

[1 Aktuelles aus der Gesetzgebung](#)

[2 Bundesfinanzhof: Begrenzung des Sonderausgabenabzugs bei Krankenversicherungskosten verfassungswidrig](#)

[3 Zweitwohnungsteuer bei Verheirateten verfassungswidrig](#)

[4 Aktivierung und Abschreibung von EDV-Software](#)

[5 Lohnsteuerliche Behandlung von unentgeltlichen oder verbilligten Mahlzeiten der Arbeitnehmer](#)

[6 Umsatzsteuer-Identifikationsnummer kann auch online beantragt werden](#)

[7 Angabe des Zeitpunkts der Lieferung oder sonstigen Leistung in der Rechnung](#)

[8 Folgen eines versäumten Betriebsausgabenabzugs bei Einnahmenüberschussrechnung](#)

[9 Neuregelung der Entgeltfortzahlungsversicherung](#)

[10 Umsatzsteuersatz bei Kombinationsartikeln](#)

[11 Anlage EÜR - Neue Erkenntnisse für den Fiskus](#)

[12 Umsatzsteuerliche Behandlung der Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen von Gesellschaftern einer Personengesellschaft an die Personengesellschaft](#)

[13 Firmenwagen: Keine Abgeltung übernommener Maut- und Schutzbriefkosten durch 1 %-Regelung](#)

[14 Änderung der Rechtsprechung bei gemischt veranlassten Reisekosten](#)

[15 Reisekosten bei Einsatzwechseltätigkeit](#)

[16 "Spekulationssteuer" ab 1999 verfassungsgemäß](#)

[17 Neue Verlustabzugsbeschränkung bei "Verlustzuweisungsmodellen"](#)

[18 Vermietung an Angehörige: Steuervorteile sichern](#)

[19 Einkünfteerzielungsabsicht bei vollständiger Fremdfinanzierung](#)

[20 Vergleich der Gründungskosten der GmbH und der Limited](#)

[21 Änderung von Steuerbescheiden aufgrund der Aufdeckung verdeckter Gewinnausschüttungen](#)

[22 Veräußerung eines Bezugsrechts an GmbH-Anteilen](#)

[23 Verlustberücksichtigung bei kapitalersetzenden Darlehen/Bürgschaften](#)

[24 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung](#)

1 Aktuelles aus der Gesetzgebung

a) Abschaffung der Eigenheimzulage

Mit dem Gesetz zur Abschaffung der Eigenheimzulage vom 22.12.2005 wurde nun nach mehreren Anläufen in der Vergangenheit die Eigenheimzulage für **Neufälle** ab dem 1.1.2006 abgeschafft. Die Förderung für **Altfälle** bleibt unangetastet. Zur letztmaligen Anwendung der Förderung hat sich das Finanzministerium des Saarlandes mit Erlass vom 17.11.2005 (Aktenzeichen B/2-3 - 156/2005 - EZ 1180) geäußert. Insoweit gelten die folgenden Grundsätze:

Bauherren, die vor dem 1.1.2006 mit der Herstellung begonnen und Erwerber, die vor dem 1.1.2006 den notariellen Kaufvertrag abgeschlossen haben oder einer Genossenschaft beigetreten sind, steht unter den sonstigen Voraussetzungen der Anspruch auf Eigenheimzulage nach den bisherigen Regelungen, und zwar über den gesamten Förderzeitraum von acht Jahren, noch zu. Als Beginn der Herstellung gilt bei Objekten, für die eine Baugenehmigung erforderlich ist, der Zeitpunkt, in dem der Bauantrag gestellt wird; bei baugenehmigungsfreien Objekten, für die Bauunterlagen (z. B. eine Bauanzeige) einzureichen sind, gilt der Zeitpunkt, in dem die Bauunterlagen eingereicht werden. Bei Baumaßnahmen, die weder einen Bauantrag noch die Einreichung von Bauunterlagen erfordern, ist der Zeitpunkt maßgebend, in dem der Anspruchsberechtigte mit den Bauarbeiten beginnt. Das Jahr der Fertigstellung bzw. der Anschaffung (Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten) oder des Einzugs hat für die Frage, welche Regelungen gelten, keine Bedeutung.

Das Jahr der Fertigstellung bzw. der Anschaffung (Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten) entscheidet aber über den **Beginn des Förderzeitraums**. Das Jahr des Einzugs ist maßgeblich für die tatsächliche Förderberechtigung. Denn ein Anspruch auf Eigenheimzulage besteht nur für die Jahre des Förderzeitraums, in denen der Anspruchsberechtigte die Wohnung zu eigenen Wohnzwecken nutzt. Bezieht der Anspruchsberechtigte die Wohnung nicht mehr im Jahr der Fertigstellung oder Anschaffung, geht demnach ein Jahr der Förderung verloren.

b) "Gesetz zum Einstieg in ein steuerliches Sofortprogramm"

Ebenfalls bereits verkündet wurde das "Gesetz zum Einstieg in ein steuerliches Sofortprogramm". Es enthält folgende Änderungen:

- **Abschaffung der Steuerfreiheit von Abfindungen** wegen einer vom Arbeitgeber veranlassten oder gerichtlich ausgesprochenen Auflösung des Dienstverhältnisses (Entlassungsabfindungen) und **von Übergangsgeldern und Übergangsbeihilfen** auf Grund gesetzlicher Vorschriften (z.B. nach dem Beamten- oder Soldatenversorgungsgesetz) ab dem 1.1.2006. Für vor dem 1.1.2006 entstandene Ansprüche auf Abfindungen oder für Abfindungen wegen einer vor dem 1.1.2006 getroffenen Gerichtsentscheidung oder einer am 31.12.2005 anhängigen Klage gilt die bisherige Steuerfreiheit weiter, soweit die Abfindungen dem Arbeitnehmer vor dem 1.1.2008 zufließen.
- Aufhebung der **Steuerfreiheit für Zuwendungen**, die Arbeitnehmer anlässlich ihrer **Eheschließung oder der Geburt eines Kindes** von ihrem Arbeitgeber erhalten (bisher Steuerfreiheit begrenzt auf 315 €).
- Abschaffung der **degressiven Gebäudeabschreibung bei Wohngebäuden** für Gebäude, die auf Grund eines nach dem 31.12.2005 gestellten Bauantrags hergestellt oder auf Grund eines nach dem 31.12.2005 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags angeschafft werden. Nunmehr können diese Gebäude nur noch mit einem gleich bleibenden Satz von 2 % abgeschrieben werden.
- **Wegfall des Abzugs von (privaten) Steuerberatungskosten** als Sonderausgaben ab dem 1.1.2006. Unverändert verbleibt der Betriebsausgabenabzug für Steuerberatungskosten im betrieblichen Bereich und beim Werbungskostenabzug z.B. bei Beratungskosten im Bereich der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung oder aus Kapitalvermögen. Insoweit ist künftig auf eine exakte Zuordnung der Beratungsleistungen und eine entsprechend getrennte Abrechnung - auch bei der Erstellung der Einkommensteuererklärung - zu achten.

c) Weitere Gesetzesvorhaben

Vom Bundeskabinett wurde am 20.12.2005 der Entwurf eines "**Gesetzes zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen**" beschlossen. Die Verabschiedung durch den Bundestag und den Bundesrat steht noch aus, dürfte aber wohl ohne wesentliche Änderungen erfolgen. Hervorzuheben sind folgende Änderungspläne:

- Die Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung soll angepasst werden mit dem Ziel, **bestimmte Steuersparmodelle** unmöglich zu machen. Künftig sollen Anschaffungskosten für Wertpapiere und Grundstücke des Umlaufvermögens bei der Einnahmenüberschussrechnung nicht mehr sofort, sondern erst im Zeitpunkt der Veräußerung bzw. Entnahme berücksichtigt werden. Damit werden sogenannte geschlossene Wertpapierfonds, die den Anlegern in der Anfangsphase hohe steuerliche Verlustzuweisungen boten, nicht mehr möglich sein.
- Die **Besteuerung der privaten Nutzung von Kraftfahrzeugen** unter Anwendung der 1%-Regelung soll ab dem 1.1.2006 auf Fahrzeuge beschränkt werden, die zu mehr als 50 % betrieblich genutzt werden. Die geplanten Änderungen haben keine Auswirkungen auf die Fälle, in denen der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer ein Kraftfahrzeug zur privaten Mitnutzung überlässt (sog. Dienstwagenbesteuerung).

Hinweis:

Diese Gesetzesänderung dürfte weit reichende Konsequenzen haben. Unklar ist derzeit allerdings sowohl die endgültige Ausgestaltung als auch die Handhabung durch die Finanzverwaltung. Problematisch erscheint insoweit vor allem die vorgesehene rückwirkende Anwendung für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2005 beginnen, bei einem mit dem Kalenderjahr übereinstimmenden steuerlichen Gewinnermittlungszeitraum also ab dem 1.1.2006. Die weitere Entwicklung und auch die Reaktion der Finanzverwaltung müssen genau verfolgt werden.

Die überwiegende betriebliche Nutzung ist nach der Gesetzesbegründung glaubhaft zu machen, wobei zu diesem Zweck die Führung eines Fahrtenbuchs nicht notwendig sein soll. Vorsorglich sollten ab 1.1.2006 ausreichende Nachweise geführt werden. Am günstigsten wäre das Führen eines Fahrtenbuchs, was jedoch mit einem hohen Aufwand verbunden ist. Mindestens sollte aber in anderer Weise Beweisvorsorge getroffen werden, etwa durch Aufzeichnung des Jahresanfangskilometerstands und der durchgeführten Privatfahrten.

Soweit die betriebliche Nutzung 50 % nicht übersteigt, wäre sorgfältig zu prüfen, ob die Zuordnung des Pkw zum Betriebsvermögen noch sinnvoll ist. Ansonsten ist aber auch in diesen Fällen die Führung eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs künftig wohl oftmals nicht zu umgehen.

- **Unternehmer, die Gebäude reinigen lassen**, sollen künftig dem Fiskus die Umsatzsteuer für die empfangene Leistung schulden. Nach bisher geltendem Recht obliegt diese Verpflichtung dem Gebäudereiniger. Der Wechsel der Steuerschuldnerschaft gewährleistet, dass der Staat in dieser Branche seinen Umsatzsteueranspruch besser realisieren kann. Eine Änderung soll nicht eintreten für Unternehmer, die ausschließlich nicht mehr als zwei Wohnungen vermieten.
- Künftig soll die entgeltliche **Weitergabe von Belegen** wie z.B. Tankquittungen als Steuerordnungswidrigkeit mit einer Geldbuße von bis zu 5 000 € geahndet werden.

Hinweis:

Eine Änderung der Begünstigung der unentgeltlichen Übertragung von Betriebsvermögen bei der Erbschaft-/Schenkungsteuer ist in diesem Gesetz nicht vorgesehen. Diese Änderungen sollen nach dem Koalitionsvertrag aber 2007 erfolgen.

Weiterhin liegt der Entwurf eines "**Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung**", dem das Bundeskabinett am 18.1.2006 zustimmte, vor. Auch hier steht die Verabschiedung durch den Bundestag und den Bundesrat noch aus. Hervorzuheben sind folgende Änderungspläne:

- Die Abschreibungsbedingungen sollen verbessert werden durch eine **befristete Anhebung der degressiven Abschreibung** für bewegliche Wirtschaftsgüter des

Anlagevermögens auf das dreifache des linearen Abschreibungssatzes, höchstens aber 30 % (derzeit: zweifaches des linearen Satzes, maximal 20 %). Befristet wird dies für Wirtschaftsgüter, die nach dem 31.12.2005 und vor dem 1.1.2008 angeschafft oder hergestellt werden.

- **Erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten** sollen betragsmäßig begrenzt als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden können. Die Betreuungskosten müssen in der Regel Kinder bis 14 Jahre betreffen. Aufwendungen für Unterricht (z.B. Schulgeld, Nachhilfe-, Fremdsprachenunterricht), die Vermittlung besonderer Fähigkeiten (z.B. Musikunterricht) oder für sportliche und andere Freizeitbeschäftigungen (z.B. Mitgliedschaft in Sport- oder anderen Vereinen, Tennis-, Reitunterricht usw.) sollen aber nicht gefördert werden. Die genaue Ausgestaltung dieser Förderung, insbesondere die betragsmäßige Begrenzung und die Anspruchsvoraussetzungen, ist aktuell jedoch noch umstritten und bleibt abzuwarten. Nach dem derzeitigen Stand sollen bei Kindern bis zum Alter von sechs Jahren Kinderbetreuungskosten ab einem Sockelbetrag von 1 000 € bis zu einem Höchstbetrag von 4 000 € gefördert werden. Bei Kindern zwischen sieben und 14 Jahren soll die Förderung ab dem ersten Euro bis zu 4 000 € betragen.
- Schaffung der Möglichkeit der Übertragung von bei der Veräußerung eines **Binnenschiffes** aufgedeckten stillen Reserven auf neu erworbene Binnenschiffe.
- Ausdehnung der **Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer auf Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen**. Begrenzt werden soll diese Steuerermäßigung auf 20 % der Aufwendungen, maximal 600 € je Kalenderjahr. Gelten soll dies für Leistungen, die nach dem 31.12.2005 erbracht werden.
- Anhebung der Umsatzgrenze bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (**Ist-Besteuerung**) bei der Umsatzsteuer in den alten Bundesländern von 125 000 € auf 250 000 €. Ist-Besteuerung bedeutet, dass Umsatzsteuer erst in dem Zeitpunkt abzuführen ist, in dem das Entgelt vereinnahmt wird und nicht bereits dann, wenn die Leistung erbracht ist, wobei sich Liquiditätsvorteile ergeben. Entsprechendes gilt dann allerdings auch für die Vorsteuer aus bezogenen Leistungen. Die Maßnahme soll ergänzt werden durch eine Verlängerung der derzeitigen Regelung zur Ist-Versteuerung für die neuen Bundesländer über das Jahr 2006 hinaus bis 2009.

2 Bundesfinanzhof: Begrenzung des Sonderausgabenabzugs bei Krankenversicherungskosten verfassungswidrig

Krankenversicherungsbeiträge können als Sonderausgaben steuerlich mindernd angesetzt werden. Allerdings ist nach dem Gesetz dieser Abzug der Höhe nach begrenzt, was vielfach dazu führt, dass die Krankenversicherungsbeiträge sich nur zu einem Teil steuermindernd auswirken. Diese **Deckelung der Möglichkeit, Krankenversicherungsbeiträge als Sonderausgaben steuerlich geltend zu machen**, hält der Bundesfinanzhof nach dem gerade bekannt gewordenen Beschluss vom 14.12.2005 (Aktenzeichen X R 20/04) für **verfassungswidrig**. Der Bundesfinanzhof hat nun das Bundesverfassungsgericht zur Klärung dieser Frage angerufen.

Hinweis:

Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts bleibt abzuwarten. Jedenfalls sollte nun gegen alle einschlägigen Steuerbescheide **Einspruch** eingelegt werden.

3 Zweitwohnungsteuer bei Verheirateten verfassungswidrig

Das Bundesverfassungsgericht hat entschieden, dass die Erhebung von Zweitwohnungsteuer gegen das Grundgesetz verstößt, wenn ein **Verheirateter die Zweitwohnung aus beruflichen Gründen hält** und die eheliche Wohnung sich in einer anderen Gemeinde befindet (Beschluss vom 11.10.2005, Aktenzeichen 1 BvR 1232/00 und 1 BvR 2627/03).

In den entschiedenen Verfahren hatten die Beschwerdeführer an ihren jeweiligen Arbeitsorten Wohnungen gemietet, von denen sie werktags ihren Arbeitsplatz aufsuchten. Am Wochenende wohnten sie in ihren Ehemwohnungen in anderen

Gemeinden. Nach dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts verstößt es gegen das grundgesetzlich geregelte Verbot, Ehe und Familie zu diskriminieren, wenn die Entscheidung, die gemeinsame eheliche Wohnung beizubehalten und am Arbeitsort zusätzlich eine Zweitwohnung zu begründen, der Steuer unterworfen wird.

Hinweis:

In vergleichbaren Fällen sollte geprüft werden, ob eine Anfechtung der Zweitwohnungsteuerbescheide noch möglich ist.

4 Aktivierung und Abschreibung von EDV-Software

a) Bilanzielle Bedeutung von EDV-Software

Die zunehmend komplexeren betrieblichen Abläufe und die steigenden Anforderungen an die Bereitstellung von zeitnah verfügbaren und qualitativ hochwertigen Informationen erfordern vielfach umfangreiche Investitionen in EDV-Systeme, insbesondere betriebswirtschaftliche Gesamtlösungen, sogenannte ERP-Software. Die Investitionen sind in diesen Fällen oftmals sehr hoch und bestehen nicht nur aus den Kosten für die Softwarelizenzen, sondern aus verschiedensten weiteren Komponenten, wie Beratungs- und Schulungskosten.

Umstritten ist nicht nur die Frage, welche Kosten zu aktivieren sind bzw. welche sofort abzugsfähige Betriebsausgaben darstellen, sondern auch die Frage nach der steuerlichen Abschreibungsdauer aktivierter Software. Die Finanzverwaltung hat nun mit Schreiben vom 18.11.2005 (Aktenzeichen IV B 2 - S 2172 - 37/05) hierzu umfangreich Stellung genommen. Auch wenn Einzelfragen nach wie vor strittig sind, bietet dieses Schreiben für die Praxis eine wichtige Hilfestellung.

b) Abgrenzung zwischen Anschaffungskosten und sofort abziehbaren Betriebsausgaben
Bei umfangreichen EDV-Lösungen ist zunächst abzugrenzen, ob ein Wirtschaftsgut oder mehrere Wirtschaftsgüter vorliegen. Soweit ein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang gegeben ist, sind verschiedene Komponenten als ein Wirtschaftsgut zu erfassen und einheitlich abzuschreiben. Dies gilt auch dann, wenn die Module in unterschiedlichen Jahren angeschafft werden oder von unterschiedlichen Anbietern stammen.

Zu den **Anschaffungskosten** zählen insbesondere folgende Kosten:

- Kosten der Softwarelizenzen,
- Planungs- bzw. Beratungskosten, soweit sie nach der Kaufentscheidung anfallen,
- Kosten für die Implementierung, insbesondere Anpassung an betriebliche Erfordernisse (Customizing),
- Eigenleistungen, die mit der Anschaffung und Implementierung in unmittelbarem Zusammenhang stehen.

Kosten für **nachträgliche Erweiterungen** sind regelmäßig als nachträgliche Anschaffungskosten einzustufen.

Dagegen stellen folgende Kosten regelmäßig **sofort abzugsfähige Betriebsausgaben** dar:

- Vorkosten, also Planungs- und Beratungskosten vor der Kaufentscheidung,
- Schulungskosten für die Anwender,
- Wartungskosten für Updates, Versions- und Releasewechsel,
- Aufwendungen für Piloteinsätze und die Datenintegration, also die Übernahme von Datenbeständen aus Vorgängersystemen.

Hinweis:

Wichtig ist insoweit, dass der Steuerpflichtige die Voraussetzungen schafft, um eine Abgrenzung der einzelnen Kostenbestandteile zu ermöglichen. Hierzu tragen z.B. getrennte Rechnungen und eine exakte Dokumentation der Entscheidungsabläufe und der erfolgten Tätigkeiten bei.

c) Abschreibung der Software

Soweit zu aktivierende Kosten vorliegen, können diese steuerlich nur über Abschreibungen geltend gemacht werden. Die Abschreibung beginnt mit der Betriebsbereitschaft der Software. Auszugehen ist regelmäßig von einer **Nutzungsdauer**

von fünf Jahren. Insoweit ist bedeutsam, dass die Finanzverwaltung bislang von wesentlich längeren Abschreibungsdauern ausging.

5 Lohnsteuerliche Behandlung von unentgeltlichen oder verbilligten Mahlzeiten der Arbeitnehmer

Hingewiesen hatten wir auf die ab 1.1.2006 gültigen Sachbezugswerte (vgl. Mandanten-Rundschreiben "Steuerliche Hinweise zum Jahreswechsel 2005/2006"). Auswirkungen haben diese auch auf **unentgeltlich oder verbilligt an die Arbeitnehmer abgegebene Mahlzeiten** und für Mahlzeiten zur üblichen Beköstigung anlässlich oder während einer Auswärtstätigkeit oder im Rahmen einer **doppelten Haushaltsführung**. Ab 1.1.2006 beträgt der Wert für gewährte Mahlzeiten bundeseinheitlich für ein Mittag- oder Abendessen 2,64 € und für ein Frühstück 1,48 €.

6 Umsatzsteuer-Identifikationsnummer kann auch online beantragt werden

Anträge auf Erteilung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer können auch über das Internet an das Bundesamt für Finanzen gestellt werden (www.formulare-bmf.de, dann "Testcenter" und weiter "Umsatzsteuer"). Nach Eingabe der notwendigen Daten erfolgt ein unmittelbarer Datenabgleich. Die Bekanntgabe der neu zugeteilten Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erfolgt anschließend auf dem Postweg an die Anschrift des jeweiligen Unternehmers.

7 Angabe des Zeitpunkts der Lieferung oder sonstigen Leistung in der Rechnung

Der Vorsteuerabzug wird dem Unternehmer insbesondere nur dann gewährt, wenn dieser eine ordnungsgemäße Rechnung vorlegen kann. Schwierigkeiten bereitet nach wie vor die gesetzliche Forderung, nach der **in der Rechnung der Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung anzugeben ist**. Hierzu hat die Finanzverwaltung mit Schreiben vom 26.9.2005 (Aktenzeichen IV A 5 - S 7280 a - 82/05) ihren Standpunkt verdeutlicht.

Zunächst wird hervorgehoben, dass diese Rechnungsangabe auch dann erforderlich ist, wenn das Ausstellungsdatum mit dem Zeitpunkt der Lieferung oder der sonstigen Leistung übereinstimmt. Ausreichend ist die Angabe des Kalendermonats, in dem die Leistung ausgeführt wurde. Die Verpflichtung zur Angabe des Zeitpunkts der Lieferung oder sonstigen Leistung besteht auch dann, wenn die Ausführung der **Leistung gegen Barzahlung** erfolgt.

Zu den verschiedenen Fällen der Lieferung oder sonstigen Leistung führt die Finanzverwaltung Folgendes aus:

- Der Leistungszeitpunkt kann sich aus einem anderen Dokument, wie z.B. dem **Lieferschein** ergeben. Erforderlich ist dann aber im Lieferschein eine gesonderte Angabe des Leistungsdatums und darüber hinaus in der Rechnung ein Verweis auf den Lieferschein. Auch unterliegt dann der Lieferschein als Rechnungsbestandteil den steuerlichen Aufbewahrungspflichten. Sofern das Leistungsdatum dem Lieferscheindatum entspricht, ist ein Hinweis darauf ausreichend.
- In den Fällen der Lieferung ist als Datum der Lieferung grundsätzlich das Datum anzugeben, zu dem dem Abnehmer die Verfügungsmacht verschafft wird. In Versandungsfällen ist der Beginn der Versendung maßgebend.
- Sonstige Leistungen, insbesondere **Dienstleistungen**, sind grundsätzlich im Zeitpunkt ihrer Vollendung ausgeführt.
- Wird über eine noch nicht ausgeführte Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet, handelt es sich um eine **Rechnung über eine Anzahlung**, in der die Angabe des Zeitpunkts der Vereinnahmung des Entgelts oder des Teilentgelts nur dann erforderlich ist, wenn der Zeitpunkt der Vereinnahmung feststeht und nicht mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung übereinstimmt.

8 Folgen eines versäumten Betriebsausgabenabzugs bei Einnahmenüberschussrechnung

Insbesondere Freiberufler, aber auch kleinere Gewerbetreibende ermitteln ihren Gewinn meist durch Einnahmenüberschussrechnung. Aufwendungen für Umlaufvermögen, wie z.B. Waren oder Dienstleistungen von Vorlieferanten, mindern im Jahr des Abflusses den steuerlichen Gewinn. Werden die Ausgaben in diesem Jahr nicht abgesetzt, so kann dies nach formaler Bestandskraft für den betroffenen Veranlagungszeitraum nicht im Jahr der ersten noch offenen Veranlagung nachgeholt werden. Dies entschied der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 30.6.2005 (Aktenzeichen IV R 20/04). Dabei ist unerheblich, aus welchen Gründen der Betriebsausgabenabzug unterblieben ist. So ging im Urteilsfall der Steuerpflichtige fälschlicherweise davon aus, dass es sich bei dem angeschafften Wirtschaftsgut nicht um Betriebs-, sondern Privatvermögen gehandelt habe. Betroffen sind auch Fälle, in denen ein sofortiger Abzug unterbleibt, weil der Steuerpflichtige annimmt, es handele sich bei dem Wirtschaftsgut um Anlagevermögen, bei dem kein sofortiger, sondern lediglich ein über die Nutzungsdauer durch Abschreibungen verteilter Abzug in Betracht kommt.

Dies bedeutet aber nicht, dass die Anschaffungskosten steuerlich endgültig verloren sind. Sie mindern vielmehr einen später anfallenden Gewinn aus der Veräußerung oder Entnahme des Wirtschaftsgutes.

Hinweis:

Allerdings muss gesehen werden, dass im Falle einer späteren Nachholung des Betriebsausgabenabzugs, und sei es in Form einer Minderung eines Veräußerungsgewinns, der Steuerpflichtige erhebliche Zinsnachteile erleiden kann. Dies verdeutlicht die Wichtigkeit der zeitlich und sachlich richtigen Zuordnung von Betriebsausgaben bei einer Einnahmenüberschussrechnung.

9 Neuregelung der Entgeltfortzahlungsversicherung

Wegen der Verfassungswidrigkeit einzelner Regelungen und aus organisatorischen Gründen wird die Entgeltfortzahlungsversicherung **zum 1.1.2006** grundlegend reformiert. Im Kern treten folgende Änderungen ein:

- Das Lohnfortzahlungsgesetz wird abgelöst durch das Gesetz über den Ausgleich von Arbeitgeberaufwendungen für Entgeltfortzahlung (Aufwendungsausgleichsgesetz) vom 22.12.2005. Nunmehr führen alle Krankenkassen die Entgeltfortzahlung durch.
- **Beiträge werden nun an die Krankenkasse abgeführt**, bei der der Arbeitnehmer krankenversichert ist. Ist der Arbeitnehmer nicht gesetzlich krankenversichert, so sind die Beiträge an die Umlagekasse der Krankenkasse zu entrichten, an die die Rentenversicherungsbeiträge abgeführt werden.
- Die **Umlage U 1** dient dem Ausgleich der **Arbeitgeberaufwendungen bei Arbeitsunfähigkeit infolge Krankheit**. Teilnahmepflichtig sind alle Arbeitgeber, die in der Regel nicht mehr als 30 zu berücksichtigende Arbeitnehmer beschäftigen. Ab dem 1.1.2006 sind Beiträge nicht nur für Arbeiter, sondern auch für Angestellte zu leisten und entsprechend können auch für diese Personengruppe Erstattungsleistungen beantragt werden. Bei der Ermittlung der Grenze von 30 Arbeitnehmern werden grundsätzlich alle Arbeitnehmer berücksichtigt, mit Ausnahme von schwerbehinderten Arbeitnehmern, Auszubildenden, Arbeitnehmern in der Freistellungsphase und Beziehern von Vorruhestandsgeld. Teilzeitbeschäftigte werden anteilig eingerechnet (bei regelmäßiger Wochenarbeitszeit bis einschließlich 10 Stunden: Faktor 0,25, 20 Stunden: 0,50, 30 Stunden: 0,75, mehr als 30 Stunden: 1,00). Die Beiträge zur Umlage U 1 bemessen sich nach dem laufenden rentenversicherungspflichtigen Bruttoarbeitsentgelt; aus Einmalbezügen wie z.B. Weihnachtsgeld oder Urlaubsgeld sind keine Umlagen zu entrichten. Erstattungsleistungen können beantragt werden bei Aufwendungen des Arbeitgebers wegen Lohnfortzahlung bei Arbeitsunfähigkeit infolge Krankheit und bei Arbeitsverhinderung infolge einer Maßnahme der medizinischen Vorsorge oder Rehabilitation, die ein Träger der gesetzlichen Renten-, Kranken- oder Unfallversicherung oder ein sonstiger Sozialleistungsträger bewilligt hat.

- Die **Umlage U 2** dient dagegen dem Ausgleich der **Arbeitgeberaufwendungen bei Schwangerschaft und Mutterschutz**. Beiträge sind **ab dem 1.1.2006 von allen Arbeitgebern zu leisten**, also unabhängig von der Zahl der beschäftigten Mitarbeiter. Beiträge sind zu leisten aus dem laufenden rentenversicherungspflichtigen Arbeitsentgelt aller Arbeitnehmer und an die Krankenkasse abzuführen, bei welcher der Arbeitnehmer krankenversichert ist. Die Beitragssätze sind regelmäßig sehr niedrig. Erstattet werden dem Arbeitgeber der von ihm zu zahlende Zuschuss zum Mutterschaftsgeld und der Mutterschutzlohn einschließlich der hierauf entfallenden Arbeitgeberanteile zur Kranken-, Pflege-, Renten- und Arbeitslosenversicherung.

10 Umsatzsteuersatz bei Kombinationsartikeln

Die Finanzverwaltung hatte eine Vereinfachungsregelung zur Umsatzbesteuerung von **Warensortimenten** getroffen, deren Anwendbarkeit sie jetzt auf **vor dem 1.7.2006 ausgeführte Umsätze** verlängert hat (Bundesministerium der Finanzen vom 9.12.2005, Aktenzeichen IV A 5 - S 7220 - 50/05).

Grundsätzlich ist das Entgelt für Warensortimente aus Lebensmitteln (z.B. Süßigkeiten) und Non-Food-Artikeln (z.B. Spielzeug) umsatzsteuerlich aufzuteilen. Auf den Süßigkeitenanteil ist der ermäßigte (zurzeit 7 %), auf den Spielzeuganteil der allgemeine (zurzeit 16 %) Umsatzsteuersatz anzuwenden.

Nach der Vereinfachungsregelung beanstandet die Finanzverwaltung es nicht, dass für das Warensortiment **nur ein Steuersatz** angewandt wird, wenn das (Netto-)Entgelt für das gesamte Warensortiment nicht mehr als 20 € beträgt, die Waren vom Hersteller so aufgemacht sind, dass sie sich ohne vorheriges Umpacken zur direkten Abgabe an Endverbraucher eignen, es sich um Umsätze auf der letzten Handelsstufe handelt und die Warensortimente nicht nach den Wünschen des Käufers zusammengestellt werden (z.B. Präsentkörbe).

Aus Vereinfachungsgründen ist dann einheitlich der Steuersatz anzuwenden, der auf die Waren mit dem höchsten Wertanteil entfällt.

Hinweis:

Vgl. zu weiteren Einzelheiten der Vereinfachungsregelung Mandanten-Rundschreiben 6/2005.

11 Anlage EÜR - Neue Erkenntnisse für den Fiskus

Als Gewinnermittlungsart kommt statt der Bilanzierung insbesondere bei Freiberuflern und bei kleinen Gewerbetreibenden auch die Gewinnermittlung durch die Gegenüberstellung der Betriebseinnahmen zu den Betriebsausgaben in Betracht. Diese Einnahmenüberschussrechnung war bislang ohne Beachtung bestimmter "Formerfordernisse" möglich. So konnten z.B. alle Belege, die Betriebseinnahmen und -ausgaben betrafen, in getrennten Ordnern gesammelt, die Beträge addiert und der Saldo am Jahresende berechnet werden. Es genügte, wenn neben der Anlage GSE eine formfreie Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben bzw. der entsprechende Ausdruck des jeweiligen Buchführungsprogramms der Einkommensteuererklärung beigefügt wurde. Für nach dem 31.12.2004 beginnende Wirtschaftsjahre bestimmt der Gesetzgeber jedoch, dass die steuerliche Gewinnermittlung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu erfolgen hat. Die Finanzverwaltung hat mit Schreiben vom 10.2.2005 (Aktenzeichen IV A 7 - S 1451-14/05) den Vordruck Einnahmenüberschussrechnung als Anlage EÜR veröffentlicht.

Hinweis:

Liegen die Betriebseinnahmen für den einzelnen Betrieb unter 17 500 €, wird es von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn der Einkommensteuererklärung anstelle des Vordrucks "Anlage EÜR" auch weiterhin eine formlose Gewinnermittlung beigefügt wird. Die Finanzverwaltung orientiert sich ausschließlich an der Höhe der Betriebseinnahmen je Betrieb. Auf die Gewinnhöhe kommt es demgegenüber nicht an. Unklar ist bislang, wie Eintragungen vorzunehmen sind, wenn bei einer Personengesellschaft Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben zu berücksichtigen sind. Es wird

vorgeschlagen, hierfür eine eigene Anlage EÜR einzureichen. Eine Stellungnahme der Finanzverwaltung bleibt abzuwarten.

Im Ergebnis kann bereits jetzt festgehalten werden, dass die Finanzverwaltung durch die Anlage EÜR eine deutlich **bessere Möglichkeit zur automatisierten Auswertung der Angaben des Steuerpflichtigen** hat. So können beispielsweise die Betriebseinnahmen in das Verhältnis zu den bezogenen Wareneinkäufen und der Fremdleistung sowie den Entnahmen und Einlagen gestellt werden. Hierdurch können sich Fragen nach "Ohne-Rechnung-Geschäften" oder im Einzelhandel nach einer ordnungsgemäßen Kassenbuchführung stellen. Durch Prüfhinweise wird der mit der Bearbeitung der Steuerklärung betraute Beamte zielgenauer und abgestimmter Einzelfragen stellen können. Zudem können die Daten für eine Mehrjahresbetrachtung herangezogen werden, so dass selbst der Veranlagung durch die elektronische Aufbereitung viel bessere Erkenntnisse als bislang zur Verfügung stehen.

Oftmals wird von den Praktikern die Auffassung geäußert, dass die Daten aus dem Jahresabschlussprogramm unmittelbar in die Anlage EÜR (auf Knopfdruck) übertragen werden. Diese Hoffnung wird vermutlich in den meisten Fällen nicht erfüllt werden. Besonders deutlich wird dies bei der Erfassung von Schuldzinsen (vgl. auch die Anleitung zur Anlage EÜR, Zeile 37). Diese unterliegen in Bezug auf die Überentnahmen einer Abzugsbeschränkung. Der entsprechende Zinsaufwand wird zunächst als Betriebsausgabe gebucht, und außerhalb des Buchhaltungswerks erfolgt eventuell eine Hinzurechnung der nicht abziehbaren Schuldzinsen. Es ist damit notwendig zu prüfen, ob die **aus dem Jahresabschlussprogramm in die Anlage EÜR übernommenen Werte korrigiert werden müssen**. Auch wird an diesem Beispiel deutlich, dass der steuerliche Gewinn nach der Anlage EÜR nicht mit dem Gewinn aus dem Jahresabschlussprogramm übereinstimmen muss.

12 Umsatzsteuerliche Behandlung der Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen von Gesellschaftern einer Personengesellschaft an die Personengesellschaft

a) Geänderte Rechtsprechung

Wie mehrfach berichtet, hat der Bundesfinanzhof seine Rechtsprechung zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen eines Gesellschafters an die Personengesellschaft geändert. Eine der Umsatzsteuer unterliegende Leistung ist immer dann gegeben, wenn die Leistung gegen ein Entgelt erbracht wird, also ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung besteht und nicht lediglich eine Abgeltung über den allgemeinen Gewinnanteil an der Personengesellschaft erfolgt.

Folge einer Einstufung als umsatzsteuerliche Leistung ist, dass der Gesellschafter auf seine Leistung **Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen** hat und entsprechenden **Erklärungspflichten** (Umsatzsteuer-Voranmeldungen, Umsatzsteuer-Jahreserklärungen) nachkommen muss. Die die Leistung empfangende Personengesellschaft hat allerdings unter den sonstigen Voraussetzungen insoweit das Recht auf **Vorsteuerabzug**, so dass sich insgesamt betrachtet keine Mehrbelastung ergibt. Ist die Personengesellschaft allerdings nicht oder nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt, wie z.B. bei einer **Grundstücksverwaltungsgesellschaft**, kann sich aus dieser geänderten Rechtsprechung eine tatsächliche materielle Schlechterstellung ergeben.

Zu diesen Fragen hat die Finanzverwaltung mehrfach Stellung bezogen. Nun haben mehrere Oberfinanzdirektionen zu in der Praxis noch strittigen Einzelfragen Stellung genommen, worauf wir im Folgenden eingehen.

b) Geschäftsführer der Komplementär-GmbH, der auch Kommanditist ist

Der **bei der Komplementär-GmbH angestellte Geschäftsführer, der zugleich Kommanditist der KG** ist, wird für Zwecke der Einkommensteuer als Mitunternehmer behandelt und erzielt damit auch aus seiner Geschäftsführungstätigkeit Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Seine Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen gegenüber der Komplementär-GmbH nimmt er aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht jedoch aufgrund seines Anstellungsvertrages nicht selbständig wahr, so dass das Entgelt nicht der Umsatzsteuer zu unterwerfen ist.

c) Anstellungsvertrag zwischen dem Kommanditisten und der KG

Wird bei der GmbH & Co. KG die Geschäftsführungstätigkeit nicht von der Komplementär-GmbH, sondern durch einen Kommanditisten, der zugleich

Geschäftsführer der Komplementär-GmbH ist, wahrgenommen, und wird hierzu **unmittelbar zwischen dem Kommanditisten und der KG ein zivilrechtlich wirksamer Anstellungsvertrag geschlossen** und von der KG eine Tätigkeitsvergütung unmittelbar an den Kommanditisten gezahlt, so erbringt der Kommanditist gegen Sonderentgelt auf einer schuldrechtlichen Grundlage eine Leistung an die KG. Diese Leistung unterliegt grundsätzlich der Umsatzsteuer.

d) Haftungsvergütung

Führt die Komplementär-GmbH die Geschäfte der KG gegen Entgelt und erhält sie für die **Übernahme der Haftung** eine pauschale jährliche Vergütung, die in der Handelsbilanz der KG als Aufwand verbucht wird, nimmt die Finanzverwaltung insofern eine einheitliche der Umsatzsteuer zu unterwerfende Leistung an. Nachzukommen ist dieser Auffassung allerdings zwingend erst ab dem 1.1.2006.

In den übrigen Fällen wird eine Haftungsvergütung dagegen grundsätzlich nicht im Rahmen eines Leistungsverhältnisses gewährt.

e) Besondere gesellschaftsrechtliche Vereinbarungen

Keine umsatzsteuerliche Erfassung erfolgt dann, wenn es sich bei der Vergütung an den Kommanditisten nicht um ein besonderes Entgelt handelt. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn die **Vergütung nur im Gewinnfall gezahlt** und in der Handelsbilanz nicht als Aufwand behandelt wird. Insbesondere wird in der Praxis oftmals dem geschäftsführenden Gesellschafter ein in der Höhe festgelegtes monatliches Entnahmerecht zugestanden, verbunden mit einer Rückzahlungspflicht im Falle eines Verlustes. In diesen Fällen liegt keine der Umsatzsteuer zu unterwerfende Leistung vor.

f) Vorsteuerabzug der Komplementär-GmbH

Soweit die **Komplementär-GmbH** nach der geänderten Rechtsauffassung nun umsatzsteuerliche Leistungen erbringt, steht ihr grundsätzlich auch das Recht auf **Vorsteuerabzug** zu. Dies ist gegenüber der früheren Sichtweise vorteilhaft, weil nun auch Vorsteuern aus anderen, von der Komplementär-GmbH bezogenen Leistungen geltend gemacht werden können.

13 Firmenwagen: Keine Abgeltung übernommener Maut- und Schutzbriefkosten durch 1 %-Regelung

Wird dem Arbeitnehmer ein Firmenwagen gestellt, den er auch für private Fahrten und für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsplatz nutzen kann, so ist dieser geldwerte Vorteil der Lohnsteuer zu unterwerfen. Die Höhe des geldwerten Vorteils kann wahlweise monatlich mit 1 % des Bruttolistenpreises des Fahrzeugs (zzgl. Fahrten Wohnung/Betrieb) oder nach den tatsächlichen Fahrzeugkosten ermittelt werden, wenn das Verhältnis der privaten Fahrten zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen wird.

In vielen Fällen wird die 1 %-Regelung gewählt. Mit diesem Ansatz sind grundsätzlich alle Fahrzeugkosten abgegolten. Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 14.9.2005 (Aktenzeichen VI R 37/03) entschieden, dass vom Arbeitgeber übernommene **Straßenbenutzungsgebühren (Vignetten, Mautgebühren)** und übernommene Kosten für einen **Kfz-Schutzbrief nicht durch die 1 %-Regelung abgegolten** sind, sondern vielmehr zusätzlich als geldwerter Vorteil anzusetzen und der Lohnsteuer zu unterwerfen sind.

14 Änderung der Rechtsprechung bei gemischt veranlassten Reisekosten

Sachzuwendungen, die dem Arbeitnehmer im Rahmen seines Arbeitsverhältnisses vom Arbeitgeber gewährt werden, sind grundsätzlich als geldwerter Vorteil der Lohnsteuer zu unterwerfen. Hiervon abzugrenzen sind dagegen Aufwendungen, die im betrieblichen Interesse des Arbeitgebers erfolgen. In diesen Fällen entsteht keine steuerliche Belastung auf Seiten des Arbeitnehmers. Problematisch sind dagegen Zuwendungen, die nicht eindeutig dem einen oder dem anderen Bereich zugeordnet werden können. Klassisches Beispiel und häufiger Streitpunkt sind **Reisen auf Kosten des Arbeitgebers, die sowohl betriebliche als auch touristische Elemente enthalten**. Bislang galt nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes bei der steuerlichen Behandlung derartiger gemischt veranlasster Reisen ein Aufteilungsverbot. Die Zuwendung der Reise wurde entweder im Ganzen als im betrieblichen oder aber im privaten Interesse angesehen.

Dies führte bei Reisen mit touristischen Elementen wie einem attraktiven Ziel oder entsprechenden Programmpunkten, z.B. bei einer Fortbildungsveranstaltung oder einer Außendienstmitarbeiterntagung, vielfach dazu, dass der Arbeitnehmer den durch die Reise zugewandten Vorteil insgesamt der Lohnsteuer unterwerfen musste bzw., soweit eine Lohnversteuerung durch den Arbeitnehmer vom Arbeitgeber nicht gewollt war, der Arbeitgeber eine vergleichsweise hohe Steuerbelastung zu tragen hatte.

Mit Urteil vom 18.8.2005 (Aktenzeichen VI R 32/03) hat der Bundesfinanzhof dieses **Aufteilungsverbot aufgegeben**, was für den Arbeitnehmer vielfach vorteilhaft sein dürfte. Eine Aufteilung solcher gemischt veranlasster Sachzuwendungen ist nunmehr möglich. In einem ersten Schritt ist danach zu prüfen, ob die Reise ausschließlich oder ganz überwiegend privaten Interessen des Arbeitnehmers oder aber betrieblichen Interessen des Arbeitgebers dient. Soweit eine eindeutige Zuordnung nicht möglich ist, sind einem der beiden Bereiche unmittelbar zugehörige Kosten jeweils zuzuordnen und entsprechend zu besteuern und die übrigen Kosten im Zweifel im Wege einer sachgerechten Schätzung aufzuteilen.

Hinweis:

Abzuwarten bleibt allerdings die Reaktion der Finanzverwaltung auf dieses für die Steuerpflichtigen regelmäßig günstige Urteil. Nicht auszuschließen ist insoweit auch eine einschränkende Gesetzesänderung. Deshalb muss die weitere Entwicklung genau verfolgt werden.

15 Reisekosten bei Einsatzwechselfähigkeit

Der Bundesfinanzhof hat im vergangenen Jahr mehrere Urteile zur Frage des Reisekostenabzugs bei Einsatzwechselfähigkeit gefällt. Nunmehr hat die Finanzverwaltung mit Schreiben vom 26.10.2005 (Aktenzeichen IV C 5 - S 2353 - 211/05) zu diesen Fragen umfassend Stellung genommen. Diese Ansicht der Finanzverwaltung ist in allen noch offenen Fällen anzuwenden. Es wird jedoch nicht beanstandet, wenn für Zeiträume bis einschließlich 2005 nach den Regelungen der Lohnsteuer-Richtlinien 2005 vorgegangen wird. Die Aussagen der Finanzverwaltung lassen sich wie folgt zusammenfassen:

Für einen Arbeitnehmer, der **von einer regelmäßigen Arbeitsstätte**, also einer betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers, der er zugeordnet ist und die er nachhaltig, fortdauernd und immer wieder aufsucht, ständig wechselnde Tätigkeitsstätten aufsucht, gilt Folgendes:

- **Fahrtkosten:** Die Entfernungspauschale kann angesetzt werden für die Strecke von der Wohnung zur regelmäßigen Arbeitsstätte. Für Wege zur ständig wechselnden Tätigkeitsstätte sind die tatsächlichen Kosten abzugsfähig (vereinfachend auch für jeden mit dem eigenen Kfz gefahrenen km 0,30 €). Insoweit kann die Entfernungspauschale nicht angesetzt werden.
- **Verpflegungsmehraufwand:** Mit Verlassen der regelmäßigen Arbeitsstätte beginnen die für den Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen relevante Auswärtstätigkeit und die maßgeblichen Abwesenheitszeiten.
- **Übernachungskosten:** Übernachtungskosten können nach den allgemeinen Dienstreiseregeln geltend gemacht werden.

Verfügt der Arbeitnehmer dagegen **nicht über eine regelmäßige Arbeitsstätte** und sucht ständig **wechselnde Tätigkeitsstätten** auf und **übernachtet dort**, gelten die folgenden Grundsätze:

- **Fahrtkosten:** Die tatsächlichen Fahrtkosten sind in vollem Umfang und zeitlich unbegrenzt abzugsfähig. Die zeitliche Begrenzung auf drei Monate gilt nicht. Die Entfernungspauschale kann nicht angesetzt werden. Ggf. sind die pauschalen Kilometersätze abzugsfähig. In dieser Höhe ist auch eine steuerfreie Erstattung durch den Arbeitgeber möglich.
- **Verpflegungsmehraufwand:** Maßgebend für die Abwesenheitszeiten ist das Verlassen und das Wiederaufsuchen der Wohnung. Der Werbungskostenabzug bzw. die steuerfreie Erstattung sind auf die ersten drei Monate an derselben Tätigkeitsstätte begrenzt. Diese Dreimonatsfrist ist allerdings für das Jahr 2005 noch nicht anzuwenden.

- **Übernachungskosten:** Übernachtungskosten am auswärtigen Tätigkeitsort können nach den üblichen Regeln zeitlich unbegrenzt als Werbungskosten angesetzt oder vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden.

Bei ständig **wechselnden Tätigkeitsstätten** des Arbeitnehmers und **täglicher Rückkehr** zur Wohnung gilt:

- **Fahrtkosten:** Die tatsächlichen Fahrtkosten können zeitlich unbegrenzt steuerlich als Werbungskosten geltend gemacht oder vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden. Die Entfernungspauschale kann nicht geltend gemacht werden. Die Fahrtkosten können aber nur dann als Reisekosten angesetzt werden, wenn die Entfernung zwischen Wohnung und Einsatzstelle mehr als 30 km beträgt.
- **Verpflegungsmehraufwand:** Der Werbungskostenabzug bzw. die steuerfreie Erstattung sind auch in diesem Fall auf die ersten drei Monate an derselben Tätigkeitsstätte beschränkt. Diese Dreimonatsfrist ist allerdings für das Jahr 2005 noch nicht anzuwenden.

16 "Spekulationssteuer" ab 1999 verfassungsgemäß

Bislang war höchstrichterlich ungeklärt, ob die sogenannte **"Spekulationssteuer" bei Wertpapieren in den Jahren ab 1999 verfassungsgemäß** ist. Der Bundesfinanzhof hat in dem aktuell veröffentlichten Urteil vom 29.11.2005 (Aktenzeichen IX R 49/04) die Verfassungsmäßigkeit bejaht. Die Richter begründeten dies damit, dass die Finanzverwaltung nunmehr die Möglichkeit hat zu überprüfen, wo ein Steuerpflichtiger Konten und Depots unterhält. Zwar bestand diese Möglichkeit der Kontenabfrage 1999 noch nicht, doch kann die Finanzverwaltung nunmehr derartige Abfragen bis zum Jahr 1999 zurück durchführen. Aus diesem Grunde ist nach der Ansicht des Bundesfinanzhofes von einem strukturellen Vollzugsdefizit nicht (mehr) auszugehen.

Verfahrensrechtlich ist gegen dieses Urteil des Bundesfinanzhofes noch eine Beschwerde beim Bundesverfassungsgericht möglich. Die Chancen einer solchen Beschwerde - soweit diese überhaupt eingelegt wird - werden allgemein aber nicht als allzu hoch eingestuft. Hinweis:

Dieses Urteil hat weit reichende Auswirkungen für die Steuerpflichtigen, die bislang in den Jahren ab 1999 erzielte Spekulationsgewinne bei der Steuererklärung nicht angegeben haben. In diesen Fällen wäre sorgfältig zu prüfen, ob einer möglichen Aufdeckung durch die Finanzverwaltung mit einer **strafbefreienden Selbstanzeige** zugekommen werden sollte. Hierbei sind allerdings verschiedenste Aspekte zu beachten, so dass steuerlicher Rat eingeholt werden sollte.

17 Neue Verlustabzugsbeschränkung bei "Verlustzuweisungsmodellen"

a) Gang des Gesetzgebungsverfahrens

Die Bemühungen der Steuerpolitik, den ungeliebten "Verlustzuweisungsmodellen" ein Ende zu bereiten, haben jetzt einen vorläufigen Schlusspunkt gefunden. Nachdem die im Jahr 1999 eingeführte Regelung sich in der Anwendung als praktisch wirkungslos erwiesen hat, plante schon die alte Bundesregierung im Frühjahr 2005 die Einführung eines § 15b in das Einkommensteuergesetz, mit dem sogenannten Verlustzuweisungsmodellen ein Riegel vorgeschoben werden sollte. Ein entsprechender Gesetzentwurf scheiterte jedoch am Widerstand des CDU-dominierten Bundesrates. Nach der Bundestagswahl, aber noch vor der Vereidigung des neuen Kabinetts wollte der ehemalige Bundesfinanzminister per Umlaufverfahren einen Kabinettsbeschluss herbeiführen, wonach eine uneingeschränkte Verlustzuweisung nur noch bis zum 10.11.2005 gelten sollte. Dieser Beschluss scheiterte jedoch am 10.11.2005 überraschend am Einspruch des damaligen Bundesumweltministers, der insbesondere Investitionen in erneuerbare Energiegewinnung (Windkraft-, Solarenergie- und Erzeugungsanlagen für nachwachsende Rohstoffe) gefährdet sah. Bereits am 12.11.2005 erklärte der neue Bundesfinanzminister Steinbrück, den Wegfall der Verlustzuweisungsregel in der ersten Kabinettsitzung der neuen Bundesregierung rückwirkend beschließen zu wollen. Dies geschah dann in der Kabinettsitzung am

24.11.2005. Da durch die Ankündigung von Hans Eichel das Vertrauen der Steuerpflichtigen in die weiter geltende uneingeschränkte Verlustverrechnung gebrochen sei, sahen das Kabinett und die Mehrheit des Bundestages ebenso wenig wie der Bundesrat einen verfassungsrechtlichen Hinderungsgrund, die **Verlustverrechnung bereits für solche Beteiligungsmodelle zu untersagen, die nach dem 10.11.2005 gezeichnet wurden.**

b) Inhalt der Neuregelung

Die neue Vorschrift bestimmt, dass **"Verluste im Zusammenhang mit einem Steuerstundungsmodell ... weder mit Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen noch in vorausgegangenen oder folgenden Veranlagungszeiträumen abgezogen werden" dürfen.** Dies gilt analog auch für Verluste bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit, bei den Einkünften aus Kapitalvermögen, bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und bei den sonstigen Einkünften zuzurechnenden Einkünften aus wiederkehrenden Bezügen, insbesondere Leibrenten. Durch diese **umfassende Regelung** soll erreicht werden, dass Verluste aus den genannten "Steuerstundungsmodellen" unabhängig davon, in welcher Einkunftsart sie erzielt werden, weder mit Erträgen aus derselben Einkunftsart noch mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten, auch nicht solchen aus nichtselbständiger Arbeit, verrechnet werden dürfen. Die bisher mögliche Senkung der gesamten Steuerlast durch Buchverluste aus solchen Verlustzuweisungsmodellen ist daher zukünftig nicht mehr möglich. Dies bedeutet auch, dass z.B. hohe Zuflüsse aus Abfindungen oder Veräußerungsgewinnen steuerlich nicht mehr durch Verluste aus Steuerstundungsmodellen bezüglich der Steuerlast gemildert werden können.

c) Definition eines "Steuerstundungsmodells"

Ein Steuerstundungsmodell liegt nach der neuen **gesetzlichen Definition** vor, "...wenn aufgrund einer modellhaften Gestaltung steuerliche Vorteile in Form negativer Einkünfte erzielt werden sollen. Dies ist der Fall, wenn dem Steuerpflichtigen aufgrund eines vorgefertigten Konzepts die Möglichkeit geboten werden soll, zumindest in der Anfangsphase der Investition Verluste mit übrigen Einkünften zu verrechnen." Damit sind in erster Linie als Personengesellschaften ausgestaltete geschlossene Fonds betroffen, die ihre Attraktivität vor allem aus den von ihnen vermittelten Verlustzuweisungen beziehen. Eine **modellhafte Gestaltung** kann jedoch auch dann vorliegen, wenn ein Einzelinvestor aufgrund eines entsprechend konzipierten Angebotes steuerliche Vorteile aus Verlustzuweisungen erzielen will. Dies könnte z.B. bei entsprechend gestalteten Wertpapierinvestitionen oder auch bei Medienfonds sowie bei Immobilieninvestitionen mit hohen Anfangsverlusten z.B. durch Damnen, Erhaltungsaufwendungen etc. der Fall sein. Voraussetzung ist aber in jedem Falle, dass ein vorgefertigtes Konzept zugrunde liegt, an dem sich der Investor beteiligt, um steuerliche Verluste zu erzielen.

Mit dieser Bestimmung wendet sich das neue Gesetz nach der Gesetzesbegründung gegen volks- und betriebswirtschaftlich wenig sinnvolle Investitionen, die ohne die damit verbundenen steuerlichen Vorteile in der Regel nicht getätigt würden. So erfreuten sich in jüngerer Zeit insbesondere Medienfonds großer Beliebtheit, bei denen die gesamten Produktionskosten als steuerlicher Aufwand sofort abziehbar waren; dadurch profitierten allerdings in erster Linie die Hollywood-Studios, die mit "stupid german money" ihre Produktionskosten günstig finanzierten. Allerdings wurden auch zumindest politisch als sinnvoll angesehene Investitionen z.B. in Windkraft- und Solaranlagen durch solche Fonds finanziert, bei denen oftmals der Effekt aus der Verlustverrechnung zu einer deutlichen Renditesteigerung führte. Insbesondere sind daher gewerblich tätige geschlossene Fonds, wie z.B. **Medienfonds, Wertpapierhandelsfonds und geschlossene Immobilienfonds** mit hohen Anfangsverlusten betroffen. Einbezogen werden jedoch auch sogenannte **Renten-/Lebensversicherungsmodelle** gegen fremdfinanzierten Einmalbetrag und die **New Energy Fonds**.

d) Verlustgrenze

Die **Verlustzuweisung** aus einem solchen Steuerstundungsmodell ist dann **weiterhin möglich, wenn die prognostizierten Verluste der Anfangsphase 10 % des nach dem Konzept aufzubringenden Kapitals nicht übersteigen.** Diese Berechnungsformel ist erheblich konkreter als die vergleichbare bisherige Regelung, bei der es darauf ankam, dass die Nachsteuerrendite nicht doppelt so hoch wie die Vorsteuerrendite war. Bei der Berechnung kommt es jetzt nur auf die Verluste in der Anfangsphase an. Darunter ist nach der Gesetzesbegründung der Zeitraum zu verstehen, innerhalb dessen nach dem Konzept keine nachhaltig positiven Einkünfte erzielt werden. Dies ist regelmäßig bei dem Abzug eines Damnums oder von geplanten Erhaltungsaufwendungen oder der Geltendmachung von erhöhten AfA der Fall. Nicht

betroffen sind jedoch solche Verluste, die im Vorhinein nicht absehbar waren, wie z.B. unerwartete Mietausfälle oder der Verlust bzw. die Beschädigung des Anlageobjektes. Sind also die Verluste der Anfangsphase - die in der Regel zwei bis drei Jahre nicht übersteigen sollte - insgesamt höher als 10 % des von den Anlegern aufzubringenden und einzuzahlenden Eigenkapitals, liegt ein schädliches Steuerstundungsmodell vor.

e) Nicht betroffene Investitionen

Von der neuen Verlustabzugsbeschränkung sind nach der Formulierung des Gesetzes nur solche Investitionen betroffen, bei denen nach einem vorgefertigten Konzept Verluste mit übrigen Einkünften verrechnet werden sollen. Dementsprechend fallen **geschlossene Immobilienfonds mit Auslandsimmobilien**, deren Vorteil darin liegt, dass die Immobilienerträge nach einem Doppelbesteuerungsabkommen in Deutschland steuerfrei sind, oder **Private Equity und Venture Capital Fonds**, bei denen steuerfreie Veräußerungsgewinne erzielt werden sollen, nicht unter die Neuregelung. Nicht betroffen sind ferner auch solche Beteiligungsmodelle, die auf die Erzielung von Umsatzsteuervorteilen (insbesondere NATO-Modelle) oder auf erbschaft- und schenkungsteuerliche Vorteile (z.B. gewerblich geprägte Immobilienbeteiligungen) zielen. Bei all diesen Beteiligungsformen können die steuerlichen Vorteile weiterhin in Anspruch genommen werden; sie werden durch die neue Vorschrift nicht eingeschränkt.

Des Weiteren sind von der Neuregelung **solche Investitionen unberührt**, bei denen ein Verlust nicht modellhaft, sondern z.B. in der Anfangsphase eines neu gegründeten Unternehmens entsteht. So sollen nach der Gesetzesbegründung insbesondere Existenzgründer nicht unter die genannten Verlustabzugsbeschränkungen fallen, da kein Steuerstundungsmodell vorliegt. Dies gilt auch für typische Verlustsituationen bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung außerhalb modellhafter Gestaltungen.

Beispiel:

Erwirbt ein Anleger eine unter Denkmalschutz stehende Wohnung mit der Zusage des Veräußerers, die Wohnung zu modernisieren, liegt auch nach der Gesetzesbegründung keine modellhafte Gestaltung vor; der Anleger kann also die Denkmalschutz-AfA von zehn Jahren zu je 10 % und andere Werbungskosten der Anfangsphase wie z.B. Finanzierungs- und Beratungskosten ungehindert geltend machen; Gleiches gilt für in Sanierungsgebieten liegende Objekte.

Werden jedoch daneben weitere Dienstleistungen durch den Bauträger angeboten, insbesondere die Finanzierung und weit reichende Garantien, wie dies früher bei den Bauherrenmodellen üblich war, kann auch in dem Erwerb einer einzelnen Wohnung eine modellhafte Gestaltung gesehen werden. Voraussetzung bleibt jedoch auch hier, dass die prognostizierten Verluste 10 % des aufzubringenden Kapitals übersteigen.

Hinweis:

In Zukunft sollte daher der Anleger bei dem Abschluss von Verträgen über solche Investitionsobjekte besondere Vorsicht und Zurückhaltung anwenden und die Finanzierung selbst oder durch einen mit dem Bauträger nicht verbundenen Dritten besorgen, damit die Verluste sofort durch Verrechnung mit anderen positiven Einkünften genutzt werden können.

f) Verlustverrechnung innerhalb der Einkunftsquelle bleibt möglich

Die aus einem Steuerstundungsmodell stammenden Verluste bzw. negativen Einkünfte gehen nicht vollständig verloren. Vielmehr können sie gegen zukünftige positive Einkünfte aus demselben Objekt verrechnet werden. Beteiligt sich also ein Anleger an einem Medienfonds mit hohen Anfangsverlusten, so werden diese Verluste auf Ebene des Fonds gesondert festgestellt und zeitlich unbegrenzt vorgetragen. Der Gewinn aus der Veräußerung der Filmrechte oder der Auflösung des Fonds kann sodann gegen diese gesondert festgestellten Verluste verrechnet werden, wodurch der Verlustabzug "gestundet" wird, während bisher die Steuerzahlung gestundet wurde.

Konsequenterweise müsste diese Möglichkeit der Verrechnung zukünftiger Gewinne gegen die innerhalb der Einkunftsquelle vorgetragenen Verluste auch für steuerpflichtige Veräußerungsgewinne gelten.

Beispiel:

Ein geschlossener Immobilienfonds erzielt in der Anfangsphase konzeptbedingt Verluste, die über 10 % des Beteiligungskapitals hinausgehen, so dass diese Verluste vorgetragen werden. Im Jahr neun erzielt der als vermögensverwaltend ausgestaltete Fonds einen Gewinn aus der Veräußerung der Immobilie, der für die einzelnen Anleger als Gewinn aus einem privaten Veräußerungsgeschäft steuerpflichtig ist. Dieser Veräußerungsgewinn ist dann genauso gegen den vorgetragenen Verlust verrechenbar wie die laufenden Überschüsse, da er aus derselben Einkunftsquelle - nämlich dem Fonds - stammt.

Hinweis:

Insgesamt ergeben sich insoweit aber deutliche Zinsnachteile dadurch, dass die Verlustverrechnung erst in späteren Jahren erfolgen kann. Auch ist Voraussetzung für die Verlustverrechnung dann, dass ausreichend hohe Einkünfte vorliegen.

g) Berücksichtigung von Sonderwerbungskosten und Sonderbetriebsausgaben
Offen ist, welchen Einfluss **Finanzierungsaufwendungen des einzelnen Anlegers** für den Erwerb seiner Beteiligung an einem Fonds oder einem Beteiligungsmodell haben. Wird beispielsweise ein reiner Eigenkapitalfonds für ein Filmprojekt aufgelegt und finanziert der Anleger seine Einlage durch die Aufnahme eines Bankdarlehens, dürften die Zinsen auf dieses Bankdarlehen bei der Berechnung der Verlustquote nicht berücksichtigt werden, da es allein auf die Einkünfte aus dem Beteiligungsmodell ankommt. Allerdings ist zu berücksichtigen, dass solche Finanzierungskosten als Sonderbetriebsausgaben oder Sonderwerbungskosten zusammen mit den Einkünften aus dem Fonds gesondert und einheitlich festgestellt werden müssen. Insoweit könnte die **Finanzverwaltung** argumentieren, dass auch diese Finanzierungsaufwendungen mit derselben Einkunftsquelle im Zusammenhang stehen und daher ebenfalls bei der Verlustquote zu berücksichtigen sind. Hier bleibt eine Stellungnahme der Finanzverwaltung abzuwarten.

h) Besonderheiten bei gemischten Fonds

Da es auf die Verlustquote aus einer Beteiligung ankommt, sind z.B. bei gemischten Fonds mit einem Wertpapierdepot und einer Immobilie als Anlageobjekte steuerlich zwei Einkunftsarten, nämlich Einkünfte aus Kapitalvermögen und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betroffen, auch wenn handelsrechtlich nur ein Ergebnis der Fondsgesellschaft festgestellt wird. Die Verlustquote dürfte nach erster Einschätzung, da die Einkunftsquelle der geschlossene Fonds ist, zusammengerechnet ermittelt werden.

Beispiel:

Ein Fonds erzielt Verluste aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 120 000 € und Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 50 000 €. Bei einem aufzubringenden Kapital von 1 Mio. € beträgt die Verlustquote dann insgesamt nur 7 %, so dass die Verluste aus Vermietung und Verpachtung in voller Höhe geltend gemacht werden können.

Aber auch insoweit bleibt abzuwarten, welche Ansicht die Finanzverwaltung vertreten wird.

i) Verfassungsmäßigkeit des rückwirkenden In-Kraft-Tretens

Fraglich ist, ob die rückwirkende Anwendung auf solche Beteiligungen, die nach dem 10.11.2005 erworben wurden, obwohl der Gesetzentwurf im Kabinett erst am 25.11.2005 beschlossen wurde, verfassungsgemäß ist. Nach der Gesetzesbegründung kann es dem Staat nicht verwehrt werden, den Wettlauf um Steuervorteile dadurch für sich zu gewinnen, dass er Gesetze mit einer gewissen Rückwirkung ausgestaltet. Insofern wird auf das Urteil des Bundesverfassungsgerichts verwiesen, mit dem das höchste deutsche Gericht den rückwirkenden Wegfall der Schiffsneubausubventionen als verfassungsgemäß angesehen hatte.

In der Literatur werden allerdings erhebliche Bedenken gegen die Rückwirkung geltend gemacht. Insbesondere da in der Kabinettsitzung am 11.11.2005 der damalige Bundesumweltminister noch gegen den Gesetzesvorschlag gestimmt hatte, ist bei den Anlegern wieder ein Vertrauen auf die Weitergeltung der alten Regelung entstanden. Auch spätere Äußerungen der zuständigen Politiker haben die Erwartung in einen Vertrauensschutz nicht zwingend gebrochen.

Eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts über diese Frage wird jedoch einige Jahre auf sich warten lassen. Insofern kann nicht angeraten werden, sich jetzt an Steuerstundungsmodellen in der Hoffnung zu beteiligen, durch ein günstiges Urteil des Verfassungsgerichtes Anfangsverluste doch gegen andere positive Einkünfte verrechnen zu können.

18 Vermietung an Angehörige: Steuervorteile sichern

Soll einem nahen Angehörigen eine Wohnung überlassen werden, kann dies unentgeltlich oder entgeltlich geschehen. Eine (verbilligte) Vermietung bietet sich möglicherweise an, wenn dabei entstehende Vermietungsverluste (z.B. durch Darlehenszinsen, Abschreibungen) steuerlich wirksam werden. Die Vermietung an nahe Angehörige (z.B. an Eltern oder Kinder) wird jedoch steuerlich grundsätzlich nur anerkannt, wenn darüber eine **zivilrechtlich wirksame Vereinbarung getroffen wurde** und diese außerdem wie zwischen Fremden ausgestaltet und demgemäß durchgeführt wird (sog. **Fremdvergleich**).

Hinweis:

An die zivilrechtliche Wirksamkeit von Verträgen mit Minderjährigen können besondere Voraussetzungen geknüpft sein (vormundschaftsgerichtliche Genehmigung/Ergänzungspflegerbestellung). Grundsätzlich gilt u.a. Folgendes:

- Die Miete sollte eindeutig als **Kalt- oder Warmmiete** vereinbart sein (Bundesfinanzhof vom 28.7.2004, Aktenzeichen IX B 50/04).
- Eine Vermietung innerhalb der **familiären Haushaltsgemeinschaft** wird nicht anerkannt (Bundesfinanzhof vom 15.2.2005, Aktenzeichen IX R 16/04).
- Der Vermieter sollte die Wohnung **nicht mitbenutzen** können (Bundesfinanzhof vom 7.6.1994, Aktenzeichen IX R 121/92).
- Voraussetzung der steuerlichen Anerkennung von Vermietungsverlusten ist auch das Vorliegen der sogenannten **Einkünfteerzielungsabsicht**. Bei einer verbilligten Vermietung gelten Besonderheiten: Beträgt die vereinbarte Miete **mindestens 75 %** der ortsüblichen Marktmiete, wird die Einkünfteerzielungsabsicht anerkannt und die Vermietungsaufwendungen können ungekürzt abgezogen werden. Beträgt die Miete **weniger als 75 %, aber mindestens 56 %** der ortsüblichen Marktmiete, wird das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht mit einer Prognoserechnung überprüft. Nur wenn die Ertragsprognose zu dem Ergebnis führt, dass über den Prognosezeitraum von in der Regel 30 Jahren kein Totalüberschuss zu erzielen ist, werden die Vermietungsaufwendungen im Verhältnis der vereinbarten Miete zur Marktmiete gekürzt. Liegt die Miete **unter 56 %** der ortsüblichen Miete, sind Aufwendungen nur im Verhältnis der Miete zur Marktmiete abziehbar.

Hinweis:

Es sollte regelmäßig überprüft werden, ob bezüglich der Miethöhe Anpassungsbedarf besteht. Auch eine unentgeltliche Überlassung kann - beispielsweise, soweit noch eine Eigenheimzulagenförderung läuft - vorteilhaft sein. Die steuerlich günstigste Gestaltung lässt sich nur im Einzelfall ermitteln.

19 Einkünfteerzielungsabsicht bei vollständiger Fremdfinanzierung

Um Vermietungsverluste (beispielsweise durch Darlehenszinsen) steuerlich geltend machen zu können, muss die Vermietung in Einkünfteerzielungsabsicht erfolgen. Steuerrechtsprechung und Finanzverwaltung gehen bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grundsätzlich ohne weitere Prüfung vom Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht aus, wenn nicht besondere Umstände dagegen sprechen. Ein solcher besonderer Umstand wäre beispielsweise eine verbilligte Vermietung, eine befristete Vermietungstätigkeit oder die Vermietung besonders aufwändig gestalteter Wohngebäude.

In diesem Zusammenhang hat der Bundesfinanzhof jetzt klargestellt, dass auch dann vom grundsätzlichen Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht auszugehen ist, wenn in der Anfangsphase der Vermietung besonders hohe Verluste entstehen, weil der Vermieter die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Objekts sowie anfallende Schuldzinsen vollständig fremdfinanziert und die Tilgung des anwachsenden Schuldbetrags erst durch gleichzeitig abgeschlossene **Lebensversicherungen** erfolgt (Bundesfinanzhof vom 19.4.2005, Aktenzeichen IX R 10/04).

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof weist darauf hin, dass es aber gegen die Einkünfteerzielungsabsicht sprechen kann, wenn nach dem Finanzierungskonzept mit der Darlehensablösung eine Übertragung des Vermietungsobjekts verbunden ist, die es verhindert, dass es beim Vermieter nach Ablösung der Darlehensverbindlichkeiten zu positiven Vermietungsergebnissen kommt. Bei der Finanzierung durch Einsatz von Lebensversicherungen sind - auch aufgrund von Gesetzesänderungen - zahlreiche Besonderheiten zu beachten, so dass in einem solchen Fall auf eine steuerliche Beratung nicht verzichtet werden sollte.

20 Vergleich der Gründungskosten der GmbH und der Limited

Im Zuge des wohl noch ungebrochenen Trends hin zur Gründung einer englischen Limited mit Verwaltungssitz in Deutschland sollen bislang schon rund 27 000 derartige Limiteds gegründet worden sein. Allerdings ist bereits absehbar, dass viele dieser Limiteds in rechtliche Probleme geraten werden, soweit sie ihren

Offenlegungspflichten gegenüber dem englischen Gesellschaftsregister nicht rechtzeitig nachkommen und damit automatisch die Streichung der Gesellschaft aus dem Gesellschaftsregister auslösen können.

Unabhängig von diesen gesellschaftsrechtlichen Problemen und Unwägbarkeiten, auf die wir in der Vergangenheit schon hingewiesen haben, fällt nach einer Untersuchung der Notarkammern auch der Vergleich der **Gründungskosten** ernüchternd aus. So sollen Notar- und Handelsregistergebühren für die Gründung einer Ein-Mann-GmbH rund 500 € betragen, während die Gebühren für eine vergleichbare Limited nach den Angeboten der marktführenden Anbieter sogar darüber liegen, insbesondere wenn auch die **Kosten für Übersetzungen und Beglaubigungen** berücksichtigt werden. Kostenerhöhend, so die Notarkammern, wirke sich zusätzlich auch noch aus, dass notwendigerweise ein in England registriertes Büro mit einem Sekretär (der nicht mit dem Geschäftsführer identisch sein darf) unterhalten werden müsse, so dass sich im Vergleich zur GmbH höhere laufende Kosten ergäben.

Hinweis:

Im Einzelfall kann die Gründung einer Limited - gerade unter dem Aspekt des Verzichts auf ein Mindestkapital - vorteilhaft sein. Allerdings sollten alle zumindest kurz- und mittelfristig auftretenden Vor- und Nachteile sorgfältig gegeneinander abgewogen werden.

21 Änderung von Steuerbescheiden aufgrund der Aufdeckung verdeckter Gewinnausschüttungen

Zur **Änderung von Steuerbescheiden aufgrund der Aufdeckung verdeckter Gewinnausschüttungen** hat das Bundesministerium der Finanzen mit Schreiben vom 29.9.2005 (Aktenzeichen IV A 4 - S 0350 - 12/05, BStBl I 2005, 903) Stellung genommen. Dabei stellt das Bundesfinanzministerium fest, dass nach seiner Auffassung die Frage, ob ein Sachverhalt eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellt, auf der **Ebene der Kapitalgesellschaft** und auf der **Ebene des Anteilseigners** jeweils **eigenständig** zu beurteilen ist. Eine korrespondierende Besteuerung werde in den Steuergesetzen nicht angeordnet.

Materiell schwerwiegende Folge davon ist, dass ein Lebenssachverhalt (z.B. eine Tantiemevereinbarung) in einem ersten Schritt beim Gesellschafter-Geschäftsführer als Gehaltsbestandteil ungemindert der Einkommensteuer unterliegen kann, dies aber zeitlich nachgelagert im zweiten Schritt (regelmäßig aufgrund einer steuerlichen Außenprüfung) für Zwecke der Körperschaftsteuer nicht anerkannt und auf der Ebene der Gesellschaft **zusätzlich besteuert** wird. Oftmals ist zu diesem Zeitpunkt aber der Steuerbescheid des Gesellschafters nicht mehr änderbar, so dass ihm die nach dem Halbeinkünfteverfahren zu gewährende **hälfte Steuerbefreiung versagt** wird. Nach Auffassung des Bundesfinanzministeriums kann diese Problematik auch nicht durch verfahrenstechnische Hilfen (eine sogenannte vorläufige Steuerfestsetzung auf Ebene des Gesellschafters würde abhelfen) beseitigt werden.

Hinweis:

Die Aufdeckung verdeckter Gewinnausschüttungen kann - soweit die Auffassung der Finanzverwaltung zum Tragen kommt - im Ergebnis zu systematisch nicht zu rechtfertigenden und materiell unerträglichen **Mehrfachbelastungen** führen. Als **Handlungsempfehlung** für die Praxis kann aus dieser Problematik allerdings nur abgeleitet werden, bei der Sachverhalts- und insbesondere bei der Vertragsgestaltung Risiken zu minimieren und möglichst nur gesichert erscheinende Gestaltungen vorzunehmen.

Aktuell verdichten sich allerdings die Hinweise darauf, dass diese Problematik durch eine **Gesetzesänderung** entschärft werden soll. Nach Mitteilung des Bundesfinanzministeriums soll in einem der nächsten Gesetzesverfahren die Einführung einer Verfahrensvorschrift zur korrespondierenden Besteuerung der verdeckten Gewinnausschüttung bei Kapitalgesellschaften und Anteilseignern aufgegriffen werden.

22 Veräußerung eines Bezugsrechts an GmbH-Anteilen

In seiner für die Gestaltungsberatung wichtigen Entscheidung vom 19.4.2005 (Aktenzeichen VIII R 68/04, GmbHR 2005, 1369) hat der Bundesfinanzhof zur Frage der **Veräußerung eines Bezugsrechts an GmbH-Anteilen** Stellung genommen.

Im **Entscheidungssachverhalt** hatten wesentlich am Stammkapital beteiligte Gesellschafter im Wege einer Kapitalerhöhung einen weiteren Gesellschafter (eine zweite GmbH) gegen Zahlung der Stammeinlage und eines Agios aufgenommen. Die Altgesellschafter nahmen an der **Kapitalerhöhung** nicht teil, vereinbarten aber für den Fall des geplanten Börsengangs, dass sie an einem etwaigen "Übergewinn" hälftig beteiligt sein sollten. Der im Folgejahr durchgeführte Börsengang führte tatsächlich zu einem Übergewinn und damit zu Zahlungen an die Altgesellschafter.

Die Finanzverwaltung und ihr letztendlich folgend der Bundesfinanzhof haben die Anteile am "Übergewinn" als **steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn nach § 17 Einkommensteuergesetz** beurteilt.

Dabei stellt der Bundesfinanzhof entscheidend darauf ab, dass die Altgesellschafter als **Gegenleistung** für den **Verzicht auf ihre Anwartschaft** zur Beteiligung an der Kapitalerhöhung Zahlungen aufgrund der Erzielung eines Übergewinns erhalten haben. Zu den **Anteilen an Kapitalgesellschaften** zählen demnach auch Anwartschaften auf Geschäftsanteile, und zu diesen zählen auch **Bezugsrechte**. Dies gilt selbst dann, wenn aufgrund des für die Kapitalerhöhung notwendigen Gesellschaftsbeschlusses überhaupt kein Bezugsrecht entstanden ist. Eine Veräußerung im Sinne des § 17

Einkommensteuergesetz wird also schon dann angenommen, wenn einem Gesellschafter in sachlichem und zeitlichem Zusammenhang mit dem "Verzicht" auf ein Bezugsrecht ein Entgelt zufließt.

Hinweis:

Das Entgelt für die steuerpflichtige Veräußerung eines Bezugsrechts muss nach den vorstehenden Rechtsprechungsgrundsätzen also nicht in einer direkten Zahlung an den Altgesellschafter liegen. Ein Entgelt wird vielmehr auch in der Ausschüttung des vom Neugesellschafter eingezahlten Agios an die Altgesellschafter gesehen.

23 Verlustberücksichtigung bei kapitaleretzenden Darlehen/Bürgschaften

Mit seinem Urteil vom 2.2.2005 (Aktenzeichen VIII R 41/03, GmbH-StB 2005, 261) hat der Bundesfinanzhof sich mit der Frage der **steuerlichen Berücksichtigung von Zahlungen aus übernommenen Bürgschaften** im Rahmen der Anschaffungskosten nach § 17 Einkommensteuergesetz befasst.

Ausgangspunkt des Urteilssachverhaltes war die Kreditvergabe an eine GmbH, für die ein wesentlich beteiligter Gesellschafter zwei Höchstbetragsbürgschaften übernommen hatte. Wegen Zahlungsschwierigkeiten hatte die Bank den **bürgenden Gesellschafter in Anspruch genommen**. Die Eröffnung des Konkursverfahrens wurde in der Folge mangels Masse abgelehnt.

Der Bundesfinanzhof folgte den Argumenten des Steuerpflichtigen und bejahte das Vorliegen nachträglicher Anschaffungskosten im Sinne des § 17 Einkommensteuergesetz wegen der Inanspruchnahme aus den Bürgschaften. Dies gilt allerdings nur dann, wenn die Bürgschaft zu einem Zeitpunkt übernommen wird, in dem sich die Gesellschaft bereits in einer Krise befindet oder wenn die Bürgschaft auch für eine Krise bestimmt ist.

Hinweis:

Praktisch stellt sich häufig die Frage, in welchem Veranlagungszeitraum ein Auflösungsverlust steuerlich geltend zu machen ist. Regelmäßig war in der Vergangenheit dabei auf das Datum der Ablehnung der Eröffnung des Konkursverfahrens abzustellen; aktuell wird es auf den Zeitpunkt ankommen, in dem die Gesellschaft als vermögenslos angesehen werden muss.

24 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung

a) Schmiergeldzahlungen an einen Gesellschafter-Geschäftsführer

In seiner rechtskräftigen Entscheidung vom 28.9.2004 (Aktenzeichen 5 K 1540/01, EFG 2005, 1074) hat das Sächsische Finanzgericht sich mit der Frage befasst, ob Schmiergeldzahlungen an einen Gesellschafter-Geschäftsführer **als verdeckte Gewinnausschüttungen** anzusehen sind.

Hierzu stellt das Finanzgericht fest, dass derartige Zahlungen einen **Herausgabeanspruch der Gesellschaft** begründen, der im Falle seiner Nichtgeltendmachung durch die Gesellschaft tatsächlich zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führt; das körperschaftsteuerliche Einkommen ist um die Schmiergeldzahlung zu erhöhen.

b) Aufwendungen für Gesellschafter-Geschäftsführer-Reisen

Mit Urteil vom 6.4.2005 (Aktenzeichen I R 86/04, GmbHR 2005, 1065) hat der Bundesfinanzhof die steuerlichen Folgen der **Übernahme von Aufwendungen für Reisen des Gesellschafter-Geschäftsführers durch die Gesellschaft** aufgezeigt. Im Urteilsachverhalt war ein beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer mehrfach von einem Geschäftsfreund zu Überseereisen - mit einem nicht unerheblichen touristischen Beiprogramm - eingeladen worden, deren Kosten dem Geschäftsfreund dann in der Folge von der GmbH erstattet wurden.

Finanzverwaltung und Rechtsprechung werten eine solche Kostenübernahme als **verdeckte Gewinnausschüttung** und versagen den Betriebsausgabenabzug der Reisekosten insgesamt, da ein "nicht nur untergeordnetes allgemein-touristisches Interesse befriedigt" werde (**private Mitveranlassung** der Kosten).

c) Vornahme spekulativer Devisen- und Wertpapiergeschäfte durch eine GmbH

Mit Beschluss vom 16.2.2005 (Aktenzeichen I B 154/04, GmbHR 2005, 1003) hat der Bundesfinanzhof zu den **steuerlichen Folgen** der Vornahme spekulativer Wertpapier- und Devisengeschäfte durch eine GmbH Stellung genommen.

Im Entscheidungssachverhalt hatte eine GmbH, die im Wesentlichen Apotheken in wirtschaftlichen Fragen beriet, **in größerem Umfang** auch spekulative Wertpapier- und Devisengeschäfte vorgenommen und daraus Verluste erzielt (im Jahr 1995 z.B. in Höhe von rund 3,5 Mio. DM); die Finanzverwaltung sah darin verdeckte Gewinnausschüttungen.

Zur Abgrenzung **der betrieblich veranlassten von den gesellschaftlich veranlassten Geschäften** führt der Bundesfinanzhof Folgendes aus:

- Grundsätzlich ist eine GmbH frei, auch deutlich risikobehaftete Geschäfte - wegen der mit ihnen einhergehenden Chancen - abzuschließen.
- Werden durch diese Geschäfte aber in erster Linie **private Interessen und Neigungen** eines Gesellschafters abgedeckt, liegen darin verdeckte Gewinnausschüttungen.
- Zur Abgrenzung der betrieblich veranlassten von den gesellschaftlich veranlassten Geschäften sind die **Kriterien** heranzuziehen, die zur Abgrenzung zwischen **Einkunftserzielung** und der sog. **Liebhaberei** entwickelt wurden.
- Im Rahmen dieser Abgrenzung wird entscheidend darauf abgestellt, ob durch die Geschäfte ein **Totalgewinn** erzielt werden kann.

So hat dann auch der Bundesfinanzhof im Entscheidungssachverhalt die Annahme verdeckter Gewinnausschüttungen abgelehnt und die Verluste steuerlich anerkannt, weil die GmbH in den den Streitjahren vorangehenden Jahren aus den Spekulationsgeschäften Gewinne erwirtschaftet hatte.

Hinweis:

In der Praxis kann das Instrument der verdeckten Gewinnausschüttung der Finanzverwaltung also nur recht begrenzt dazu dienen, verlustbringenden Geschäften die steuerliche Anerkennung zu versagen. Allerdings sollte z.B. bei Abschluss einschlägiger deutlich riskanter Geschäfte daran gedacht werden, die Ertragserwartungen und -prognosen sorgfältig zu dokumentieren. Steuerschädlich wäre es in jedem Falle, wenn derartige Geschäfte erst zu einem Zeitpunkt durch eine GmbH (von ihrem Gesellschafter) übernommen werden würden, in dem sich eine dauerhafte Verlustsituation bereits abzeichnet.

d) Verdoppelung des Gehalts eines Gesellschafter-Geschäftsführers innerhalb weniger Monate

Mit seinem Urteil vom 6.4.2005 (Aktenzeichen I R 27/04, GmbHR 2005, 1143) hat der Bundesfinanzhof sich mit der Frage der **Unüblichkeit von Gehaltserhöhungen** befasst. Im Urteilssachverhalt war das Monatsgehalt des alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführers bereits wenige Monate nach Abschluss des Anstellungsvertrags mehr als verdoppelt worden, wobei die **Gesamthöhe** auch nach der Erhöhung noch als **angemessen** anzusehen war.

Die **Finanzverwaltung** erkannte das Gehalt jedoch nur in der ursprünglich vereinbarten Höhe an und wertete die Erhöhung unter Hinweis auf die fehlende Ernsthaftigkeit der Änderungen der Gehaltsabrede als verdeckte Gewinnausschüttung. Das mit diesem Fall befasste **Finanzgericht Hamburg** (Urteil vom 11.2.2004, Aktenzeichen III 250/03, EFG 2004, 1006) verneinte das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung, da die unerwartet gute Geschäftsentwicklung die Gehaltsanhebung rechtfertige und die Geschäftsführerbezüge insgesamt angemessen seien.

Der **Bundesfinanzhof** hingegen stellte darauf ab, dass diese Gehaltsverdoppelung nicht dem **hypothetischen Verhalten eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters** entspreche. Zu prüfen sei einerseits die Angemessenheit der Gesamtausstattung der Höhe nach (diese war vorliegend nicht zu beanstanden), andererseits sei die Vereinbarung aber auch dem Grunde nach auf ihre **Fremdüblichkeit zu überprüfen**. Fremde Dritte hätten nun aber eine derart unübliche Vereinbarung wie die vorliegende nicht getroffen, daher sei eine verdeckte Gewinnausschüttung zu bejahen.

Hinweis:

Da in der Praxis die Frage der Anerkennung von Gehaltsvereinbarungen zwischen GmbH und Gesellschafter-Geschäftsführer häufig zu Auseinandersetzungen mit der Finanzverwaltung führt - insbesondere über die Angemessenheitsobergrenze für die Gesamtausstattung und die Üblichkeit der Vereinbarungen -, sollte größter Wert auf eine sorgfältige Gestaltung der Vereinbarungen und ihrer tatsächlichen Durchführung gelegt werden.

e) Dienstleistung der GmbH an einen Gesellschafter-Geschäftsführer ohne steuerlich anerkanntes Vertragsverhältnis

Das Erfordernis eines **steuerlich anzuerkennenden Vertragsverhältnisses** hat auch das Finanzgericht München in seinem (noch nicht rechtskräftigen) Urteil vom 27.4.2005 (Aktenzeichen 7 K 130/02, EFG 2005, 1299) hervorgehoben. Im Urteilssachverhalt hatte eine Automobil-GmbH **Reparaturen** an zwei **Pkws ihres Alleingesellschafter-Geschäftsführers** (und zwar zu vergünstigten Preisen) durchgeführt, diesem darüber auch eine Rechnung erteilt, im Rahmen des Zahlungsverzugs den Gesellschafter dann aber nicht gemahnt, sondern die Forderung aus den Reparaturarbeiten in der Schlussbilanz des Jahres als uneinbringlich abgeschrieben.

Finanzverwaltung und Finanzgericht sehen darin **insgesamt eine verdeckte Gewinnausschüttung**, da die GmbH für ihre Leistung kein angemessenes Entgelt erhalten habe; es liege in Höhe des angemessenen Entgelts eine **verhinderte Vermögenmehrung** vor. Grundsätzlich fehle es auch schon an einer **von vornherein klaren und eindeutigen Vereinbarung** über das Entgelt. Zudem seien von der GmbH keine Versuche unternommen worden, die Forderung auch einzuziehen. Damit stelle die bilanzierte Forderung lediglich eine (den Gewinn nicht erhöhende) Einlageforderung dar und die verdeckte Gewinnausschüttung umfasse daher das gesamte für die betreffende Leistung übliche Entgelt.

Hinweis:

Das Urteil verdeutlicht die **hohen steuerlichen Anforderungen**, die an Leistungsbeziehungen zwischen einer GmbH und den sie beherrschenden Gesellschafter gestellt werden. Nach bisheriger Rechtsauffassung lag eine verdeckte Gewinnausschüttung bei vergünstigten Leistungen einer GmbH gegenüber ihrem Gesellschafter nur in Höhe der Differenz bis zum "angemessenen" Preis vor. Nach Auffassung des Finanzgerichts München jedoch wäre die gesamte (angemessene) Vergütung als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren, da der Vergütungsanspruch in vollem Umfang als Einlageforderung umqualifiziert wird. **Gemindert werden kann dieses Risiko** durch die beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer nur, indem sie von vornherein konkrete und eindeutige Vereinbarungen treffen, diese sorgfältig dokumentieren und anschließend auch ihrer Leistungspflicht nachkommen (tatsächliche Durchführung der Vereinbarung!).

f) Zuflusszeitpunkt des Geschäftsführerhonorars

Mit Urteil vom 5.10.2005 (Aktenzeichen VIII R 9/03, GmbHR 2005, 176) hat der Bundesfinanzhof zu der Frage des **Zeitpunktes des Zuflusses** des einem

Gesellschafter-Geschäftsführer zugesagten **Geschäftsführerhonorars** Stellung genommen.

Im Entscheidungssachverhalt war ein Gesellschafter-Geschäftsführer zu 51 % an einer GmbH beteiligt. Mit diesem nach Auffassung des Bundesfinanzhofs **beherrschenden Gesellschafter** war vereinbart worden, dass er sein monatliches Honorar der Gesellschaft in Rechnung stellen solle und die GmbH dieses auszahlen werde, sobald sie dazu in der Lage sei; eine Auszahlung fand über mehrere Jahre hinweg nicht statt.

Die **Finanzverwaltung** ordnete die in Rechnung gestellten Honorare den Jahren der Rechnungsstellung zu und behandelte sie als verdeckte Gewinnausschüttungen.

Dieser Wertung folgt der **Bundesfinanzhof**, da die Vergütungen an den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer nicht auf klaren und im Voraus getroffenen Vereinbarungen beruhten. Zudem ist nach Auffassung des Bundesfinanzhofs das Gehalt auch zugeflossen, da der **Zufluss** bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern bereits **im Zeitpunkt der Fälligkeit** anzunehmen und im konkreten Sachverhalt die Fälligkeit des Gehaltsanspruchs **mit Rechnungsstellung** zu bejahen ist.

Hinweis:

Bemerkenswert ist dieses Urteil zunächst, weil der Bundesfinanzhof den mit 51 % am Kapital beteiligten Gesellschafter zweifelsfrei als beherrschend qualifiziert, auch wenn im konkreten Sachverhalt dessen Mitgesellschafter faktisch über überlegene Fachkenntnisse verfügten.

Darüber hinaus zeigt auch dieses Urteil auf, dass bei Festlegung des Geschäftsführergehalts der steuerliche Berater hinzugezogen werden sollte. Auf Honorarbasis tätige Geschäftsführer sollten zudem prüfen, ob schon ihre Rechnungsstellung steuerliche Konsequenzen hat und ggf. sogar zur Gestaltung eingesetzt werden kann.

g) Folgen der verdeckten Gewinnausschüttung bei Minderheitsgesellschaftern
In seinem Urteil vom 22.2.2005 (Aktenzeichen VIII R 24/03, GmbHR 2005, 945) hat der Bundesfinanzhof sich mit den einkommensteuerlichen **Folgen einer verdeckten Gewinnausschüttung auf der Ebene von Minderheitsgesellschaftern** befasst.

Im Urteilsachverhalt hatte der nicht an der GmbH beteiligte Lebenspartner der Hauptgesellschafterin (sein Bruder war mit 30 % Minderheitsgesellschafter) im Rahmen seiner Vertretungsberechtigung **Materialverkäufe zu Lasten der GmbH auf eigene Rechnung** getätigt.

Für die **Ebene der GmbH** ist zwischen den Beteiligten unstrittig, dass insoweit eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt; entsprechend wurde das Ergebnis der GmbH für steuerliche Zwecke erhöht.

Für die **Ebene der Gesellschafter** vertrat die Finanzverwaltung die Auffassung, dass ein an eine dem Gesellschafter nahe stehende Person gewährter Vorteil dem Gesellschafter als Einnahme zuzurechnen ist, unabhängig davon, ob bei ihm tatsächlich ein Zufluss vorliegt.

Dies gilt nach Auffassung des Bundesfinanzhofs allerdings uneingeschränkt nur, wenn andere Ursachen als das Nahestehen des Empfängers zum Gesellschafter für die Zuwendung auszuschließen sind. Im vorliegenden Sachverhalt konnte nun aber nicht festgestellt werden, dass der Minderheitsgesellschafter überhaupt Kenntnis von den Schwarzgeschäften hatte. Daher kam der Bundesfinanzhof zu dem Ergebnis, dass dem **Minderheitsgesellschafter** die verdeckte Gewinnausschüttung nicht zugerechnet werden und damit bei diesem auch **nicht zu Einkünften aus Kapitalvermögen** führen konnte.