegt, sind die Leistungen im Rahmen der betrieblichen Altersversorgung nach den allgemeinen Grundsätzen lohnsteuerlich abzurechnen. Zahlungen in eine Direktversicherung können lohnsteuerfrei oder – bei Altversorgungszusagen – unter bestimmten Umständen pauschal der Lohnsteuer unterworfen werden.

Für Personengesellschaften und ihre Gesellschafter

23 Darlehen einer Personengesellschaft an nahe stehende Gesellschaften

Bei Personengesellschaften ist aus steuerlicher Sicht abzugrenzen zwischen Betriebsvermögen und Privatvermögen der Personengesellschaft. Letzteres kann z.B. dann vorliegen, wenn die **Personengesellschaft einem Gesellschafter oder einer dem Gesellschafter nahe stehenden Person ein Darlehen gibt** und für die Darlehensgewährung keine betriebliche Veranlassung besteht. Wird ein solches Darlehen als steuerliches Privatvermögen der Personengesellschaft eingestuft, so sind die Darlehenszinsen nicht als Betriebseinnahmen zu erfassen, es kann im Falle eines drohenden Ausfalls des Darlehens aber auch keine steuermindernde Wertberichtigung vorgenommen werden.

Der Bundesfinanzhof hatte mit Urteil vom 25.11.2004 (Aktenzeichen IV R 7/03) über einen solchen Fall zu entscheiden. Und zwar bestand ein Bauunternehmen aus einer Besitz-Personengesellschaft und einer Betriebs-GmbH, deren Gesellschafter Vater und Sohn waren. Daneben war der Vater alleiniger Anteilseigner einer Bauträger-GmbH, welche die Betriebs-GmbH in erheblichem Umfang mit **Bauaufträgen** versorgte. Da die Bauträger-GmbH in Zahlungsschwierigkeiten geriet, gewährte ihr die Besitz-Personengesellschaft mehrere Darlehen. Letztlich musste die Besitz-Personengesellschaft zur Abwendung eines Konkurses der Bauträger-GmbH auf die Rückzahlung der Darlehen verzichten. Die Darlehensverluste machte die Besitz-Personengesellschaft steuermindernd geltend, was zunächst die Finanzverwaltung mit dem Hinweis auf eine private Veranlassung der Darlehen ablehnte, der Bundesfinanzhof dann aber zuließ.

Der Bundesfinanzhof stellte heraus, dass nicht jedes Darlehen an den Gesellschafter bzw. eine dem Gesellschafter nahe stehende Person als Privatvermögen einzustufen sei. Insbesondere Darlehen einer Besitz-Personengesellschaft an eine Betriebs-GmbH seien regelmäßig betrieblich veranlasst und damit als Betriebsvermögen anzusehen. Diesen Grundsatz hat der Bundesfinanzhof auch auf Darlehen an sonstige verbundene Unternehmen erstreckt, die Geschäftspartner der Betriebs-GmbH sind. Ob dabei das Darlehen zu fremdüblichen Bedingungen gewährt wird, ist dann ohne Bedeutung, wenn keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich sind, dass die Besitz-Personengesellschaft das Darlehen einem fremden Geschäftspartner der Betriebs-GmbH nicht gewährt hätte.

Hinweis:

Insbesondere **im Hinblick auf Wertberichtigungen auf den Darlehensbetrag** ist eine Einstufung als Betriebsvermögen sehr wichtig. Im konkreten Fall sollte **sehr sorgfältig dokumentiert** werden, aus welchen Gründen das Darlehen gewährt wird, um die betriebliche Veranlassung später nachweisen zu können. **Fremdübliche Konditionen** sind zwar nicht zwingend erforderlich, jedoch stellen diese ein wichtiges Indiz für eine betriebliche Veranlassung dar.

24 Grunderwerbsteuerfreie Übertragungen von und auf die Gesellschaft

Wird ein Grundstück aus dem Privateigentum eines Gesellschafters auf eine Personengesellschaft übertragen, so **unterliegt dieser Vorgang nicht der Grunderwerbsteuer** in Höhe des Anteils, zu dem der einbringende Gesellschafter an der Gesellschaft beteiligt ist. Entsprechendes gilt bei der Übertragung eines Grundstücks aus dem Eigentum der Gesellschaft in das Eigentum eines Gesellschafters.

Diese Steuerbefreiungen bedeuten für Personengesellschaften eine hohe Flexibilität, welche insbesondere Kapitalgesellschaften nicht genießen. Allerdings kommt diese **Steuerbefreiung** zur Vermeidung von Missbräuchen **insoweit nicht in Betracht**, als sich

- bei der Übertragung auf eine Personengesellschaft der Anteil des Veräußerers am Vermögen der Gesellschaft innerhalb von fünf Jahren nach dem Übergang des Grundstücks auf die Gesellschaft vermindert bzw.
- bei dem Übergang von einer Personengesellschaft der Gesellschafter innerhalb von fünf Jahren vor dem Erwerbsvorgang seinen Anteil an der Gesellschaft durch Rechtsgeschäft unter Lebenden erworben hat.

Dass diese **fünfstufige**, dem Zeitpunkt der Grundstücksübertragung vor- bzw. nachgelagerte **Frist** in Praxisfällen sorgfältig überwacht werden muss, verdeutlicht das Urteil des Bundesfinanzhofes vom 15.12.2004 (Aktenzeichen II R 37/01). Im Urteilsfall bestand bereits zum Zeitpunkt der Grundstückseinbringung die Absicht, die Personengesellschaft auf eine andere Personengesellschaft zu verschmelzen, was eine Änderung der Gesellschafterstruktur zur Folge hatte. Daraufhin versagten die Finanzverwaltung und dies bestätigend auch der Bundesfinanzhof die Steuerbefreiung und setzten Grunderwerbsteuer fest.

Hinweis:

Die Überwachung dieser fünfjährigen Frist ist in der Praxis vielfach schwierig. Jedenfalls ist dringend anzuraten, vor einer Grundstücksübertragung – je nach Richtung der Übertragung – eine **exakte Bestandsaufnahme der Historie der Gesellschafterstruktur** vorzunehmen oder zu prüfen, ob Umstrukturierungen geplant sind. Ansonsten droht eine Belastung mit Grunderwerbsteuer, welche sich auf 3,5 % des Grundstückswerts beläuft, was zu erheblichen Belastungen führen kann.

Für Arbeitnehmer

25 Rentenversicherungsbeiträge in voller Höhe abziehbar?

Im Rahmen des Alterseinkünftegesetzes vom 5.7.2004 wurde die Rentenbesteuerung umgestellt. Die Renten werden nicht mehr mit den günstigen Ertragsanteilen besteuert, sondern durch die so genannte nachgelagerte Besteuerung ab dem Jahr 2005 grundsätzlich zur Hälfte, dann mit späterem Renteneintritt steigend und ab 2040 **in voller Höhe**. Von 2005 bis 2040 wurde eine Übergangszeit eingerichtet, die ab 2005 für jeden Rentnerjahrgang einen bestimmten steuerfreien Teil der Rente festschreibt. Dieser Steuerfreibetrag bleibt dann grundsätzlich lebenslang unverändert. Im Ergebnis führt diese Systemumstellung bereits ab 2005 i.d.R. zu deutlich höheren Steuerbelastungen in der Rentenbezugszeit.

Die Rentenversicherungsbeiträge dagegen sind nach der steuergesetzlichen Konzeption im Rahmen des Sonderausgabenabzugs i.d.R. zwar stärker als bisher, aber nicht im Maße der späteren Besteuerung der Renten abziehbar.

Hinweis:

Die Rechtmäßigkeit des unter dem neuen System der Besteuerung der Alterseinkünfte nur begrenzten Sonderausgabenabzugs der Rentenversicherungsbeiträge wird inzwischen bezweifelt. So sind vor dem Bundesfinanzhof (Aktenzeichen X R 11/05) sowie vor dem Finanzgericht Münster (Aktenzeichen 14 K 608/05 E) Verfahren anhängig, in denen geltend gemacht wird, die Arbeitnehmeranteile zur gesetzlichen Rentenversicherung seien nicht nur als Sonderausgaben, sondern unbeschränkt als (vorab entstandene) Werbungskosten abziehbar. Es ist zurzeit nicht absehbar, wann und wie diese Verfahren ausgehen werden. Es sollte in entsprechenden Fällen jedoch überlegt werden, ob die Beiträge in vollem Umfang geltend gemacht und ob ablehnende Einkommensteuerbescheide verfahrensrechtlich offen gehalten werden sollen.

26 Schätzung von Werbungskosten kann zulässig sein

Das Finanzgericht Köln hat sich im Urteil vom 7.7.2004 (Aktenzeichen 7 K 932/03) mit der Frage der Schätzung von beruflich veranlassten Kostenanteilen auseinander gesetzt. Eine **Schätzung von Bewerbungskosten sowie beruflich veranlasster Internet- und Handykosten** wurde zugelassen. Die Bewerbungskosten wurden mit 17 DM (umgerechnet – gerundet – 9 €) für eine Bewerbung mit Mappe und für eine Bewerbung ohne Mappe z. B. per E-Mail oder Kurzbewerbung mit 5 DM (umgerechnet – gerundet – 3 €) anerkannt. Zu den Handygebühren wird klargestellt, dass der Vortrag, man habe ein Handy ausschließlich beruflich genutzt, nicht ausreichend sei. Auch ein zweites Handy ändere hieran nichts. Ein Einzelnachweis für die beruflich veranlassten Gespräche sei notwendig. Die Internetkosten wurden entsprechend der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes mit 50 % der Kosten als berufsbedingt angesehen (Urteil des Bundesfinanzhofes vom 19.2.2004, Aktenzeichen VI R 135/01).

27 Leistungen des Arbeitgebers für ein häusliches Büro als Arbeitsentgelt oder Mietzins

Leistet der Arbeitgeber Zahlungen für einen im Haus oder in der Wohnung des Arbeitnehmers gelegenen Arbeitsraum, den der Arbeitnehmer zur Erbringung der Arbeitsleistung nutzt, so kann diese Zahlung steuerlich als **Arbeitslohn oder auch als Mietzins** einzustufen sein. Im Falle der Anerkennung eines Mietverhältnisses sind die Möglichkeiten, Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Arbeitsraum geltend zu machen, vielfach deutlich größer als dann, wenn die Zahlungen des Arbeitgebers als Arbeitslohn eingestuft werden.

Hinsichtlich der **Abgrenzung** kann auf das Urteil des Bundesfinanzhofes vom 16.9.2004 (Aktenzeichen VI R 25/02) zurückgegriffen werden. Danach ist entscheidend, in wessen vorrangigen Interesse die Nutzung des Raumes erfolgt. Dient die Raumnutzung vor allem den **Interessen des Arbeitnehmers**, so ist davon auszugehen, dass die Zahlungen als Gegenleistung für die erbrachten Arbeitsleistungen und damit als Arbeitslohn einzustufen sind. Ein solcher Fall liegt insbesondere dann vor, wenn der Arbeitnehmer im Betrieb des Arbeitgebers über einen anderen Arbeitsplatz verfügt und die Nutzung des häuslichen Arbeitsraumes vom Arbeitgeber lediglich gestattet oder geduldet wird.

Wird der Raum aber vor allem im **eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers** genutzt, so sind die Zahlungen als Mietentgelt einzustufen. Ein solcher Fall kann dann vorliegen, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer keinen entsprechenden Arbeitsplatz zur Verfügung stellen kann, weil z.B. die Räumlichkeiten nicht ausreichen oder weil im örtlichen Wirkungskreis des Beschäftigten keine Räume zur Verfügung gestellt werden können. Hierunter werden vielfach so genannte Telearbeitsplätze fallen.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof verdeutlicht, dass es dem Steuerpflichtigen obliegt nachzuweisen, dass der Arbeitgeber ein eigenbetriebliches Interesse an der Nutzung des betreffenden Raumes hat. Insofern ist eine **sorgfältige**

Dokumentation (schriftliche Vereinbarung) anzuraten. Auch darf das Risiko einer Nichtanerkennung des Mietverhältnisses nicht verkannt werden.

28 Entlassungsentschädigungen erfüllen regelmäßig Bedingungen für Steuerfreiheit

Abfindungen wegen einer vom Arbeitgeber veranlassten oder gerichtlich ausgesprochenen Auflösung des Dienstverhältnisses sind bis zu einem Betrag in Höhe von 7 200 € steuerfrei. Hat der Arbeitnehmer das 50. Lebensjahr (55. Lebensjahr) vollendet und hat das Dienstverhältnis mindestens 15 Jahre (20 Jahre) bestanden, erhöht sich der maximal steuerfreie Betrag auf 9 000 € (11 000 €).

Hinsichtlich der Voraussetzung, dass die Auflösung des Dienstverhältnisses vom Arbeitgeber veranlasst sein muss, geht die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes nun **entgegen der früheren Rechtsprechung** davon aus, dass im Regelfall davon ausgegangen werden kann, dass bei Zahlung einer Abfindung der Arbeitgeber die Auflösung veranlasst hat (Urteil vom 10.11.2004, Aktenzeichen XI R 64/03). Damit ist insoweit die Voraussetzung für eine Steuerfreiheit regelmäßig erfüllt.

29 Entfernungspauschale bei zeitweiser Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel

Im Mandanten-Rundschreiben 3/2005 wurde auf eine Entscheidung des Finanzgerichts München hingewiesen, nach der die Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte **tageweise** zu ermitteln sind. Das ist bei zeitweiser Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel günstig, wenn die Aufwendungen für die Zeit der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel höher sind als die entsprechende Entfernungspauschale, die grundsätzlich nur 0,30 € für jeden vollen Kilometer der Entfernung beträgt. Diese Auffassung wurde jetzt vom Bundesfinanzhof bestätigt (Urteil vom 11.5.2005, Aktenzeichen VI R 40/04). Danach kann der Aufwand für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel für einzelne Tage, der über der Entfernungspauschale liegt, auch dann berücksichtigt werden, wenn an anderen Tagen mit dem eigenen Pkw unter Ansatz der Entfernungspauschale gefahren wurde.

Hinweis:

Die Kosten für öffentliche Verkehrsmittel können insbesondere im Kurzstreckenbereich des öffentlichen Personennahverkehrs und bei der Benutzung von Taxen höher sein als die Entfernungspauschale.

30 Entfernungspauschale bei großen Entfernungen

Der für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als Entfernungspauschale – also ohne den Nachweis tatsächlich entstandener Kosten – abziehbare Betrag ist ab dem VZ 2004 grundsätzlich begrenzt auf **4 500 € im Kalenderjahr**. Eine höhere Pauschale darf nur angesetzt werden, soweit der Arbeitnehmer einen eigenen oder ihm zur Nutzung überlassenen **Kraftwagen** benutzt.

Das Finanzgericht Niedersachsen hatte jetzt einen Fall zu entscheiden, in dem der Arbeitnehmer eine Entfernungspauschale für **222 Tage** und eine einfache Entfernung von seiner Hauptwohnung zur Arbeitsstätte von **182 Kilometern** ansetzen wollte, obwohl er sich während der Woche wohl von seinem in der Nähe des Arbeitsplatzes angemieteten Zimmer zur Arbeit begab (Urteil vom 19.4.2005, Aktenzeichen 11 K 11705/03).

Das Finanzgericht wies zunächst darauf hin, dass bei **mehreren Wohnungen** die Wege von einer Wohnung, die nicht der Arbeitsstätte am nächsten liegt, nur berücksichtigt werden können, wenn sie den **Mittelpunkt der Lebensinteressen** des Arbeitnehmers bildet und **nicht nur gelegentlich aufgesucht** wird. Weitere Voraussetzung der Berücksichtigung der größeren Entfernung sei aber, dass der Arbeitnehmer die Fahrten überhaupt von der weiter entfernten Wohnung angetreten hat. **Fiktive Fahrten** seien nicht zu berücksichtigen.

Hinweis:

In solchen Konstellationen können bestimmte Aufwendungen (z.B. Miete des Zimmers am Arbeitsort, Entfernungspauschale für wöchentliche Familienheimfahrten) als Mehraufwendungen wegen **doppelter Haushaltsführung** geltend gemacht werden, wenn die Voraussetzungen dafür vorliegen. Daneben kann die Entfernungspauschale für die (tatsächlichen) Fahrten zwischen dem Zimmer und der Arbeitsstätte berücksichtigt werden.

Wird die Entfernungspauschale wegen **tatsächlicher Fahrten** über **große Entfernungen** geltend gemacht, ist damit zu rechnen, dass die Finanzämter als Nachweis für die gefahrenen Kilometer z.B. Benzinrechnungen, Berichte über Hauptuntersuchungen, Inspektionsrechnungen mit Kilometerangabe oder Kilometerstandsangabe zu Beginn und Ende eines Jahres verlangen. Eine Verpflichtung zur Führung eines Fahrtensbuchs besteht insoweit jedoch nicht.

31 Arbeitgeberdarlehen: Wie ist ein geldwerter Vorteil zu bewerten?

Arbeitgeber gewähren ihren Arbeitnehmern häufig Darlehen. Dies kann zu steuerpflichtigem Arbeitslohn führen, wenn das Darlehen unverzinslich oder niedrig verzinst ist, also ein **Zinsvorteil** gewährt wird. Es gelten für die **lohnsteuerliche Erfassung** folgende Grundsätze:

- Zinsvorteile sind nur dann als Sachbezüge zu versteuern, wenn die Summe der noch nicht getilgten Darlehen insgesamt am Ende des jeweiligen Lohnzahlungszeitraums 2 600 € übersteigt.
- Beträgt die Summe der Arbeitgeberdarlehen mehr als 2 600 €, muss in Bezug auf jedes einzelne Darlehen geprüft werden, ob eine Zinersparnis vorliegt.

Ein steuerpflichtiger Zinsvorteil liegt nach derzeitiger Auffassung der Finanzverwaltung vor, wenn der **Effektivzins** des einzelnen Darlehens **5 %** unterschreitet. Die 5%-Grenze wurde im Verwaltungswege festgelegt. Die tatsächlichen Marktzinsen können von diesem Wert abweichen. So können Zinssätze für Dispositionskredite an Privatkunden oder Kontokorrentkredite weit über 5 %, Zinssätze für Hypothekenkredite – je nach Laufzeit – unter dem Satz von 5 % liegen.

Hinweis:

Wenn der Arbeitgeber Schwierigkeiten im Falle von Außenprüfungen vermeiden will, sollte er die von der Finanzverwaltung jeweils angenommenen Zinssätze beachten. Da jedoch dann evtl. ein zu hoher geldwerter Vorteil versteuert wird, sollte dem Arbeitnehmer darüber eine Bescheinigung ausgestellt werden. Der Arbeitnehmer kann dann beim Finanzamt eine Verringerung des der Steuer zu unterwerfenden Arbeitslohns beantragen und im Hinblick auf die anhängige Revision ggf. Einspruch einlegen.

32 Verbilligter Verkauf eines Dienstwagens löst Lohnsteuer aus

Erwirbt ein Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber einen (Gebraucht-)Wagen, kann dieser Vorgang lohnsteuerpflichtigen Arbeitslohn auslösen. Dieser liegt nach Auffassung des Bundesfinanzhofes (Urteil vom 17.6.2005, Aktenzeichen VI R 84/04) vor, wenn der gezahlte Kaufpreis unter dem um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreis am Abgabeort liegt. Für den danach maßgeblichen üblichen Endpreis des Fahrzeugs ist nicht auf den Händlereinkaufspreis abzustellen, sondern auf den Preis, den das Fahrzeug unter Berücksichtigung der vereinbarten Nebenleistungen auf dem Gebrauchtwagenmarkt tatsächlich erzielen würde. Falls zur Bestimmung des üblichen Endpreises eine Schätzung erforderlich sein sollte, kann sich die Wertermittlung an den im Rechtsverkehr anerkannten Marktübersichten für gebrauchte Pkw orientieren.

Hinweis:

Zur Ermittlung des konkreten Endpreises für die betreffende Ware oder Dienstleistung ist im Lohnsteuerabzugsverfahren der Arbeitgeber verpflichtet. Der insoweit geforderte Aufwand ist indessen durch das Verhältnismäßigkeitsprinzip begrenzt (Urteil des Bundesfinanzhofes vom 30.5.2001, Aktenzeichen VI R 123/00), so dass der übliche Endpreis erforderlichenfalls unter Berücksichtigung aller für die Preisbildung bedeutsamen Umstände geschätzt werden kann. Bei dieser Schätzung kann auf die sogenannte „Schwacke-

Liste“ zurückgegriffen werden. Hiervon ist unter Berücksichtigung von Fahrzeugausstattung und -laufleistung ein Abschlag vorzunehmen, um den Händlerverkaufspreis zu ermitteln.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

33 Steuerpflichtige Einkünfte bei Erhalt von Bonusaktien der Deutschen Telekom

Es war streitig gewesen, ob der Wert von Bonusaktien Kapitaleinnahmen, Minderung der Anschaffungskosten der bisherigen Aktien, sonstige Einkünfte oder ein privates Veräußerungsgeschäft darstellt. Diese Frage ist nunmehr mit Urteil des Bundesfinanzhofes vom 7.12.2004 (Aktenzeichen VIII R 70/02) entschieden worden. Dabei hat sich der Bundesfinanzhof der Sichtweise angeschlossen, dass Bonusaktien **bei Einbuchung ins Depot** des Steuerpflichtigen als **Einnahmen aus Kapitalvermögen** zu versteuern sind. Im entschiedenen Fall ging es um den zweiten Börsengang der Deutschen Telekom AG im Jahr 2000.

34 Gebühren für die Übertragung von Wertpapieren von Depot zu Depot

Nach dem Urteil des Bundesgerichtshofes vom 30.11.2004 (Aktenzeichen XI ZR 49/04) sind Klauseln in Allgemeinen Geschäftsbedingungen von Kreditinstituten, in denen ein Entgelt für die Übertragung von Wertpapieren in ein anderes Depot gefordert wird, insgesamt unwirksam. Der Bundesgerichtshof begründet dies damit, dass die Kreditinstitute insoweit keine Sonderleistung erbringen würden, sondern lediglich die gesetzlichen Herausgabeansprüche bezüglich der Wertpapiere nicht durch Aushändigung der Papiere, sondern eben durch Umbuchung erfüllen. Im Übrigen sei der mit der Übertragung von Wertpapieren verbundene EDV-mäßige Aufwand geringer als die personellen und sachlichen Aufwendungen, die eine effektive Auslieferung der Wertpapiere verursacht.

35 Möglichkeiten des Kontenabrufs durch Finanzbehörden ab 1.4.2005

a) Gesetzesänderung und verfassungsrechtliche Zweifel an der gesetzlichen Regelung

Das „Gesetz zur Förderung der Steuerehrlichkeit“ vom 23.12.2003 enthielt zum einen eine vergleichsweise weit reichende und großzügige Steueramnestiemöglichkeit, die am 31.3.2005 ausgelaufen ist. Zum Zweiten wurden in diesem Gesetz aber auch die gesetzlichen Möglichkeiten der Finanzverwaltung zum **Abruf bestimmter Kontendaten** mit dem Ziel einer umfassenderen Überprüfung von Besteuerungsgrundlagen mit Wirkung **ab dem 1.4.2005 geschaffen**.

Hintergrund dieser Gesetzesänderung ist die Tatsache, dass es der Finanzverwaltung bislang zwar nicht an Möglichkeiten fehlte, Angaben der Steuerpflichtigen und auch fehlende Angaben über Einkünfte aus Kapitalvermögen zu überprüfen und damit für eine richtige Besteuerung zu sorgen, sie diese jedoch oftmals nicht einsetzen konnte, da die Finanzverwaltung nicht in Erfahrung bringen konnte, wo der Steuerpflichtige Konten unterhielt.

Mit den nun getroffenen Maßnahmen soll das Entdeckungsrisiko für Steuerunehrliche, die Kapitaleinkünfte oder private Veräußerungsgeschäfte verschweigen, deutlich erhöht werden. Nach den Neuregelungen können die Finanzbehörden und bestimmte andere Behörden und Gerichte Daten

in steuerlichen Angelegenheiten über Bankverbindungen und Wertpapierdepots über das Bundesamt für Finanzen als zentrale Stelle anfordern und auswerten.

An der gesetzlichen Regelung sind zwischenzeitlich in der fachlichen Diskussion erhebliche **verfassungsrechtliche Zweifel** geltend gemacht worden. Das Bundesverfassungsgericht hat allerdings mit Beschluss vom 22.3.2005 (Aktenzeichen 1 BvR 2357/04 und 1 BvQ 2/05) eine einstweilige Anordnung gegen den automatisierten Abruf von Kontostammdaten **abgelehnt**. Insoweit bleibt jedoch die noch ausstehende Entscheidung in der Hauptsache abzuwarten.

Diesen verfassungsrechtlichen Bedenken versucht das **Bundesfinanzministerium** mit dem **Schreiben vom 10.3.2005** (Aktenzeichen IV A 4 – S 0062 – 1/05) zu begegnen. Das Bundesfinanzministerium unterstreicht, dass Ermittlungen – seien es klassische oder der Abruf von Kontendaten nach den neuen Vorschriften – nur dann vorgenommen werden dürfen, wenn ein **hinreichender Anlass** dazu vorliegt.

Der Kontenabruf soll nur dann erfolgen, wenn Zweifel an der Mitwirkungsbereitschaft des Steuerpflichtigen bestehen. Allerdings ist es nach Ansicht der Finanzverwaltung nicht erforderlich, einen Kontenabruf ausdrücklich anzudrohen, vielmehr soll lediglich in allgemeiner Form auf die Möglichkeit des Kontenabrufs hingewiesen werden. Dies soll erst recht dann gelten, wenn sich „aus den Umständen des Einzelfalls ergibt, dass eine Aufklärung durch den Beteiligten selbst nicht zu erwarten ist“. In solchen Fällen soll **im Nachhinein** eine Benachrichtigung darüber erfolgen, dass der Kontenabruf stattgefunden hat. Nach Auffassung des Bundesfinanzministeriums bietet dies dem Steuerpflichtigen die Gelegenheit, nachträglichen Rechtsschutz zu erlangen.

Hinweis:

Letzteres ist allerdings eine sehr umstrittene Frage, denn ein solcher Rechtsschutz kann nachträglich nur dadurch gewährt werden, dass ein **Verwertungsverbot** angeordnet wird. Immerhin geht das Bundesverfassungsgericht in der genannten Entscheidung davon aus, dass ein Verwertungsverbot erreichbar ist. Man wird die endgültige Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts insoweit mit Spannung erwarten dürfen. Allerdings wird auch deutlich, dass der Trend zu einer höheren Transparenz in Bezug auf Kapitaleinkünfte und auch auf private Veräußerungsgeschäfte („Spekulationsgeschäfte“) ungebrochen ist, was Steuerpflichtige in ihre Überlegungen unbedingt einbeziehen sollten.

Insbesondere trägt hierzu die von den Kreditinstituten auszustellende **Jahresbescheinigung über Kapitalerträge** und Veräußerungsgewinne aus Finanzanlagen bei. Zwar besteht keine Verpflichtung, diese Bescheinigung der Steuererklärung beizufügen, doch kann im Zweifelsfall die Finanzverwaltung eine Kopie dieser Bescheinigung anfordern.

In die gleiche Richtung gehen auch die **Rentenbezugsmitteilungen**, in denen insbesondere die Träger der Sozialversicherung und die Versorgungskassen den Betrag der gezahlten Renten an eine zentrale Stelle melden müssen, damit die Finanzverwaltung die steuerliche Erfassung von Renten verifizieren kann.

b) Ermittlungspflicht der Finanzbehörden und Auskunftspflicht der Steuerpflichtigen und Dritter

Nach den gesetzlichen Vorgaben ist die Finanzverwaltung zur gleichmäßigen und gesetzmäßigen Festsetzung und Erhebung von Steuern verpflichtet. Dies erfordert die Aufklärung des steuerlich relevanten Sachverhaltes, wozu in erster Linie die Angaben des Steuerpflichtigen, aber auch andere Beweismittel dienen.

Die Rechtsprechung hat die Durchführung von **Auskunftsersuchen durch die Finanzbehörden** an folgende Voraussetzungen geknüpft:

- Die Auskunft muss auf Grund hinreichend konkreter Umstände oder allgemeiner Erfahrungen geboten sein, so dass Auskunftsersuchen „ins Blaue hinein“ nicht zulässig sind;

- Die Art und Weise der Ermittlungen der Finanzbehörden steht dabei unter den das Verwaltungshandeln bestimmenden Grundsätzen der Geeignetheit, der Erforderlichkeit, der Verhältnismäßigkeit, der Erfüllbarkeit und der Zumutbarkeit. Dies ist unter Würdigung des jeweiligen Falles zu beurteilen. Allerdings wird ein begründeter Verdacht auf steuerrechtliche Unregelmäßigkeiten nicht verlangt.

Ein **Auskunftsersuchen bei Dritten**, wie z.B. an Banken, ist nur dann zulässig, wenn die Sachverhaltsaufklärung durch den Steuerpflichtigen nicht zum Ziel führt oder keinen Erfolg verspricht. Ein solches konkret auf einen bestimmten Steuerpflichtigen und Sachverhalt bezogenes Auskunftsersuchen war bereits bislang nach den gesetzlichen Rahmendaten möglich und ist auch weiterhin unter den genannten Voraussetzungen zulässig.

Hinweis:

Wie bisher können solche Abfragen in steuerlichen Angelegenheiten nicht nur bei Tatverdacht, z.B. im Rahmen einer Steuerfahndungsprüfung, erfolgen, sondern schon bei Vorliegen eines „hinreichenden Anlasses“. Dieser ist bereits dann gegeben, wenn der Steuerpflichtige z.B. trotz hoher Einkünfte keine nennenswerten Kapitalerträge angegeben hat und darüber hinaus nicht ersichtlich ist, wie das dem Steuerpflichtigen aus den Einkünften zur Verfügung stehende Geld für andere Investitionen verwandt wurde. Sind dem Finanzamt einmal die Konten und Depots des Steuerpflichtigen bekannt, ist es mittels Einzelabfragen bei den betreffenden Banken möglich, Informationen über die Bestände und Kontenbewegungen zu erlangen. Im Ergebnis bedeutet dies eine Durchbrechung der bisherigen Vorschrift zum so genannten Bankgeheimnis.

c) Gesetzlich möglicher Kontenabruf

Nach den nun bestehenden gesetzlichen Rahmenbedingungen kann die Finanzbehörde über die bisherige Möglichkeit eines konkreten Auskunftsersuchens hinaus unter bestimmten, vergleichsweise geringen Voraussetzungen **auf Kontendaten der Bankinstitute (sog. Kontenstammdaten) zurückgreifen**. Zu diesem Zweck sind die Bankinstitute verpflichtet, die notwendigen Informationen in einer vorgegebenen EDV-Struktur vorzuhalten.

Von den Finanzbehörden können die **folgenden Bestandsdaten abgerufen werden:**

- die Nummer eines Kontos oder Depots,
- der Tag der Errichtung und der Tag der Auflösung des Kontos oder Depots,
- der Name sowie bei natürlichen Personen der Tag der Geburt des Inhabers und eines Verfügungsberechtigten sowie
- der Name und die Anschrift eines abweichenden wirtschaftlich Berechtigten.

Der Kontendatenabruf kann im gesamten steuerlichen Verfahren, bei der Steuerfestsetzung, der Außenprüfung und auch im Rahmen eines steuerlichen Strafverfahrens vorgenommen werden. Die Finanzverwaltung betont in dem zitierten Schreiben, dass der Kontenabruf im Ermessen der Finanzbehörde steht und „nur anlassbezogen und zielgerichtet erfolgen kann und sich auf eine eindeutig bestimmte Person beziehen muss“. Flächendeckende oder routinemäßige Kontrollen sind damit nicht möglich.

Hinweis:

Knüpfen andere Gesetze, wie z.B. die Sozialgesetze, an die Begriffe des Einkommensteuergesetzes (z. B. an die Begriffe Einkünfte, Einkommen oder zu versteuerndes Einkommen) an, darf die für die Anwendung des anderen Gesetzes zuständige Behörde oder das zuständige Gericht diese Daten ebenfalls abfragen. Voraussetzung ist in diesem Fall allerdings, dass die ersuchende Behörde oder das ersuchende Gericht versichert hat, eigene Ermittlungen hätten in diesem Fall nicht zum Ziel geführt oder würden keinen Erfolg versprechen. Kontenabfragen sind danach insbesondere zur Feststellung von zu berücksichtigenden Einkünften bei der Sozialhilfe, Sozialversicherung, Wohnraumförderung, Ausbildungsförderung, Wohngeld, Erziehungsgeld und Unterhaltssicherung möglich, nicht aber bei der Bemessung des Arbeitslosengeldes II.

Die angesprochenen Daten müssen von den Kreditinstituten ausdrücklich so für die Finanzverwaltung bereitgestellt werden, dass das **Kreditinstitut** von einem durchgeführten Kontenabruf **keine Kenntnis erlangt**. Insoweit kann die Bank den Kunden auch nicht über einen durchgeführten Kontenabruf informieren.

Nach dieser Vorschrift können also **Kontenbewegungen oder Kontenstände nicht ermittelt** werden. Um diese Informationen zu bekommen, muss das Finanzamt über ein Einzelauskunftersuchen bei der betreffenden Bank weitere Ermittlungen anstellen. Allerdings ist dies unter den beschriebenen Voraussetzungen bereits nach den bisherigen rechtlichen Rahmenbedingungen für die Finanzverwaltung möglich. Bislang scheiterte ein Auskunftersuchen der Finanzverwaltung an einem Dritten, wie z.B. eine Bank, vielmehr regelmäßig daran, dass konkrete Informationen über das Vorhandensein von Konten fehlten. Nachdem nun Kontenstammdaten ermittelt werden können, dürfte die Hürde für die Abfrage von Kontenbewegungen und Kontenständen deutlich gesunken sein.

Hinweis:

Besonders wichtig ist, dass die neuen gesetzlichen Vorschriften zum Abruf von Kontendaten nicht nur die Überprüfung der laufenden Steuerangelegenheiten ermöglichen, sondern auch Rückschlüsse auf die steuerlichen Verhältnisse zurückliegender Jahre zulassen. Mögliche Risiken der Vergangenheit konnten bis zum 31.3.2005 mit der strafbefreienden Erklärung im Rahmen der Steueramnestie beseitigt werden. Nunmehr verbleibt nur die Möglichkeit der strafbefreienden Selbstanzeige, die allerdings von verschiedenen Voraussetzungen abhängig und von den Rechtsfolgen weitreichend ist, so dass ggf. steuerlicher Rat eingeholt werden sollte.

d) Sogenanntes „Bankgeheimnis“ als Zugriffsschutz?

Nach wie vor existiert in der Abgabenordnung die Vorschrift des § 30a, die oftmals fälschlicherweise so verstanden wird, als gewährleiste sie ein umfassendes **Bankgeheimnis**. Ein solches existiert allerdings in Deutschland nicht. Die genannte Vorschrift soll vielmehr das Vertrauen zwischen Bankkunden und Bankinstitut gegenüber den Finanzbehörden besonders schützen, ist aber weitgehend deklaratorischer Natur und schließt daher Routinekontrollen oder Rasterfahndungen nach Steuerstraftaten aus. Konkrete, auf einem Anfangsverdacht beruhende Ermittlungen durch die Finanzbehörden oder auch Kontrollmitteilungen werden aber nicht ausgeschlossen. Ebenso können Zufallsfunde von den Finanzbehörden verwertet werden.

36 Auswirkungen der EU-Zinsrichtlinie bei ausländischen Kontoverbindungen

a) Maßnahmen zur Sicherstellung der Besteuerung von Zinserträgen innerhalb der EU

Geldanlagen im Ausland sind für inländische Bürger in den vergangenen Jahren deutlich unkomplizierter geworden. Dies gilt insbesondere für Bürger mit Wohnsitz in Grenzregionen. Attraktiv sind im Ausland nicht nur die teilweise größeren Anlagemöglichkeiten und höheren Zinssätze, sondern auch das im Ausland vielfach strengere Bankgeheimnis erscheint vielen von Vorteil. In diesem Zusammenhang ist allerdings zu beachten, dass sich innerhalb der EU und in wichtigen Nicht-EU-Anrainerstaaten ab 1.7.2005 erheblich geänderte Rahmenbedingungen ergeben, was insbesondere die Folge der sogenannten EU-Zinsrichtlinie ist.

Die EU-Zinsrichtlinie vom 3.6.2003 soll dazu beitragen, dass im **Gebiet der EU** Zinserträge steuerlich erfasst werden. Mit einigen Drittstaaten, so insbesondere mit der **Schweiz**, Liechtenstein, Channel Islands, Monaco und Andorra, hat die EU Abkommen abgeschlossen, die der EU-Zinsrichtlinie weitgehend entsprechen. Diese Regelungen werden **sind zum 1.7.2005 in Kraft getreten**. Eine Umsetzung in nationales Recht ist in Deutschland durch die sogenannte Zinsinformationsverordnung vom 26.1.2004 erfolgt.

Für ausländische Kontoverbindungen von inländischen natürlichen Personen ergeben sich hieraus grundsätzlich folgende Rechtsfolgen:

- Zinserträge, die eine natürliche Person in Deutschland von einer ausländischen Bank erhält, werden grundsätzlich von der ausländischen Bank der deutschen Finanzbehörde mittels **Kontrollmitteilungen** gemeldet.
- Anstelle dieser Informationsmitteilung behalten einige Staaten eine **Quellensteuer** auf die Zinserträge ein, die in Deutschland auf die Steuerschuld anrechenbar ist.

Hinweis:

Die EU-Zinsrichtlinie hat einen breiten Geltungsbereich und erfasst Zinserträge aller Art. So sind auch Erträge aus Abzinsungspapieren und anderen Finanzinnovationen betroffen. Nicht erfasst werden aber weiterhin Dividenden und Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften.

b) Staaten mit Quellensteuereinbehalt

Das Recht eines alternativ zur Erstellung von Kontrollmitteilungen durchzuführenden Quellensteuereinbehalts wird den Staaten befristet bis zum Jahr 2011 eingeräumt. Von diesem Mitgliedstaatenwahlrecht haben insbesondere **Belgien, Luxemburg, Österreich** und daneben die **Schweiz, Monaco, Andorra, San Marino und Liechtenstein** sowie die **abhängigen Off-Shore-Finanzplätze wie Jersey oder Guernsey** Gebrauch gemacht.

Der Quellensteuersatz beträgt

- 15 % (ab dem 1.7.2005),
- 20 % (ab dem 1.7.2008),
- 35 % (ab dem 1.7.2011).

Der Einbehalt der Quellensteuer entbindet den Steuerpflichtigen allerdings nicht davon, diese ausländischen Zinserträge in der Einkommensteuererklärung anzugeben. Regelmäßig sind die Zins-einnahmen in Deutschland als dem Wohnsitzstaat des Steuerpflichtigen zu versteuern. Allerdings wird die im Ausland auf die Zinserträge einbehaltene Quellensteuer auf die deutsche Einkommensteuer angerechnet.

In den Quellensteuerstaaten besteht die Möglichkeit, auf den Einbehalt von Quellensteuer zu verzichten, wenn der Anleger der Übersendung von Kontrollmitteilungen zustimmt.

c) Staaten mit Kontrollmitteilungen

Soweit im ausländischen EU-Mitgliedstaat keine Quellensteuer einbehalten wird, erfolgt die Übermittlung von Kontrollmitteilungen an die deutschen Steuerbehörden. Dabei werden von der ausländischen Zahlstelle (Bank) **folgende Informationen** auf elektronischem Wege weitergegeben:

- Identität und Wohnsitz des wirtschaftlichen Eigentümers (also der Person, der die Erträge wirtschaftlich zuzurechnen sind),
- Name und Anschrift der Zahlstelle (z.B. ausländische Bank),
- Kontonummer des wirtschaftlichen Eigentümers oder Kennzeichnung der Forderung, aus der die Zinsen herrühren,
- Auskünfte zur Zinszahlung.

Die Auskünfte sind grundsätzlich kontobezogen und mindestens einmal jährlich, und zwar innerhalb von sechs Monaten nach dem Ende des Steuerjahres des Mitgliedstaates, in dem die auszahlende Stelle niedergelassen ist, an das Bundesamt für Finanzen in Deutschland zu übermitteln.

d) Abwehrstrategien

Diskutiert werden **verschiedene Abwehrstrategien**, um der erhöhten Transparenz durch die EU-Zinsrichtlinie zu entgehen:

- Erfasst werden von der EU-Zinsrichtlinie grundsätzlich nur Zinseinkünfte. Somit könnte ein Ausweichen auf andere Anlageprodukte, wie z.B. Dividendenpapiere oder bestimmte Zertifikate, geprüft werden.
- Da von der EU-Zinsrichtlinie nur natürliche Personen erfasst werden, könnte in Erwägung gezogen werden, das Anlagevermögen in eine juristische Person im Ausland einzulegen und dort anzulegen.
- Die EU-Zinsrichtlinie trifft nur natürliche Personen, die im Besitz eines EU-Passes sind. Zu prüfen wäre, ob bei der Anlage auf andere Personen ausgewichen werden kann.

Hinweis:

Derartige Ausweichstrategien sind **im Einzelfall sehr genau** auf ihre Anwendbarkeit, Risiken und sich möglicherweise ergebende „Nebenwirkungen“ hin **zu überprüfen**. Insbesondere sind diese Strategien regelmäßig mit deutlichen Kosten verbunden und können wirtschaftliche Nachteile mit sich bringen.

37 Verlustabzug bei privaten Veräußerungsgeschäften

Die Diskussion hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit bezüglich der Erfassung privater Veräußerungsgeschäfte sowie die zahlreichen Urteile in diesem Zusammenhang lassen es gelegentlich in den Hintergrund treten, dass eine Vielzahl von Zweifelsfragen vor allem in Bezug auf die **Verlustverrechnung** bei dieser Untereinkunftsart existiert. Die Oberfinanzdirektion Münster hat es unternommen, in einer Kurzinformation vom 3.5.2005 eine Reihe solcher Fragen anzusprechen.

Bis 1998 waren Verluste nur mit gleichartigen Gewinnen aus demselben Veranlagungszeitraum ausgleichsfähig. Das Steuerentlastungsgesetz aus dem Jahr 1999 hat dies dahin gehend modifiziert, dass Verluste vor- und rücktragbar sind, jedoch nach wie vor ein Ausgleich mit anderen Einkünften nicht möglich ist.

Verluste aus der Zeit vor 1999: Aufgrund des Urteils des Bundesfinanzhofs vom 1.6.2004 (Aktenzeichen IX R 35/01) ist die zuvor genannte Regel für die Jahre vor 1999 nicht anzuwenden. Das heißt, es kann hier unbegrenzt auch mit anderen Einkünften verrechnet werden. Dies gilt allerdings nicht für die Jahre 1997 und 1998, da insoweit das Bundesverfassungsgericht bekanntlich die Verfassungswidrigkeit der Besteuerung von Spekulationsgewinnen attestiert hatte. Der Bundesfinanzhof hat hieraus mit Urteil vom 14.7.2004 (Aktenzeichen IX R 13/01) die Konsequenz gezogen, dass dann auch eine Verlustverrechnung nicht möglich ist. Gegen dieses Urteil ist eine Verfassungsbeschwerde anhängig. Einspruchsverfahren in gleich gelagerten Fällen ruhen daher; allerdings gewährt die Finanzverwaltung keine Aussetzung der Vollziehung.

Verluste aus Zeiträumen nach 1999: Hierzu sind beim Bundesfinanzhof zwei Revisionsverfahren zu der Frage anhängig, ob eine Verrechenbarkeit von Spekulationsverlusten mit anderen Einkünften möglich sein muss. Die Finanzgerichte Berlin und Köln hatten dies verneint. Auch hier ruhen etwaige Einsprüche der Steuerpflichtigen; Aussetzung der Vollziehung wird nicht gewährt. Gleiches gilt für Einsprüche, mit denen Steuerpflichtige einen Verlustvor- und -rücktrag zur Verrechnung mit anderen Einkünften begehren.

Verlustrücktrag und Freigrenze: Private Veräußerungsgeschäfte („Spekulationsgeschäfte“) bleiben steuerfrei, falls der Gesamtgewinn im Jahr unter 512 € bleibt. Liegt der Gewinn unter 512 €, aber nur deswegen, weil ein Verlustvor- oder -rücktrag stattgefunden hat, so kommt es gleichwohl zur Versteuerung, da die Anwendung der Freigrenze vorrangig vor der Verlustverrech-

nung zu prüfen ist. Diese Auffassung der Finanzverwaltung hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 11.1.2005 (Aktenzeichen IX R 27/04) bestätigt.

Negative Einkünfte aus sonstigen Leistungen: Das Bundesverfassungsgericht hatte mit Beschluss vom 30.9.1998 (Aktenzeichen 2 BvR 1818/91) für Verluste aus der Vermietung beweglicher Gegenstände festgestellt, dass das Verlustausgleichsverbot von sonstigen Leistungen verfassungswidrig war. Mithin ist ein unbeschränkter Verlustausgleich für alle Zeiträume vor 1999 insoweit möglich. Das Schreiben der Oberfinanzdirektion Münster weist hierzu darauf hin, dass diese Rechtsprechung nur für die besagten Vermietungseinkünfte gilt, nicht jedoch auch für diejenigen negativen Erträge aus sonstigen Leistungen anderer Art. Dies betrifft insbesondere Verluste aus Stillhaltergeschäften an den Terminbörsen.

38 Ermittlung des Gewinns bei der Veräußerung von Wertpapieren innerhalb der einjährigen Veräußerungsfrist bei Girosammelverwahrung

Werden Wertpapiere nicht länger als ein Jahr (**Spekulationsfrist**) gehalten, so unterliegt ein Veräußerungsgewinn grundsätzlich der Besteuerung. Im Regelfall werden **Wertpapiere in Girosammelverwahrung** gehalten. Dies bedeutet, dass der Wertpapierinhaber kein Eigentum an bestimmten Wertpapieren innehat, sondern Bruchteilseigentümer an allen Papieren einer Art und Gattung ist, die gemeinsam im Girosammeldepot verwahrt werden.

Werden nun Wertpapiere der gleichen Art und Gattung zu unterschiedlichen Zeitpunkten bzw. Kursen gekauft oder verkauft, so stellt sich die Frage, wie ein Veräußerungsgewinn zu ermitteln ist, da eben nicht festgestellt werden kann, wann die veräußerten Wertpapiere tatsächlich erworben wurden. Hinsichtlich der Methode zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns erfolgten Gesetzesänderungen, welche die Oberfinanzdirektion Frankfurt in der Verfügung vom 2.5.2005 (Aktenzeichen S 2256 A – 1 – St II 2.08) zusammengefasst hat. Im Einzelnen kann die Art der **Ermittlung des Veräußerungsgewinns** entscheidenden Einfluss auf dessen Höhe haben.

a) Rechtslage ab Veranlagungszeitraum 2005

Erfolgt die Veräußerung nach dem 31.12.2004, so ist der entstehende Veräußerungsgewinn auf Grund einer gesetzlichen Änderung zwingend nach der so genannten **Fifo-Methode** zu ermitteln. Dabei wird unterstellt, dass die zuerst angeschafften Wertpapiere auch zuerst veräußert werden.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige erwirbt zu folgenden Daten Aktien der X-AG:

Anschaffungsdatum	Anzahl	Anschaffungskosten/Stück
1.11.2005	100	100 €
1.2.2006	40	90 €
1.8.2006	30	100 €
1.12.2006	30	110 €

Am 10.1.2007 veräußert der Steuerpflichtige 150 Stück dieser Aktien zu einem Preis von jeweils 150 €. Nach der Fifo-Methode gelten zuerst die am 1.11.2005 angeschafften Aktien als veräußert, was aber, da zwischen Erwerb und Veräußerung eine Zeitspanne von mehr als einem Jahr liegt, keine Besteuerung auslöst. Danach folgen nacheinander bis zur Stückzahl der verkauften Aktien die am 1.2.2006 und am 1.8.2006 erworbenen Aktien, die innerhalb der Jahresfrist veräußert wurden. Mithin ermittelt sich der Veräußerungsgewinn wie folgt:

Veräußerungserlös (150 Stk. zu je 150 €) 22 500 €

davon Veräußerungserlös von 100 Aktien nicht steuerbar	– 15 000 €
abzgl. Anschaffungskosten der am 1.2.2006 erworbenen 40 Aktien (40 Stk. zu je 90 €)	– 3 600 €
abzgl. Anschaffungskosten der am 1.8.2006 erworbenen 10 Aktien (10 Stk. zu je 100 €)	<u>– 1 000 €</u>
zu versteuernder Veräußerungsgewinn	2 900 €

b) Rechtslage bis Veranlagungszeitraum 2003

Bis zum Veranlagungszeitraum 2003 war nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (Urteil vom 24.11.1993, Aktenzeichen X R 49/90) der Veräußerungsgewinn nach der **Durchschnittsmethode** zu ermitteln. Zunächst war aber zu prüfen, ob überhaupt ein steuerpflichtiger Vorgang, also ein Verkauf innerhalb der Spekulationsfrist gegeben war. Dies wurde nur dann verneint, wenn nicht ausgeschlossen werden konnte, dass die veräußerten Wertpapiere außerhalb dieser Frist erworben wurden.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige erwirbt zu folgenden Daten Aktien der X-AG:

Anschaffungsdatum	Anzahl	Anschaffungskosten/Stück
1.11.1999	100	100 €
1.2.2000	40	90 €
1.8.2000	30	100 €
1.12.2000	30	110 €

Am 10.1.2001 veräußerte der Steuerpflichtige 150 Stück dieser Aktien zu einem Preis von jeweils 150 €.

Zunächst kann hinsichtlich der am 1.11.1999 gekauften 100 Aktien nicht ausgeschlossen werden, dass diese außerhalb der Spekulationsfrist erworben wurden. Insoweit liegt also nur hinsichtlich der weiteren 50 Stück ein steuerpflichtiger Vorgang vor. Die Anschaffungskosten der verkauften Stück sind sodann nach den durchschnittlichen Anschaffungskosten der verbleibenden gekauften Aktien anzusetzen:

40 Stück zu je 90 € =	3 600 €
30 Stück zu je 100 € =	3 000 €
30 Stück zu je 110 € =	<u>3 300 €</u>
Summe	9 900 €
durchschnittliche Anschaffungskosten je Stück	99 €

Der steuerpflichtige Gewinn aus der Veräußerung ermittelt sich nun wie folgt:

Veräußerungserlös 50 Aktien zu je 150 €	7 500 €
Anschaffungskosten 50 Aktien zu je 99 €	<u>– 4 950 €</u>
Veräußerungsgewinn	2 550 €

Weitere Fragen ergeben sich dann, wenn mehrere Veräußerungsgeschäfts aus einem gemeinsamen Wertpapierbestand erfolgen, da dann unklar ist, welche Aktien bei der Ermittlung der durchschnittlichen Anschaffungskosten heranzuziehen sind. Diese Fälle erläutert die Oberfinanzdirektion Frankfurt in dem o.g. Schreiben anhand eines ausführlichen Beispiels.

c) Veranlagungszeitraum 2004

Für Veräußerungen im Veranlagungszeitraum 2004 konnte der Veräußerungsgewinn wahlweise nach der Fifo-Methode oder der Durchschnittsmethode ermittelt werden. Der Steuerpflichtige konnte also die jeweils günstigere Methode wählen. Wichtig ist insoweit, dass nicht ohne weiteres auf die Angaben aus den von den Kreditinstituten ausgestellten Jahresbescheinigungen zurückgegriffen werden kann. Vielmehr muss in jedem Einzelfall **die günstigere Methode ermittelt werden**. Grundsätzlich kann festgestellt werden, dass im Falle von Wertpapieren, die innerhalb der Spekulationsfrist zu steigenden Kursen gekauft wurden, die Wahl der Durchschnittsmethode günstiger ist. Bei Erwerb zu fallenden Kursen ist dagegen die Fifo-Methode grundsätzlich vorteilhafter.

39 Verkauf von Bezugsrechten und Halbeinkünfteverfahren

Das Finanzgericht Niedersachsen hat mit Urteil vom 13.12.2004 (Aktenzeichen 11 K 483/04) entschieden, dass die Veräußerung eines durch eine Kapitalerhöhung entstandenen Bezugsrechts innerhalb der einjährigen Behaltefrist („Spekulationsfrist“) als **privates Veräußerungsgeschäft** anzusehen ist. Dabei stellt das Gericht auf den Zeitpunkt des Erwerbs der Altaktien ab (im Einklang mit dem Urteil des Bundesfinanzhofes vom 22.5.2003, Aktenzeichen IX R 9/00).

Im Streitfall hatte der Kläger die Altaktien inklusive der Bezugsrechte mit Verlust verkauft. Das Finanzamt wollte diese Veräußerung insgesamt dem Halbeinkünfteverfahren zuordnen und den Veräußerungsverlust nur zur Hälfte anerkennen. Nach Auffassung des Gerichts gehören Bezugsrechte nicht zu den Anteilen an einer Kapitalgesellschaft und sind überdies auch kein Entgelt der Kapitalgesellschaft für eine Kapitalüberlassung, also mithin den Dividenden nicht vergleichbar. Eine Veräußerung von Bezugsrechten unterliegt daher nicht den Besonderheiten des Halbeinkünfteverfahrens, **sodass auch ein entsprechender Verlust voll abzugsfähig ist, andererseits ein Gewinn aber auch in vollem Umfang der Besteuerung unterliegt**.

Für Hauseigentümer

40 Haushaltszugehörigkeit eines Kindes als Voraussetzung für die Eigenheimzulage

Die Förderung durch die in 2005 noch geltende Eigenheimzulage setzt sich zusammen aus dem Fördergrundbetrag und einer **Kinderzulage** für jedes steuer- bzw. kindergeldrechtlich relevante Kind, wenn dieses im Förderzeitraum zum inländischen Haushalt des Anspruchsberechtigten gehört oder gehört hat. Es genügt daher, dass das Kind während des Förderzeitraumes nur vorübergehend noch zum inländischen Haushalt des Anspruchsberechtigten gehört. Diese Kinderzulage beläuft sich immerhin auf 800 € pro Jahr für jedes zu berücksichtigende Kind, was bei dem maximal achtjährigen Förderzeitraum durchaus beachtlich ist, so dass die Frage, ob ein Kind zu berücksichtigen ist oder nicht, eine große Rolle spielt.

Der Bundesfinanzhof hat mit seinem Urteil vom 22.9.2004 (Aktenzeichen III R 40/03) entschieden, dass diese **Haushaltszugehörigkeit dann nicht vorliegt**, wenn das Kind nur übliche Besuche in den Ferien oder im Urlaub bei seinen Eltern macht. Vielmehr sei eine den Besuchscharakter überschreitende Dauer nur dann anzunehmen, wenn der Aufenthalt im Haushalt der Eltern **sechs Wochen** übersteigt. Entscheidend ist, dass das Kind räumlich und hauswirtschaftlich in den Haushalt der Eltern eingegliedert ist. Dies ist regelmäßig dann nicht der Fall, wenn es außerhalb des elterlichen Haushaltes wohnt und verpflegt wird, wie beispielsweise bei auswärts zu Ausbildungszwecken wohnenden Kindern. Nur wenn das Kind am Studienort keinen eigenen unabhängigen

Haushalt führt und regelmäßig an Wochenenden oder in den Semesterferien in die elterliche Wohnung zurückkehrt, kann von einer solchen Haushaltszugehörigkeit gesprochen werden. Gelegentliche Besuche, z. B. zum Wäschewaschen, reichen nicht aus. Der Bundesfinanzhof orientiert sich bei der Sechs-Wochen-Frist an der in Deutschland üblichen Urlaubslänge. Nur wenn diese überschritten sei, könne von einer Haushaltszugehörigkeit gesprochen werden.

41 Vorfälligkeitsentschädigung im Zusammenhang mit Immobilienveräußerung steuerlich nicht abziehbar

Wird eine fremdfinanzierte vermietete Immobilie veräußert, so kann die Fremdfinanzierung oftmals nur unter Inkaufnahme einer Vorfälligkeitsentschädigung abgelöst werden. Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 28.7.2004 (Aktenzeichen IX B 136/03) seine bisherige Rechtsprechung bestätigt, dass die **Vorfälligkeitsentschädigung nicht als Werbungskosten** bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend gemacht werden kann. Vielmehr handelt es sich insoweit um Kosten, die mit dem regelmäßig steuerlich nicht relevanten Vermögensbereich in Zusammenhang stehen. Diese Grundsätze gelten selbst dann, wenn die Entschädigung zur Ablösung eines Darlehens zur Finanzierung solcher Aufwendungen hingegeben wurde, die während der Vermietungstätigkeit als sofort abziehbare Werbungskosten zu beurteilen wären, wie z.B. laufende Instandhaltungsaufwendungen.

42 Instandsetzungsaufwendungen vor Veräußerung eines Mietwohngrundstücks

Erhaltungsaufwendungen für ein Hausgrundstück sind grundsätzlich als Werbungskosten steuerlich abziehbar, wenn die Aufwendungen durch die Erzielung von Mieteinnahmen veranlasst sind. Fallen die Aufwendungen erst **nach Aufgabe der Vermietungsabsicht** an, sind sie nur ganz ausnahmsweise berücksichtigungsfähig.

Der Bundesfinanzhof (Urteil vom 10.10.2000, Aktenzeichen IX R 15/96) geht **typisierend** davon aus, dass **während der Vermietungszeit** durchgeführte Erhaltungsmaßnahmen noch der Einkünfterzielung dienen und die Aufwendungen unabhängig vom Zahlungszeitpunkt grundsätzlich als Werbungskosten anzuerkennen sind.

Hinweis:

Die Finanzverwaltung folgt dem dann nicht, wenn die Erhaltungsmaßnahmen für eine der Vermietung **folgende Selbstnutzung** bestimmt sind und in die Vermietungszeit vorverlagert werden (Bundesfinanzministerium vom 26.11.2001, Aktenzeichen IV C 3 – S 2211 – 53/01).

In einer aktuellen Entscheidung hatte der Bundesfinanzhof über den Fall zu befinden, dass an einem zum Verkauf bestimmten Mietwohngrundstück aufgrund einer **Vereinbarung mit dem Käufer** während der Vermietungszeit bestimmte größere Instandsetzungsarbeiten durchgeführt wurden. Der Bundesfinanzhof lehnte den Werbungskostenabzug ab, da die Aufwendungen im Zusammenhang mit der geplanten Veräußerung – und nicht mehr mit der Vermietung – stünden (Bundesfinanzhof vom 14.12.2004, Aktenzeichen IX R 34/03).

Hinweis:

Es sollte sicherheitshalber geprüft werden, ob Renovierungs- oder Instandsetzungsarbeiten hinreichend **vor der Konkretisierung von Selbstnutzungs- oder Veräußerungsabsichten vorgenommen** wurden. Das Finanzamt wird insbesondere zum Ende der Vermietungszeit durchgeführte Maßnahmen einer kritischen Prüfung unterziehen. Vielmehr sollte in ausreichendem Abstand **vor der Veräußerung eine Modernisierung durchgeführt** und dann ein Kaufvertrag über das modernisierte Objekt geschlossen werden. In diesem Fall kann weiterhin versucht werden, die Modernisierungskosten als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abzuziehen. Allerdings besteht auch hier das Risiko, dass die Finanzverwaltung gestützt auf das neue Urteil den Abzug versagt.

43 Grundstücksschenkung an Schwiegerkind

Bei der Schenkung von Grundstücken und auch der mittelbaren Schenkung werden immer wieder Fehler gemacht. Insbesondere die mittelbare Schenkung ist genau zu planen, um den – derzeit noch gegebenen – **Schenkungssteuervorteil** bei der Grundstücksbewertung in größtmöglichem Umfang zu nutzen. Wie bekannt, wird das Bundesverfassungsgericht voraussichtlich noch in diesem Jahr zu der Verfassungsmäßigkeit der niedrigeren Grundstücksbewertung für Erbschaftsteuerzwecke Stellung beziehen.

Auch bei der Auswahl des Beschenkten sollte die **Rechtsprechung genau beachtet** werden. Der Bundesfinanzhof hat durch Urteil vom 10.3.2005 (Aktenzeichen II R 54/03) entschieden, dass die **Schenkungen eines Grundstückes an ein Schwiegerkind** regelmäßig nicht als eine Schenkung an das eigene Kind verbunden mit einer Weiterschenkung dieses Kindes an seinen Ehegatten angesehen werden kann. Im entschiedenen Fall hatten die Eltern ihrer Tochter und deren Ehemann zu je ½ Miteigentumsanteile an einer Eigentumswohnung geschenkt; die Schenkung an das Schwiegerkind sollte als ehebedingte und durch höhere Freibeträge begünstigte Zuwendung durch die Tochter angesehen werden.

Diese Ansicht lehnte der Bundesfinanzhof in seinem Urteil ab. Vielmehr sah das Gericht eine direkte Schenkung der Schwiegereltern an ihren Schwiegersohn, mit der Folge eines geringeren Freibetrags und eines höheren Steuersatzes aufgrund einer ungünstigeren Steuerklasse. Es könne nicht angenommen werden, dass die Eltern den entsprechenden Grundstücksteil erst ihrer Tochter zugewandt hätten, damit diese ihn dann weiter an ihren Ehemann als ehebedingte Zuwendung geben könne.

Hinweis:

In vergleichbaren Fällen ist **aus steuerlicher Sicht der mittelbare Weg oft vorteilhafter**, d.h. die Schenkung sollte wegen des vergleichsweise hohen Schenkungsteuerfreibetrages und der günstigeren Steuerklasse zuerst an das eigene Kind und von diesem dann an seinen Ehegatten weiter erfolgen, wobei allerdings die entsprechenden Übertragungskosten, insbesondere Notar- und Grundbuchkosten zu berücksichtigen sind. Eine solche mittelbare Übertragung liegt nur dann vor, wenn das eigene Kind über eine **eigene Entscheidungsmöglichkeit** hinsichtlich der Verwendung des Schenkungsgegenstandes verfügt. Für die Beurteilung dieser Frage ist die Ausgestaltung der Verträge entscheidend. Eine Vereinbarung der Schenkung an das Kind und dessen Weiterschenkung in einer Notarurkunde sollte jedenfalls tunlichst vermieden werden.

44 Weiterführung der Eigenheimzulage bei Hinzuerwerb durch Erbfall

Oftmals erwerben Ehegatten selbst genutzte Immobilien als Miteigentümer zu je 50 %. In diesem Falle steht bei Einhaltung der Kriterien des Eigenheimzulagengesetzes im Übrigen beiden Ehegatten die Eigenheimzulage für ihren jeweiligen Miteigentumsanteil zu.

Probleme können sich dann ergeben, wenn der eine Ehegatte während des Förderzeitraums verstirbt und der überlebende Ehegatte nur einen Teil des anderen Miteigentumsanteils erwirbt. Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn der verstorbene Ehegatte kein Testament gemacht hat und deshalb die gesetzliche Erbfolge eintritt. Hat das Ehepaar beispielsweise zwei Kinder und lebten sie in Zugewinnngemeinschaft, wird der überlebende Ehegatte Erbe der Hälfte des Nachlasses, während die beiden Kinder je ein Viertel erben. Im Ergebnis ist in diesem Falle der überlebende Ehegatte Miteigentümer zu 75 % des Grundstückes, während sich die beiden Kinder die verbleibenden 25 % teilen.

Die Oberfinanzdirektion Frankfurt/Main hat nunmehr auf Grundlage des Urteils des Bundesfinanzhofs vom 15.7.2004 (Aktenzeichen III R 19/03) eine Rundverfügung zur steuerlichen Behandlung solcher Fälle erlassen (Verfügung vom 10.3.2005, Aktenzeichen EZ 1150 A – 3 – St II 3.05). Danach sind folgende Fälle zu unterscheiden:

- Tritt der Erbfall **nach dem Übergang von Nutzen und Lasten** an dem gemeinschaftlichen Grundstück ein, regelt das Eigenheimzulagengesetz, dass der überlebende Ehegatte weiterhin seinen Anspruch auf die Eigenheimzulage behält. Der hinzu erworbene Teil wird dann ebenfalls förderungsfähig, allerdings nur in der Höhe, wie er dem überlebenden Ehegatten zusteht, im Beispiel also zu weiteren 25 %. Der bisherige Miteigentumsanteil des überlebenden Ehegatten bildet dann mit dem hinzuerworbenen Anteil ein Objekt.
- Verstirbt ein Ehegatte **nach Abschluss des Kaufvertrages**, jedoch vor Übergang von Nutzen und Lasten an dem Grundstück, kann der andere Ehegatte ebenfalls (nach Nutzen- und Lastenübergang) die Eigenheimzulage in Höhe von 75 % beanspruchen, denn durch den Erbfall erwirbt er weitere 25 % hinzu. Dies setzt allerdings voraus, dass eine Erbauseinandersetzung - innerhalb von sechs Monaten nach dem Erbfall durchgeführt wird. Erfolgt die Erbauseinandersetzung erst nach Ablauf von sechs Monaten, liegt nach Ansicht der Oberfinanzdirektion Frankfurt/Main ein zweiter eigenständiger Erwerb im Zeitpunkt der Erbauseinandersetzung vor, - sodass für den hinzu erworbenen Teil grundsätzlich keine Eigenheimzulage gewährt werden kann. Nach Ansicht der Oberfinanzdirektion Frankfurt/Main handelt es sich insoweit um ein Zweitobjekt.

Hinweis:

In vergleichbaren Fällen sollte daher also darauf geachtet werden, dass die Erbauseinandersetzung innerhalb von sechs Monaten erfolgt, um die Eigenheimzulage nicht zu verlieren. Dies gilt nach dem Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 11.1.1993 (Aktenzeichen IV B 2 – S 2242 – 86/92) unter Berücksichtigung der Änderungen vom 5.12.2002 (Aktenzeichen IV A 6 – S 2242 – 25/02) auch für andere Fälle.

45 Abzug von Darlehenszinsen bei teilweise vermieteten und teilweise selbst genutzten Gebäuden

Nutzt ein Steuerpflichtiger ein ihm gehörendes Gebäude teilweise für eigene Zwecke und teilweise zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, ist die Frage der Zuordnung von Werbungskosten zum selbst genutzten Teil bzw. zum vermieteten Teil immer ein besonderer Streitpunkt. Zunächst hatte die Finanzverwaltung eine flächenmäßige Aufteilung der verschiedenen Nutzungen insbesondere für den Abzug von Darlehenszinsen verlangt. Der Bundesfinanzhof hat inzwischen in mehreren Urteilen jedoch festgelegt, dass der Steuerpflichtige durch eine richtige Zuordnung von Darlehen und eine Aufteilung des Kaufpreises bzw. der Herstellungskosten auf den selbst genutzten und den fremd genutzten Teil ggf. sogar die vollen Darlehenszinsen - steuerlich abziehen kann.

So hat der Bundesfinanzhof durch Urteil vom 1.3.2005 (Aktenzeichen IX R 58/03) wiederum entschieden, dass **Darlehenszinsen dann in vollem Umfang zu berücksichtigen sind**, wenn der Steuerpflichtige die Anschaffungskosten zunächst den selbst genutzten und den fremd genutzten Teilen jeweils zuordnet und die dem vermieteten Gebäudeteil gesondert zugeordneten Anschaffungskosten auch tatsächlich mit Darlehensmitteln bezahlt. Dies setzt jedoch voraus, dass der Steuerpflichtige den zivilrechtlich einheitlichen Kaufpreis auf den selbst genutzten und den vermieteten Gebäudeteil eindeutig aufteilt, wie es im Streitfall im notariellen Kaufvertrag geschehen ist. Ferner muss das **Darlehen gezielt dem vermieteten Gebäudeteil zugeordnet** werden, indem mit diesen Darlehensmitteln die auf den vermieteten Teil entfallenden Anschaffungskosten auch tatsächlich bezahlt werden. Hierfür ist entscheidend, dass die entsprechende Darlehenssumme gesondert und möglichst direkt an den Veräußerer gezahlt wird. Nicht entscheidend ist allerdings, dass die Darlehenssumme mit dem im Vertrag genannten Teil der Anschaffungskosten übereinstimmt. Keinesfalls sollte jedoch der gesamte Kaufpreis einheitlich an den Verkäufer ausgezahlt werden. Entscheidend ist nach der Auffassung des höchsten deutschen Steuergerichts,

dass die Kaufpreisanteile nicht nur im Vertrag gesondert ausgewiesen werden, sondern auch eine getrennte Bezahlung erfolgt.

46 Abstandszahlung an Mieter für vorzeitigen Auszug bei anschließender Selbstnutzung keine Werbungskosten

Im vom Bundesfinanzhof durch Urteil vom 7.7.2005 (Aktenzeichen IX R 38/03) entschiedenen Fall hatte ein Vermieter den Mietern eines Mehrfamilienhauses Abstandszahlungen für den vorzeitigen Auszug gezahlt. Anschließend erfolgten eine Renovierung des Hauses und der Ausbau des Dachgeschosses. Nach diesen Arbeiten wurden einzelne Wohnungen wieder fremd vermietet, die anderen Teile nutzte der Steuerpflichtige dagegen selbst. Strittig war nun, inwieweit die Abstandszahlungen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten abgezogen werden konnten. Der Bundesfinanzhof entschied, dass die **Abstandszahlungen nur insoweit abziehbar** sind, **als sie später wieder fremd vermietete Wohnungen betreffen**. Dagegen sind Entschädigungen, die der Vermieter bei beabsichtigter Selbstnutzung an den Mieter für dessen vorzeitigen Auszug leistet, nicht als Werbungskosten abziehbar.

Hinweis:

In vergleichbarer Weise hat der Bundesfinanzhof Entschädigungen, die ein Vermieter infolge einer auf vorzeitige Kreditablösung gerichteten Änderung des Kreditvertrages leistet, um sein bisher vermietetes Objekt schuldenfrei übereignen zu können, nicht zum Werbungskostenabzug zugelassen (Urteil vom 23.9.2003, Aktenzeichen IX R 20/02 und Urteil vom 14.1.2004, Aktenzeichen IX R 34/01).

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

47 Aktuelle Hinweise zum Vorwegabzug bei Gesellschafter-Geschäftsführern

Oftmals sagt eine GmbH ihren beiden gleichermaßen beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern die gleiche Altersversorgung zu. Der Bundesfinanzhof hat hierzu mit Urteil vom 23.2.2005 (Aktenzeichen XI R 29/03) entschieden, dass der jeweilige Gesellschafter in seiner eigenen Einkommensteuererklärung den sog. Vorwegabzug in ungekürzter Höhe erhält.

Im Urteilsfall waren der Kläger und eine weitere natürliche Person an der E-GmbH beteiligt. Beide Gesellschafter hielten jeweils 50 % der Gesellschaftsanteile. Beide Gesellschafter waren zu Geschäftsführern bestellt. Die E-GmbH sagte beiden Geschäftsführern jeweils ab Vollendung des 65. Lebensjahres eine Altersversorgung in Höhe von 4 000 DM monatlich zu. Die Witwenpension für ihre Ehefrauen sollte jeweils 60 % der Altersrente der Geschäftsführer betragen. Die E-GmbH führte im Streitjahr 1995 der Pensionsrückstellung auf der Grundlage eines versicherungsmathematischen Gutachtens für den Kläger 20 936 DM und für den Mitgeschäftsführer 17 030 DM zu. Die unterschiedliche Höhe der Zuführungen ergab sich aus dem unterschiedlichen Alter der beiden Gesellschafter bzw. deren Ehefrauen.

Vorsorgeaufwendungen konnten bis zum Veranlagungszeitraum 2004 bis zu einem bestimmten Höchstbetrag steuerlich geltend gemacht werden. Der steuersystematisch zunächst abziehbare sog. Vorwegabzug von 3 068 € bzw. im Falle einer Zusammenveranlagung von 6 136 € wird unter bestimmten Umständen um 16 % des Arbeitslohns verringert. Diese Kürzung erfolgt, wenn für die Zukunftssicherung bestimmte Leistungen erbracht werden oder der Steuerpflichtige während des ganzen oder eines Teils des Kalenderjahres nicht der gesetzlichen Rentenversicherung unterliegt oder eine Berufstätigkeit ausübt und im Zusammenhang damit auf Grund vertraglicher Vereinba-

rungen Anwartschaftsrechte auf eine Altersversorgung ganz oder teilweise ohne eigene Beitragsleistung erworben hat.

Der Kläger begehrte im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung, bei der Berechnung des Höchstbetrags der Versorgungsaufwendungen den Vorwegabzug **in ungekürzter Höhe** zu gewähren. Der Bundesfinanzhof folgte dem Antrag des Klägers. Denn sagt eine GmbH ihren beiden zu gleichen Teilen beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern die gleiche Altersversorgung zu, so steht jedem von ihnen der Vorwegabzug für Versorgungsaufwendungen ungekürzt zu, weil beide ihre Anwartschaftsrechte auf Altersversorgung ausschließlich durch eigene Beitragsleistungen zu erwerben hatten (Gleichbehandlung mit Alleingesellschafter-Geschäftsführer).

Hinweis:

Die Entscheidung des Bundesfinanzhofs widerspricht der bisherigen Verwaltungsauffassung (vgl. zuletzt Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 24.2.2005, Aktenzeichen IV C 3 – S 2255 – 51/05, IV C 4 – S 2221 – 37/05 und IV D 5 – S 2345 – 9/05). Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs hat in allen offenen Fällen Bedeutung. In anhängigen Rechtsbehelfsverfahren sollte die Finanzverwaltung hierauf und auf die im Einzelfall vorliegende „gleiche Altersversorgung“ hingewiesen werden.

48 Pflichtbekanntmachungen der GmbH

Durch das **Gesetz über die Verwendung elektronischer Kommunikationsformen in der Justiz** (Justizkommunikationsgesetz, BGBl. I 2005, 837 = BStBl I 2005, 602) wird ein neuer § 12 in das GmbHG eingefügt:

„Bestimmt das Gesetz oder der Gesellschaftsvertrag, dass von der Gesellschaft etwas bekannt zu machen ist, so erfolgt die Bekanntmachung im elektronischen Bundesanzeiger (Gesellschaftsblatt) ...“

Das Gesetz sieht **Pflichtbekanntmachungen** allerdings nur in wenigen Fällen vor, so z.B. bei Beschlüssen über die Rückzahlung von Nachschüssen und über eine ordentliche Kapitalherabsetzung, bei Auflösung der Gesellschaft, bei Beginn der Verteilung des Vermögens, Erhebung der Nichtigkeitsklage sowie ggf. beim Wechsel von Aufsichtsratsmitgliedern. Gesellschaftsverträge sehen Bekanntmachungen über öffentliche Blätter selten vor.

Rechtsfolge dieser Neuregelung ist, dass künftig der **elektronische Bundesanzeiger** für Pflichtbekanntmachungen maßgeblich sein wird, was die entsprechenden Kosten deutlich senken dürfte. Der elektronische Bundesanzeiger ist unter www.ebundesanzeiger.de für jedermann und kostenfrei im Internet abrufbar.

Bestimmt der Gesellschaftsvertrag, dass **daneben** auch z.B. in **lokalen Tageszeitungen** zu veröffentlichen ist, so bleibt diese Verpflichtung (aus Gläubigerschutzgründen) weiterhin bestehen.

Für Fragen der **GmbH-Publizität** bleibt es danach aber auch weiterhin bei einer Zweiteilung, da für **Handelsregisterveröffentlichungen** nach wie vor auf die Druckausgabe des Bundesanzeigers, in der z.B. auch die Jahresabschlüsse großer Kapitalgesellschaften vollständig zu veröffentlichen sind, abgestellt wird. Im Zuge der Umsetzung der EU-Publizitätsrichtlinie wird es hier aber in naher Zukunft auch zu einer Umstellung der Registergerichte auf eine elektronische Publikation kommen, so dass auch die Unterlagen der Rechnungslegung dann digital einzureichen und jederzeit online verfügbar sein werden.

49 Angemessenheit der Gesamtausstattung eines Gesellschafter-Geschäftsführers

Zur **Angemessenheit der Gesamtausstattung** eines Gesellschafter-Geschäftsführers hat die Oberfinanzdirektion Chemnitz mit der Kurzinformation vom 14.6.2004 (Aktenzeichen S 2742 –

44/15 – St 21, GmbHR 2005, 507) Stellung genommen. Dabei stellt die Oberfinanzdirektion folgenden Aspekt klar:

- Das Bundesministerium der Finanzen hat in 2002 eine **Nichtaufgriffsgrenze** definiert, nach der in der Regel von der Angemessenheit der Gesamtausstattung der Geschäftsführerbezüge ausgegangen werden kann, wenn der Gesellschaft nach Abzug der Geschäftsführervergütungen noch ein Jahresüberschuss vor Ertragsteuern in mindestens gleicher Höhe wie die Geschäftsführervergütungen verbleibt.
- Daraus lasse sich nicht im Umkehrschluss ableiten, dass regelmäßig eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliege, wenn die Geschäftsführervergütungen den hälftigen Gewinn vor Steuern übersteigen.
- Vielmehr können in jedem Einzelfall besondere Umstände die Notwendigkeit einer Abkehr von dieser „**Halbteilung**“ begründen. So sollten die Bezüge bei ertragsstarken Gesellschaften nicht die in Gehaltsstrukturuntersuchungen genannten Höchstwerte, bei ertragschwachen Gesellschaften – und insbesondere in Verlustjahren – nicht die Werte am unteren Ende des Vergleichsmaßstabs übersteigen.

50 Haftung des Geschäftsführers gegenüber der GmbH

Mit der Thematik **Haftung des Geschäftsführers** gegenüber der GmbH hat sich das Kammergericht Berlin mit seinem Urteil vom 17.12.2004 (Aktenzeichen 14 U 226/03, GmbHR 2005, 477) befasst.

Im entschiedenen Sachverhalt hatte ein zur Gesamtvertretung befugter Geschäftsführer gemeinsam mit einer Prokuristin ein Buchhaltungsprogramm zum Preis von rund 125 000 € erworben, ohne dabei zuvor die erforderliche Zustimmung der Gesellschafterin eingeholt zu haben. Die Gesellschafterin machte wegen dieser Pflichtverletzung (**Kompetenzüberschreitung**) Schadensersatz geltend.

Das Kammergericht hat den Geschäftsführer zum Schadensersatz – und zwar zum **Ersatz der Zahlungsverpflichtung** der GmbH – verurteilt.

Für die Praxis ist also dringend darauf zu achten, dass die Überschreitung vertraglich eingeräumter Kompetenzen eine Pflichtverletzung darstellt, die zum Schadensersatz führt. Andererseits bedarf es zur Gestattung eines die Kompetenzen überschreitenden Rechtsgeschäftes keiner förmlichen **Gesellschafterversammlung**, es genügt vielmehr, wenn z.B. der Gesellschafter, der zugleich auch Mitgeschäftsführer ist, formlos zustimmt. Aus Nachweisgründen ist allerdings eine schriftliche Zustimmung ratsam.

Hinweis:

Zu beachten ist, dass die Geltendmachung von Schadensersatzansprüchen gegenüber dem Geschäftsführer eines **Beschlusses der Gesellschafterversammlung** bedarf.

51 Zeitpunkt des Austritts eines Gesellschafters

Mit dem **Zeitpunkt des Austritts eines Gesellschafters** hat sich das Landgericht Köln mit seinem Beschluss vom 20.12.2004 (Aktenzeichen 82 O 98/04, GmbHR 2005, 541) befasst.

Im entschiedenen Sachverhalt hatte ein mit 50 % beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer seine Geschäftsführerposition sowie seine Gesellschafterstellung in Übereinstimmung mit der Satzung zum 31.12.2001 **gekündigt**; eine Abfindung war bis zum Beschluss weder gefordert noch gezahlt worden. Im Januar 2004 fassten die (verbliebenen) Gesellschafter einen Beschluss über die Einziehung des entsprechenden Geschäftsanteils.

In der Folge verlangte der ehemalige Gesellschafter-Geschäftsführer **Auskünfte über die wirtschaftliche Lage** einschließlich Einsicht in die Geschäftsunterlagen (Jahresabschlüsse, Buchhaltungsunterlagen) für die Jahre 2002 und 2003.

Das Landgericht hat dazu rechtskräftig festgestellt, dass der ehemalige Gesellschafter-Geschäftsführer keinen Anspruch (mehr) auf Auskunft oder Einsicht hat, weil dieser nicht mehr Gesellschafter ist, und zwar unabhängig davon, ob er noch einen Abfindungsanspruch hat. Weiterhin stellt das Landgericht fest, dass der Gesellschafter spätestens mit dem Beschluss über die Einziehung des entsprechenden Geschäftsanteils ausgeschieden sei.

Hinweis:

Das Landgericht Köln stellt somit das Interesse der Gesellschaft und des Rechtsverkehrs an klaren gesellschaftlichen Verhältnissen ausdrücklich vor das Interesse und den Schutz des austretenden Gesellschafters. Es verweist darauf, dass es dem austretenden Gesellschafter frei stehe, seinen Anteil anders, z.B. durch Veräußerung zu verwerten. Im Ergebnis wird daher sehr sorgfältig zu prüfen sein, ob eine Kündigung empfohlen werden kann.

52 Geschäftsführer: Kündigung wegen Verstoßes gegen das Wettbewerbsverbot

Mit der Thematik **Verstoß des Geschäftsführers gegen das Wettbewerbsverbot** hat sich das Oberlandesgericht Celle mit seinem rechtskräftigen Urteil vom 9.2.2005 (Aktenzeichen 9 U 178/04, GmbHR 2005, 541) befasst.

Dem entschiedenen Sachverhalt lag eine in der Praxis nicht seltene Konstellation zugrunde: Ein Geschäftsführer wird vor Auslaufen einer Kündigungsfrist oder Ablauf einer Befristung während seiner Freistellung anderweitig in einer Art tätig, die die Interessen seines bisherigen/gegenwärtigen Arbeitgebers berührt.

Im vorliegenden Sachverhalt hatte die GmbH kurze Zeit nach einer fristgerechten Kündigung mit (bezahlter) Beurlaubung auch noch eine **fristlose Kündigung** des Geschäftsführers ausgesprochen. Zur Begründung der fristlosen Kündigung trug die GmbH vor, der beurlaubte Geschäftsführer verstoße gegen das **Wettbewerbsverbot**. Dem hielt der beurlaubte Geschäftsführer entgegen, er hätte noch nicht am Geschäftsverkehr teilgenommen, sondern nur Vorbereitungshandlungen (Besprechung einer zukünftigen Zusammenarbeit mit zwei ihm bekannten Kunden zur Entwicklung einer eigenen Textil-Kollektion) vorgenommen.

Das Oberlandesgericht Celle folgt der Darstellung des beurlaubten Geschäftsführers und stellt restriktiv fest, dass dieser grundsätzlich **keinem Wettbewerbsverbot** mehr unterliege und dass Vorbereitungshandlungen in dem sachlichen Geltungsbereich des Wettbewerbsverbots „grundsätzlich erlaubt“ und unschädlich seien; nicht erlaubt sei danach lediglich der Beginn der aktiven Geschäftstätigkeit und der „Vollzug wettbewerblcher Tätigkeit“.

Hinweis:

Das Oberlandesgericht Celle verschiebt die Grenzziehung zwischen erlaubter Vorbereitungshandlung und nicht erlaubter Wettbewerbstätigkeit deutlich **zugunsten des GmbH-Geschäftsführers**. Da das Gericht dabei aber anders lautende Rechtsprechungsgrundsätze des Bundesarbeitsgerichts außer Acht lässt, muss künftig beobachtet werden, ob diese Rechtsprechungstendenz zugunsten des Geschäftsführers und zulasten der Gesellschaft Bestand haben wird.

53 Rückforderung überhöhter Geschäftsführerbezüge

Mit der Problematik **überhöhter Geschäftsführerbezüge** hat sich das Oberlandesgericht Frankfurt a.M. mit seinem Urteil vom 22.12.2004 (Aktenzeichen 13 U 177/02, GmbH-StB 2005, 100) befasst.

Im entschiedenen Sachverhalt wurde das Gehalt eines mit 50 % beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers (jeweils weitere 25 % hielten seine Ehefrau sowie seine Schwester) von 213 600 DM auf 1 800 000 DM angehoben. Gegen den entsprechenden Gesellschafterbeschluss erhob die Schwester **Anfechtungsklage**.

Das Oberlandesgericht Frankfurt gab der Klage statt, stellte die Unangemessenheit des Gehaltes fest und führt zur Problematik überhöhter Bezüge Folgendes aus:

- Für die zivilrechtliche Beurteilung ist nicht entscheidend, ob und in welchem Umfang die Bezüge steuerlich zu einer **verdeckten Gewinnausschüttung** führen, auch nicht die Wertung der steuerlichen Betriebsprüfung.
- Bei der Abstimmung über das Geschäftsführergehalt ist der Gesellschafter-Geschäftsführer zur Mitwirkung berechtigt.
- Bei der Würdigung der Angemessenheit des Geschäftsführergehaltes handelt es sich nicht um eine von einem Sachverständigen aufklärbare Tatsachenfrage, sondern um eine allein vom Richter vorzunehmende Wertung.
- Bei der Angemessenheitsprüfung werden auch **Gehaltsstrukturuntersuchungen** (z.B. von der Bundessteuerberaterkammer) herangezogen.
- Als entscheidungserheblich wurde im Urteilssachverhalt angesehen, dass durch das überhöhte Gehalt die GmbH keinen Gewinn mehr erzielte, das **Ausschüttungsinteresse der Minderheitsgesellschafter** massiv berührt und auch die Eigenkapitalquote merklich reduziert wurde.

Hinweis:

Zivilrechtlich besteht bezüglich der Angemessenheit der Geschäftsführerbezüge noch eine deutliche Rechtsunsicherheit. Daher empfiehlt sich aus **Sicht von Minderheitsgesellschaftern** eine Satzungsregelung dahin gehend, dass ein Rückforderungsanspruch der Gesellschaft dann besteht, wenn die Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen.

54 Verdeckte Gewinnausschüttung

a) Vereinbarung einer Umsatztantieme

In seiner für die Gestaltungsberatung bedeutsamen Entscheidung vom 15.1.2004 (Aktenzeichen 4 K 3169/02, EFG 2005, 479 – nicht rechtskräftig, Aktenzeichen des Revisionsverfahrens beim Bundesfinanzhof I R 106/04) hat das Hessische Finanzgericht zur Frage der **steuerlichen Würdigung von Umsatztantiemen** Stellung genommen.

Zu dieser Problematik ist vorweg zu bemerken, dass Umsatztantiemen auf Grund der **restriktiven Rechtsprechung** des Bundesfinanzhofs regelmäßig pauschal die steuerliche Anerkennung versagt wird. Dies erscheint aber insbesondere bei Minderheitsgesellschaftern und bei Geschäftsführern, deren Vergütungen auf Vorgaben eines Franchisegebers beruhen, nicht immer sachgerecht.

In der Entscheidung des Hessischen Finanzgerichts ging es nun um den alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer einer **Franchise-GmbH**, der – nach den Empfehlungen des Franchisegebers – neben einem Fixgehalt eine Umsatzprovision sowie eine Gewinnantiente erhielt. Das **Finanzamt** sah in der Umsatztantieme eine **verdeckte Gewinnausschüttung**.

Das Hessische Finanzgericht kommt vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ebenfalls zu dem Ergebnis, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, da eine solche Umsatztantieme die Gefahr der **Gewinnabsaugung** sowie das Risiko beinhaltet, dass Umsätze zu Lasten der Rentabilität in die Höhe getrieben würden.

Die **Branchenüblichkeit** einer Umsatztantieme ließ das Hessische Finanzgericht nicht gelten, es komme vielmehr darauf an, dass im konkreten Einzelfall keine Gewinnabsaugung erfolge; Empfehlungen des Franchisegebers seien nicht als repräsentativ anzusehen. Zudem würden diese Grundsätze auch für Umsatztantiemen an Minderheitsgesellschafter gelten.

Im Ergebnis erkennt das Hessische Finanzgericht Umsatztantiemen daher nur ausnahmsweise in folgenden Einzelfällen an:

- in der Aufbau- oder Umbauphase einer Gesellschaft, wenn die Tantieme zusätzlich in zeitlicher Hinsicht und der Höhe nach begrenzt ist, und
- bei ausschließlicher Vertriebszuständigkeit des Geschäftsführers.

Hinweis:

Bemerkenswert ist noch, dass das Hessische Finanzgericht explizit ausführt, dass die Nichtbeanstandung der Gehaltsstruktur durch die **Vorbetriebsprüfung** nicht zu einem anderen Ergebnis (z.B. Verstoß gegen Treu und Glauben) führt. Hier wird der Steuerpflichtige mit dem schlichten Hinweis beschieden, eine mögliche Bindungswirkung sei „mangels fehlender verbindlicher Zusage nicht eingetreten“. Es empfiehlt sich daher für den Steuerpflichtigen, in materiell bedeutsamen Fällen nach einer Betriebsprüfung eine solche **verbindliche Zusage** zu beantragen.

b) Nicht ausgezahlte Geschäftsführervergütungen

In seiner Entscheidung vom 20.10.2004 (Aktenzeichen I R 4/04, GmbHR 2005, 494) hat der Bundesfinanzhof zur Frage **nicht ausgezahlter Geschäftsführervergütungen** Stellung genommen.

Im entschiedenen Sachverhalt waren zwei Gesellschafter-Geschäftsführer zu je 45 % an einer GmbH beteiligt. Ihre undatierten inhaltsgleichen Anstellungsverträge sahen als Vergütungsvereinbarung lediglich vor, dass sie Anspruch haben „auf ein festes Monatsgehalt, das jeweils am Monatsende zu zahlen ist und dessen Höhe noch von der Gesellschafterversammlung festgelegt wird“. Für die Auszahlung der Gehälter bedarf es darüber hinaus eines neuen Gesellschafterbeschlusses. Daher führte die GmbH auch **Verrechnungskonten**, auf denen sie auch die unregelmäßig geleisteten Auszahlungen erfasste.

Die **Finanzverwaltung** wertete die von der Gesellschaft zunächst als Aufwand gebuchten Gehälter als **verdeckte Gewinnausschüttungen**, da die Verträge nicht vereinbarungsgemäß durchgeführt worden seien.

Der **Bundesfinanzhof** hatte mit dieser Sachverhaltsgestaltung leichtes Spiel. Auf Basis und in Fortführung seiner ständigen Rechtsprechung entschied er, dass sich ein **fremder Geschäftsführer** nicht darauf eingelassen hätte, dass die Auszahlung der Gehälter in die freie Entscheidung der Gesellschafterversammlung der GmbH gestellt wurde. Die beiden Geschäftsführer bildeten im Zusammenhang mit dem Vertragsschluss eine beherrschende Personengruppe. Daher sei schon schädlich, dass die Verträge zur Höhe der Gehälter keine klare und eindeutige Regelung enthalten und somit sei das Vorliegen einer **verdeckten Gewinnausschüttung** zu bejahen.

Hinweis:

Die Schlagrichtung der gesamten Sachverhaltsgestaltung ist offensichtlich: Die Gesellschafter erstrebten einen Betriebsausgabenabzug, ohne zugleich mit Lohnsteuerabzügen belastet zu werden. Die tatsächliche Abwicklung zeigt dann auch, so ein zugespitzt formulierter Berater-Kommentar im Fachschrifttum zu diesem Sachverhalt, wie man es nicht machen sollte: „Wenn in der Buchhaltung Verrechnungskonten auftauchen, ist irgendetwas faul.“

Es kann daher nicht oft genug betont werden: Ansprüche eines Gesellschafters gegen „seine“ GmbH werden steuerlich regelmäßig nur anerkannt, wenn sie vertraglich eindeutig vereinbart werden und dem Fremdvergleich entsprechen.

c) Angemessenheit des Geschäftsführergehalts

In seiner wichtigen Entscheidung vom 15.12.2004 (Aktenzeichen I R 79/04, GmbHR 2005, 635) hat der Bundesfinanzhof zur Frage der **Angemessenheit des Geschäftsführergehalts bei anderweitiger Tätigkeit des Geschäftsführers** Stellung genommen.

Im **Entscheidungssachverhalt** war ein Gesellschafter-Geschäftsführer bei zwei Schwestergesellschaften tätig und erhielt **bei beiden** Gesellschaften Gehälter, deren Höhe an der Obergrenze der am Markt gezahlten Gehälter lag. Die Finanzverwaltung hat die Gehälter nur teilweise als angemessene Zahlungen anerkannt und im Übrigen verdeckte Gewinnausschüttungen angenommen.

Zu dieser Problematik hat der Bundesfinanzhof zwei maßgebliche Aussagen getroffen:

- Ein Geschäftsführergehalt, welches im **oberen Bereich** der durch einen Fremdvergleich festgestellten Bandbreite liegt, stellt grundsätzlich keine verdeckte Gewinnausschüttung dar. Es ist grundsätzlich nicht zu beanstanden, wenn eine GmbH bis an den oberen Bereich der festgestellten Gehaltsbreite geht. Dabei darf sie auch die Ertragslage der Gesellschaft – aus der Sicht im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses – berücksichtigen.
- Regelmäßig ist eine **anderweitige Geschäftsführertätigkeit** (Mehrfachbeschäftigung) bei der Bemessung des Gehalts mindernd zu berücksichtigen und führt zu einer Reduktion der - Angemessenheitsgrenze. Eine Nichtberücksichtigung kommt aber in Betracht, wenn gerade diese anderweitige Tätigkeit für die zu beurteilende Gesellschaft Vorteile mit sich bringt, die den Verlust an zeitlichem Einsatz des Geschäftsführers ausgleichen.

Hinweis:

Insbesondere bei Geschäftsführertätigkeiten für Schwestergesellschaften kann nach dieser Rechtsprechung der Nachweis geführt werden, dass die Tätigkeit für mehrere Gesellschaften nicht zu einem Abschlag führen muss, wenn sich für die Gesellschaften daraus ein Vorteil ergibt. Diese Vorteile sollten aus Nachweisgründen **sorgfältig dokumentiert werden**.

Diese Argumentation, wonach eine Reduktion der Angemessenheitsgrenze ausnahmsweise dann entfällt, wenn gerade diese anderweitige Tätigkeit für die zu beurteilende Gesellschaft Vorteile mit sich bringt, trägt der Bundesfinanzhof nahezu wortgleich auch in seinem Urteil vom 15.12.2004 (Aktenzeichen I R 61/03, GmbHR 2005, 697) vor.

d) Bewertung einer Kfz-Nutzungsüberlassung

In seiner Entscheidung vom 23.2.2005 (Aktenzeichen I R 70/04, GmbHR 2005, 775) hat der Bundesfinanzhof zur Frage **der Bewertung einer vertraglich nicht geregelten Kfz-Nutzung** Stellung genommen.

Im zu entscheidenden Sachverhalt stand dem Geschäftsführer und Ehemann der Alleingesellschafterin ein Dienstwagen zur Verfügung. Da es allerdings an einer **vorherigen, klaren und eindeutigen Abmachung** über die Privatnutzung des Pkw fehlte, wertete das Finanzamt die Pkw-Nutzung als verdeckte Gewinnausschüttung und setzte die entsprechenden Aufwendungen – ermittelt nach der **1 %-Methode** – an.

Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs ist die verdeckte Gewinnausschüttung zu bejahen, aber nicht nach der 1 %-Methode zu bewerten; der Vorteil ist vielmehr nach dem **gemeinen Wert** zu schätzen, ausgehend von einer Berechnung auf **Kostenbasis** und unter Berücksichtigung eines **angemessenen Gewinnaufschlags**. Regelmäßig wird die Auffassung des Bundesfinanzhofes für den Steuerpflichtigen vorteilhaft sein.

e) Hausvermietung an den Geschäftsführer

In seiner Entscheidung vom 17.11.2004 (Aktenzeichen I R 56/03, GmbHR 2005, 637) hat sich der Bundesfinanzhof mit der Frage der **Vermietung einer Immobilie an den Gesellschafter-Geschäftsführer** befasst.

Im **Entscheidungssachverhalt** hatte ein Alleingesellschafter-Geschäftsführer von seiner Gesellschaft ein **Einfamilienhaus** angemietet, das die GmbH zuvor erworben, aufwändig umgebaut und um ein Schwimmbad erweitert hatte.

Die Finanzverwaltung hat in Höhe der Differenz zwischen den vereinnahmten Mieten und den der Gesellschaft entstandenen Aufwendungen eine **verdeckte Gewinnausschüttung** angenommen.

Der Bundesfinanzhof hat zu dieser Problematik folgende Feststellungen getroffen:

- Eine GmbH hat steuerlich keine außerbetriebliche Sphäre, so dass auch das **Einfamilienhaus** zwingend zum **Betriebsvermögen** gehört. Daher sind auch die Gründe für eine derartige Anschaffung steuerlich grundsätzlich unbeachtlich.
- Verluste aus einer derartigen Investition können aber als verdeckte Gewinnausschüttung angesehen werden, wenn die Gesellschaft nicht aus eigenem Gewinnstreben, sondern zur Befriedigung **privater Interessen des Gesellschafters** handelt. Maßstab dafür sind die zur so genannten Liebhaberei entwickelten Rechtsprechungsgrundsätze.
- Eine verdeckte Gewinnausschüttung ist daher anzunehmen, wenn das Haus zu einem **nicht kostendeckenden Preis** überlassen wird.
- Die **Kostenmiete** ermittelt sich nach den einschlägigen wohnungswirtschaftlichen Verordnungen, wobei – aus Gründen des so genannten Fremdvergleichs – auf eine **Verzinsung des Eigenkapitals** ebenso zu achten ist wie auf die Erwirtschaftung eines **angemessenen Gewinnaufschlags**.

Hinweis:

In der Praxis kommt es demnach nicht auf den Vergleich mit der (ggf. niedrigeren) **Marktmiete**, sondern tatsächlich auf die **Kostenmiete** an.

f) Zeitweise nicht durchgeführte Vereinbarungen

Mit Urteil vom 15.12.2004 (Aktenzeichen I R 32/04, GmbHR 2005, 940) hat der Bundesfinanzhof die steuerlichen Folgen **zeitweise nicht durchgeführter Vereinbarungen** aufgezeigt.

Im Urteilsachverhalt waren eine GmbH und ihr beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer mehrfach von den **vertraglichen Vergütungsvereinbarungen** abgewichen.

Während das Finanzgericht dieses mehrfache Abweichen so gewertet hat, dass die Vergütungsvereinbarung **insgesamt** nicht ernsthaft gewollt war und daher in allen Zeiträumen zu verdeckten Gewinnausschüttungen führen müsse, ist nach Auffassung des Bundesfinanzhofes das Vorliegen einer **verdeckten Gewinnausschüttung** nur für den Zeitraum zu bejahen, in dem die Vereinbarung tatsächlich nicht durchgeführt wurde.

g) Sonn-, Feiertags- und Nachtzuschläge

Zur **steuerlichen Würdigung von Sonn-, Feiertags- und Nachtzuschlägen** eines Gesellschafter-Geschäftsführers hat die Oberfinanzdirektion Düsseldorf mit der Verfügung vom 7.7.2005 (Aktenzeichen S 2343 A – St 22 (D), GmbHR 2005, 1011) Stellung genommen. Dabei stellt die Oberfinanzdirektion unter Rückgriff auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs klar, dass derartige Zuschläge sowohl bei beherrschenden als auch bei nicht-beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern nicht mit deren Aufgabenbild vereinbar und daher regelmäßig als **verdeckte Gewinnausschüttungen** anzusehen sind.

Etwas anderes gilt nur in dem **seltenen Ausnahmefall**, in dem auch – nach Leitungsfunktion und Gesamtbezügen vergleichbare – gesellschaftsfremde Arbeitnehmer derartige Zuschläge erhalten, so dass davon auszugehen ist, dass die Vereinbarung speziell in diesem betreffenden Unternehmen auf besonderen betrieblichen Gründen beruht.

Hinweis:

In der Praxis sollte von der Vereinbarung derartiger Zuschläge für Gesellschafter-Geschäftsführer grundsätzlich Abstand genommen werden.

55 Abfindungsklauseln bei Pensionszusagen

Zu **Abfindungsklauseln bei Pensionszusagen** hat das Bundesministerium der Finanzen mit Schreiben vom 6.4.2005 (Aktenzeichen IV B 2 – S 2176 – 10/05, BStBl I 2005, 619) Stellung genommen.

Danach können für Pensionszusagen keine Rückstellungen gebildet werden, soweit die Zusage Vorbehalte enthält, nach denen Anwartschaften oder laufende Leistungen gemindert oder entzogen werden können. So genannte **Abfindungsklauseln** führen also zu einem **Nichtausweis der Pensionsrückstellungen**. Dabei sind allerdings solche Vorbehalte unschädlich, die nach allgemeinen Rechtsgrundsätzen unter Beachtung billigen Ermessens eine Minderung oder einen Entzug der Versorgungsansprüche ermöglichen. Ein Abfindungsrecht, das sich für aktive Anwärter nach dem Barwert der künftigen Pensionsleistungen zum Zeitpunkt der Abfindung bemisst, ist in diesem Fall unschädlich; das **Schriftformerfordernis** ist in jedem Fall zu beachten.

Schädliche Vorbehalte sind solche, nach denen die Anwartschaften oder laufenden Leistungen **nach freiem Belieben** des Verpflichteten gemindert oder entzogen werden können. Dies ist z.B. der Fall bei Formulierungen wie

- „freiwillig und ohne Rechtsanspruch“,
- „jederzeitiger Widerruf vorbehalten“ oder
- „ein Rechtsanspruch auf diese Leistungen besteht nicht“.

Gleiches gilt, wenn die Versorgungszusage gegenüber aktiven Anwärtern durch die Auszahlung des Teilwerts vom Arbeitgeber abgefunden werden darf.

Unschädliche Vorbehalte sind z.B. solche, die eine Anpassung an nicht voraussehbare künftige Ereignisse oder Entwicklungen vorsehen, z.B.

- eine wesentliche Verschlechterung der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens,
- eine wesentliche Änderung der Sozialversicherungsverhältnisse oder
- eine Treuepflichtverletzung des Arbeitnehmers.

Hinweis:

Die Finanzverwaltung wendet das Schreiben zwar auf alle noch offenen Fälle an, gibt jedoch **bis zum 31.12.2005** die Gelegenheit, zumindest solche schädlichen **Vorbehalte**, die eine Abfindung zum Teilwert vorsehen, **schriftlich anzupassen**.

56 Wesentliche Beteiligung nach § 17 EStG

a) Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze ist verfassungsgemäß

In der viel beachteten Entscheidung vom 1.3.2005 (Aktenzeichen VIII R 92/03, BStBl II 2005, 398) hat der Bundesfinanzhof zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der Absenkung der in § 17 EStG normierten Beteiligungsgrenze von 25 % auf 10 % (mittlerweile 1 %) entschieden, dass gegen diese Absenkung **keine Bedenken** bestehen.

Im entschiedenen Sachverhalt war ein Steuerpflichtiger seit 1996 mit 20 % an einer GmbH beteiligt; damit lag nach damaligem Rechtsstand keine wesentliche Beteiligung vor. Nach der Absenkung der Beteiligungsgrenze durch das so genannte Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 veräußerte der Steuerpflichtige in 1999 einen Teilgeschäftsanteil; die Finanzverwaltung erfasste daraufhin den daraus erzielten Gewinn als steuerpflichtiges Einkommen.

Gegen diese **nachträgliche Steuerverstrickung von stillen Reserven** (Hineinwachsen in die Steuerpflicht) durch die rückwirkende Herabsetzung der Beteiligungsgrenze hat der Steuerpflichtige insbesondere auch unter Hinweis auf das Fehlen einer vertrauensschützenden Übergangsregelung geklagt.

Sowohl vor dem Finanzgericht als auch vor dem Bundesfinanzhof blieb die Klage erfolglos. Der Bundesfinanzhof sieht in der zeitlichen Miteinbeziehung der realisierten Gewinne aus früheren Wertsteigerungen eine **zulässige unechte Rückwirkung**. Eine Einbeziehung sei dann verfassungskonform, wenn die Veräußerung nach dem Gesetzesbeschluss im Bundestag am 4.3.1999 erfolgt ist.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof hat zugleich klargestellt, dass bei der entsprechenden Gewinnermittlung als Anschaffungskosten nicht etwa der gemeine Wert der Anteile im Zeitpunkt der steuerlichen Verstrickung in Betracht kommt, sondern die **historischen Anschaffungskosten** anzusetzen sind. In Fachkreisen ist man davon ausgegangen, dass der Steuerpflichtige gegen die Entscheidung **Verfassungsbeschwerde** erhoben hat, so dass ähnlich gelagerte Fälle unter Hinweis auf diese Verfassungsbeschwerde offen gehalten werden sollten. Mittlerweile wurde die Verfassungsbeschwerde eingelegt, das Aktenzeichen lautet: 2 BvR 748/05.

b) Zeitpunkt zur Bestimmung der „wesentlichen Beteiligung“

In einer weiteren Entscheidung (ebenfalls vom 1.3.2005, Aktenzeichen VIII R 25/02, BStBl II 2005, 436) hat der Bundesfinanzhof weitergehend zur Problematik der wesentlichen Beteiligung Stellung genommen. Dabei hat er entschieden, dass sich das **gesetzliche Tatbestandsmerkmal der „wesentlichen Beteiligung“** nach der im Jahr der Veräußerung geltenden Wesentlichkeitsgrenze richtet; diese Regelung sei verfassungsgemäß. Insoweit ist von Bedeutung, dass der gesetzliche Steuertatbestand dann erfüllt ist, wenn zu irgendeinem Zeitpunkt innerhalb der letzten fünf Jahre eine wesentliche Beteiligung bestanden hat.

Im entschiedenen Sachverhalt war eine Steuerpflichtige seit 1984 zu 10 % an einer GmbH beteiligt. Ende 1999 veräußerte die Gesellschafterin 0,08 % und im Jahr 2000 die restlichen 9,92 %. Die Finanzverwaltung erfasste beide **Veräußerungsgewinne nach § 17 EStG**. Dagegen vertrat die Steuerpflichtige die Auffassung, sie sei beim zweiten Veräußerungsgeschäft nicht zu mindestens 10 % und damit nicht wesentlich beteiligt gewesen.

Der Bundesfinanzhof hat dazu entschieden, dass auch der Gewinn aus dem zweiten Veräußerungsgeschäft zu den Einkünften aus § 17 EStG gehört, weil die Steuerpflichtige innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft wesentlich beteiligt war. Ob eine wesentliche Beteiligung innerhalb der letzten fünf Jahre gegeben war, richte sich ausschließlich nach der im Veranlagungszeitraum geltenden Gesetzesfassung. Somit unterliegen Anteilsveräußerungen von weniger als 10 % auch dann der Besteuerung nach § 17 EStG, wenn in den Jahren bis 1998 zwar die **Beteiligung weniger als 25 %, aber zumindest 10 %** betrug, und diese innerhalb von fünf Jahren ab Anteilsminderung unterhalb der Wesentlichkeitsgrenze veräußert wurde.

Hinweis:

Mit diesem Urteil hat der Bundesfinanzhof die strittige Rechtsfrage endgültig im Sinne der Finanzverwaltung beantwortet. Der Bundesfinanzhof hat zudem ausdrücklich klargestellt, dass er die Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze ebenso für verfassungsgemäß hält wie das Fehlen einer Übergangsregelung. Aktuell wird in Fachkreisen davon ausgegangen, dass die Steuerpflichtige gegen die Entscheidung **Verfassungsbeschwerden** erhoben hat, so dass ähnlich gelagerte Fälle unter Hinweis auf diese Verfassungsbeschwerde offen gehalten werden sollten. Andererseits zeigt dieses Urteil deutlich, welche Vorsicht in diesen Fällen geboten ist. Jedenfalls muss im Vorfeld einer anstehenden Veräußerung die Historie der Beteiligung sehr genau aufbereitet und gewürdigt werden, um ein sicheres Urteil über die steuerlichen Folgen der Veräußerung abgeben zu können.

57 Beihilfe zur Steuerhinterziehung: Haftungsfälle für Geschäftsführer

Mit seinem Urteil vom 21.1.2004 (Aktenzeichen XI R 3/03, BStBl II 2004, 919) hat der Bundesfinanzhof sowohl zur **Klarheit** als auch zur **Verschärfung der Haftung für Geschäftsführer wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung** beigetragen: Wer Beihilfe leistet, haftet danach auch vollumfänglich für die hinterzogenen Beträge.

Im entschiedenen Sachverhalt hatte der Kläger (Geschäftsführer eines Großhandelsbetriebs für Lebensmittel für Restaurants) seinem Abnehmer (dem Betreiber eines Restaurants) sowohl Rechnungen mit vollem Namen und Adresse als auch Barverkaufsrechnungen erteilt (sog. **Rechnungssplitting**). Der Betreiber des Restaurants hatte in erheblichem Umfang Einnahmen sowie Ausgaben für die über Barverkaufsrechnungen vom Kläger bezogenen Waren nicht verbucht und entsprechend Einkommen- und Umsatzsteuer hinterzogen.

Die Finanzverwaltung erließ daraufhin gegenüber dem Geschäftsführer (Kläger) einen **Haftungsbescheid wegen Beihilfe** zur Steuerhinterziehung.

Der Bundesfinanzhof bestätigt in der Folge die Auffassung der Finanzverwaltung und führt dazu aus, dass der Tatbestand der Beihilfe bereits dann erfüllt ist, wenn der Gehilfe dem Haupttäter die Durchführung von Schwarzgeschäften dadurch erleichtert, dass der Haupttäter annehmen kann, auch in der Buchführung des Gehilfen nicht in Erscheinung zu treten. Dabei genüge es, wenn die Hilfe an sich geeignet sei, die fremde Haupttat zu fördern oder zu erleichtern.

Hinsichtlich der Frage, ob das Finanzamt bei der Inanspruchnahme des Haftenden sein Ermessen zutreffend ausgeübt hat, stellt der Bundesfinanzhof keine Ermessensfehler fest. Abweichend von der Auffassung des Finanzgerichts ist dabei für ihn noch nicht einmal der Grad des Verschuldens oder der Steuerschaden relevant, vielmehr hafte der Hilfeleistende ohne weitere Differenzierung in Höhe der hinterzogenen Beträge, da er **Teilnehmer einer Straftat** sei. Damit gibt es in der Praxis bezüglich der Höhe des Haftungsbetrags **keine Verteidigungsmöglichkeit**, vielmehr haftet der Gehilfe tatsächlich ohne Begrenzung für die hinterzogenen Steuern.

Besondere Brisanz bekommt diese Rechtsprechungsver Schärfung dadurch, dass die Tätigkeiten und Handlungen, die zur Beihilfe zu einer Steuerstraftat führen können, vielfältig und nicht eingrenzbar sind. Insbesondere die von den Finanzgerichten vorgenommene Eingrenzung der Beihilfehandlungen durch so genannte neutrale Handlungen wird vom Bundesfinanzhof nicht anerkannt.

Vielmehr ist auch eine **Beihilfe durch äußerlich neutrale Handlungen** möglich, sofern dadurch die Tat in ihrer konkreten Gestalt gefördert und erleichtert wird.

Hinweis:

Bei dieser Thematik ist höchste Sensibilität angezeigt, da die **Beihilfehandlungen** nicht eingrenzbar sind. Beispiele hierfür sind:

- das Rechnungssplitting,
- die „gewünschte“ Rechnung, d.h. es werden Gegenstände des privaten Bedarfs gekauft und auf der Rechnung als Gegenstände des betrieblichen Bedarfs bezeichnet,
- Rechnungen über Leistungen, die nicht erbracht wurden,
- Rechnungen, bei denen die Empfänger ausgewechselt werden,
- Gestaltung der Buchführung, die Einkäufe verschleiert, wie Verbuchung auf Sammelkonten.

58 Umsatzsteuer bei Leistungen des GmbH-Geschäftsführers?

Geschäftsführungsleistungen eines GmbH-Geschäftsführers können als selbständig im Sinne des Umsatzsteuergesetzes zu beurteilen sein mit der Folge, dass der Geschäftsführer – unter den sonstigen Bedingungen – seine Leistungen der Umsatzsteuer unterwerfen muss. Die Organstellung des GmbH-Geschäftsführers steht dem nicht entgegen. Diese **Änderung der Rechtsprechung** hat der Bundesfinanzhof mit seinem Urteil vom 10.3.2005 (Aktenzeichen V R 29/03, DStR 2005, 919) vollzogen.

Im entschiedenen Sachverhalt hatte der als freier Mitarbeiter tätige **Geschäftsführer** der GmbH **Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis** erteilt. In der Folge erkannte die Finanzverwaltung aber den Vorsteuerabzug auf der Ebene der GmbH nicht an. Der Bundesfinanzhof konnte mangels ausreichender Feststellungen durch das Finanzgericht den Sachverhalt nicht abschließend entscheiden, stellt aber folgende Rechtsgrundsätze auf:

- Eine **selbständige Tätigkeit** liegt vor, wenn sie auf eigene Rechnung und eigene Verantwortung ausgeübt wird; dabei ist auf die Umstände des Einzelfalls abzustellen.
- Die Annahme einer selbständigen Tätigkeit kann nicht allein verneint werden, weil der GmbH-Geschäftsführer Organ der GmbH ist und als solcher den Weisungen der Gesellschafterversammlungen unterliegt.
- **Für die Annahme** einer selbständigen Tätigkeit spricht es, wenn der Geschäftsführer nach dem Arbeitsvertrag Zeit, Umfang und Ort der Tätigkeit nach eigenem Ermessen bestimmen kann.
- **Gegen die Annahme** einer selbständigen Tätigkeit sprechen ein Urlaubsanspruch, der Anspruch auf sonstige Sozialleistungen oder die Fortzahlung der Bezüge im Krankheitsfall.

59 Abfindungszahlungen für den Verzicht auf eine Pensionszusage

In seiner für den Fall der Veräußerung von GmbH-Beteiligungen wichtigen Entscheidung vom 27.7.2005 (Aktenzeichen IX R 64/01, GmbHR 2005, 118) hat der Bundesfinanzhof zur Frage der **steuerlichen Behandlung von Abfindungszahlungen für den Verzicht auf eine Pensionszusage** Stellung genommen.

Im **Entscheidungssachverhalt** hatte ein nicht wesentlich am Stammkapital beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer seine Beteiligung veräußert und für den Verzicht auf die erdiente Pensionszusage neben der Kaufpreiszahlung eine zusätzliche Einmalzahlung erhalten. Die Finanzverwaltung hat diese Einmalzahlung nicht als (steuerfreies) Veräußerungsentgelt, sondern als **steuerpflichtige sonstige Leistung** beurteilt.

Der Bundesfinanzhof wertet diese Einmalzahlung nun dahin gehend, dass diese nicht als steuererheblicher Teil des Kaufpreises für den GmbH-Anteil anzusehen ist, sondern vielmehr zu prüfen sei, ob die Voraussetzungen für eine Entschädigung im Sinne des Einkommensteuergesetzes vorliegen, was zu einer Ermäßigung des Steuersatzes bei der Einkommensteuer führen würde.

60 Einzahlung der Bareinlage vor Gründung der GmbH

In seiner Entscheidung vom 24.1.2005 (Aktenzeichen 20 W 415/04, GmbHR 2005, 681) hat das Oberlandesgericht Frankfurt zur Frage der **Einzahlung der Stammeinlage vor Abschluss des Gesellschaftsvertrags** auf ein Konto des Gesellschafters Stellung genommen.

Im entschiedenen Sachverhalt war eine GmbH durch Vertrag im März 2004 errichtet worden. Bereits im Februar 2004 hatte der alleinige Gesellschafter die Stammeinlage auf ein auf seinen Namen lautendes Konto mit dem Zusatz „i. Gr.“ eingezahlt. Im Rahmen der **Anmeldung zur Handelsregistereintragung** wurde das Konto auf die Gesellschaft übertragen. Amts- und Landgericht wiesen die Anmeldung mit dem Argument zurück, es fehle insoweit an einer Bareinlage. Das Oberlandesgericht hat der Beschwerde des Gesellschafters stattgegeben und das Amtsgericht zur Eintragung angewiesen, weil es dieser **der Vereinfachung dienenden Praxis** (Einzahlung vor Abschluss des Gesellschaftsvertrags) seine Billigung nicht verweigern wollte.

Wichtig ist, dass die so genannte Vor-GmbH erst mit Abschluss des Gesellschaftsvertrags entsteht. Eine Vor-GmbH ist mit der späteren GmbH identisch, sodass eine Zahlung auf deren Konto unstrittig zur **Erfüllung der Einzahlungsverpflichtung** führt. Davon abweichend ist die so genannte Vorgründungsgesellschaft, die vor dem Abschluss des Gesellschaftsvertrags besteht, gerade nicht mit der späteren GmbH identisch, so dass das Vermögen einer solchen Vorgründungsgesellschaft gesondert auf die GmbH übertragen werden muss.

Nach der Entscheidung des Oberlandesgerichts Frankfurt genügt nun also **ausnahmsweise** auch die Bareinlage auf ein Konto einer solchen Vorgründungsgesellschaft, wenn

- die Vorauszahlung mit klarer **Zweckbestimmung** erfolgt,
- die Stammeinlage im Zeitpunkt der Übernahme des Kontos **unangetastet** vorhanden ist,
- diese vom übrigen Vermögen **abgrenzbar** ist,
- das Guthaben auf die Vor-GmbH übertragen und
- dieses Vorgehen dem Registergericht gegenüber **offen gelegt** wird.

Hinweis:

Trotz der Flexibilisierung, die dieses Urteil mit sich bringt, ist es zur Vermeidung von Risiken betreffend diese sehr sensible Thematik nach wie vor **empfehlenswert**, erst die Beurkundung des Gesellschaftsvertrags vorzunehmen, in einem zweiten Schritt dann die Stammeinlage (auf ein Konto der dann ja bereits bestehenden Vor-GmbH) einzuzahlen und anschließend in einem dritten Schritt die Anmeldung zum Handelsregister vorzunehmen.

61 Haftung des Geschäftsführers gegenüber der GmbH

Mit seinem Urteil vom 21.2.2005 (Aktenzeichen II ZR 112/03, GmbHR 2005, 544) hat der Bundesgerichtshof zur Klarheit die **Haftung des Geschäftsführers** gegenüber der GmbH betreffend und über die **Verjährung entsprechender Ansprüche** beigetragen.

Im entschiedenen Sachverhalt hatte der Geschäftsführer einer GmbH (in Form eines mehrjährigen Mietvertrags mit Kaufoption = Mietkauf) eine Maschine angeschafft und damit die GmbH zur Zahlung von rund 53 000 DM verpflichtet. Die GmbH verlangte in der Folge von dem Geschäftsführer

Schadensersatz, da die Maschine für das Unternehmen nicht verwendbar gewesen sei und der Geschäftsführer dies gewusst habe.

Das Oberlandesgericht Koblenz hat zu diesem Fall in zweiter Instanz geurteilt, dass ein etwaiger Anspruch der GmbH bereits verjährt sei. Der Bundesgerichtshof hat diese Entscheidung bestätigt, den Fall aber zur ergänzenden Prüfung eines etwaigen **Untreuetatbestandes** nach dem Strafgesetzbuch an das Oberlandesgericht zurückverwiesen.

Kernaussage des Urteils des Bundesgerichtshofs ist, dass es für den Beginn der **Verjährung** nicht auf die Kenntnis der Gesellschafter von den anspruchsbegründenden Tatsachen ankomme, sondern auf den **Eintritt des Schadens dem Grunde nach**, die Verjährung im vorliegenden Sachverhalt also bereits mit Abschluss des Mietvertrags beginne.

Hinweise:

Gesellschaftsrechtlich bedarf die Geltendmachung von Schadensersatzansprüchen gegenüber dem Geschäftsführer eines Beschlusses der Gesellschafterversammlung.

Problematisch erscheint in Fällen wie dem vorliegenden auch eher, dass für die Frage des Schadensersatzes gleichermaßen auch die **Anspruchsgrundlage der Schutzgesetzverletzung in Verbindung mit dem strafrechtlichen Untreuetatbestand** in Betracht kommt, für deren Verwirklichung es auf den so genannten **bedingten Vorsatz** ankommt, der schon als gegeben angesehen wird, wenn der Geschäftsführer von der Vermögensgefährdung weiß und diese billigend in Kauf nimmt. Hat der Geschäftsführer demnach Zweifel hinsichtlich der finanziellen Leistungsfähigkeit der GmbH und/oder des Nutzens weit reichender Investitionen, so ist ihm dringend anzuraten, die **Gesellschafter** in die Entscheidung **einzubeziehen** (in der Regel wird sich diese Einbeziehung allerdings auch schon aus dem Katalog der zustimmungsbedürftigen Geschäfte im Geschäftsführervertrag ergeben).