

Mandantenrundschriften 02/2003

[1 Steuervergünstigungsabbaugesetz](#)

[2 Umsatzsteuerklauseln in Verträgen bei Änderung des Steuersatzes](#)

[3 Anforderungen an die Begründung eines Wohnsitzes im Inland](#)

[4 Bauabzugsteuer: Neue Verwaltungsanweisung regelt Details](#)

[5 Steuerberatungskosten für die Erstellung der Erbschaftsteuererklärung](#)

[6 Erwerbsnebenkosten bei einer Schenkung](#)

[7 Arbeitszimmer: Abzugsbeschränkung für Archivraum im Keller](#)

[8 Werbungskosten bei Empfängern von Sozialversicherungsrenten](#)

[9 Mini-Jobs und neue Abrechnungsmodalitäten](#)

[10 Ansparschreibungen - Bezeichnung und Wahrscheinlichkeit der Investitionen](#)

[11 Unfallversicherung: Lohnsteuerrechtliche Behandlung der Beiträge und der Versicherungsleistung](#)

[12 Altersvorsorge-Durchführungsverordnung sieht Anzeigepflichten vor](#)

[13 Vorsteuerabzug: Beschreibung der Leistung in Rechnungen](#)

[14 Abgrenzung zwischen Kapital- und Darlehenskonto bei Personengesellschaften](#)

[15 Gebäudeherstellung auf fremdem Grund und Boden](#)

[16 Veräußerung eines Mitunternehmeranteils gegen gewinn- oder umsatzabhängige Bezüge](#)

[17 Werbungskostenabzug bei Studium und Umschulung: Rechtsprechungsänderung](#)

[18 Konsens zur EG-Zinsrichtlinie](#)

[19 Gewerblicher Grundstückshandel](#)

[20 Einkünfteerzielung bei verbilligter Vermietung](#)

[21 Investitionszulage ohne rechtliches oder wirtschaftliches Eigentum](#)

[22 Europarechtswidrigkeit der deutschen Regelung zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung \(§ 8a Körperschaftsteuergesetz\)](#)

[23 Verdeckte Gewinnausschüttung](#)

[24 Grunderwerbsteuer: Übertragung von Anteilen einer grundbesitzenden GmbH](#)

[25 Haftung des GmbH-Gesellschafters](#)

[26 Steuervergünstigungsabbaugesetz: Änderungen durch den Finanzausschuss](#)

1 Steuervergünstigungsabbaugesetz

Das in Einzelheiten stark umstrittene Steuervergünstigungsabbaugesetz, worüber im Rundschreiben zum Jahreswechsel 2002/2003 ausführlich berichtet wurde, hat eine weitere parlamentarische Hürde genommen. Am 21.2.2003 hat der Bundestag in zweiter und dritter Lesung den Gesetzentwurf der Bundesregierung gegen die Stimmen der Opposition beschlossen. Gegenüber dem bisherigen Gesetzentwurf aus dem November 2002 ergaben sich teilweise erhebliche Änderungen, welche im Wesentlichen die folgenden Punkte betreffen:

a) Immobilienbereich

- Einführung einer Abschreibung bei Mietwohngebäuden in Höhe von 3 % in den ersten 33 Jahren und 1 % im letzten Jahr.
- Die geplante Eigenheimzulage-Regelung soll - anders als zunächst geplant - nicht rückwirkend zum 1.1.2003 in Kraft treten, sondern erst mit der Verkündung des Gesetzes. Somit kann zu überlegen sein, ob die evtl. günstigere bisherige Regelung bis dahin noch gesichert werden sollte.

b) Kapitaleinkünfte

- Anhebung der Freigrenze bei der Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte von bislang 512 € auf 1 000 €.
- Änderungen gegenüber den Gesetzentwürfen bei der Besteuerung der von Investmentfonds erzielten Gewinne aus der Veräußerung von Wertpapieren, um Mehrfachbelastungen zu vermeiden.

c) Einkommensteuerrecht für alle Steuerpflichtigen

- Begrenzung des Verlustvortrages auf die Hälfte der Einkünfte (sog. Mindestbesteuerung) erst ab einem Sockelbetrag von 100 000 € (sog. Mittelstandskomponente).

d) Unternehmerischer Bereich

- Beibehaltung des (beschränkten) Betriebsausgabenabzugs von Geschenkaufwendungen unter Absenkung der Freigrenze von derzeit 40 € auf 30 €.
- Beibehaltung der Lifo-Methode bei der Vorratsbewertung für Nichteisenmetalle.
- Begrenzung des Verlustvortrages bei der Gewerbesteuer auf die Hälfte der Einkünfte (sog. Mindestbesteuerung) erst ab einem Sockelbetrag von 100 000 € (sog. Mittelstandskomponente).
- Einführung einer Pflicht der Gemeinden zur Erhebung eines Mindesthebesatzes bei der Gewerbesteuer. Mit dieser Maßnahme sollen so genannte Steueroasen, also Gemeinden, welche gar keine oder nur eine ganz geringe Gewerbesteuer erheben, nicht mehr möglich sein. Die Nichterhebung von Gewerbesteuer führt in Verbindung mit der Steuerermäßigung für gewerbliche Einkünfte bei der Einkommensteuer zu einer nicht gewollten Niedrigbesteuerung.
- Beibehaltung der Möglichkeit eines ermäßigten Umsatzsteuersatzes bei so genannten Kombiartikeln ("Überraschungs-Eier", Zeitschrift mit CD-Zugabe, usw.).
- In-Kraft-Treten der Aufhebung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes für gartenbauliche Erzeugnisse erst zum 1.1.2005.

e) Kapitalgesellschaften und deren Anteilseigner

- Begrenzung des Verlustvortrages bei der Körperschaftsteuer auf die Hälfte der Einkünfte (sog. Mindestbesteuerung) erst ab einem Sockelbetrag von 100 000 € (sog. Mittelstandskomponente).
- Verzicht auf die bisher vorgesehene Neuregelung zur Versagung der Verlustverrechnung beim so genannten Mantelkauf.

- Verzicht auf die zunächst vorgesehene Begrenzung der Verrechnung des Körperschaftsteuerguthabens auf die Hälfte der festgesetzten Körperschaftsteuer, aber stattdessen eine Begrenzung der Auszahlung des Guthabens auf jährlich 1/14 des am 31.12.2002 verbleibenden Körperschaftsteuer-Guthabens. Würde diese Änderung Gesetz - was allerdings abzuwarten bleibt - so ergäben sich neue Anforderungen an die Gewinnausschüttungspolitik, welche bereits in 2003 zu beachten wären.

f) Konzernsteuerrecht, Besteuerung von Unternehmensgruppen

- Beibehaltung der gewerbesteuerlichen Organschaft im Rahmen dieses Gesetzgebungsverfahrens. Über eine gesetzgeberische Maßnahme soll erst im Rahmen einer Gemeindefinanzreform entschieden werden.
- Verzicht auf die Versagung des Verlustübergangs in Umwandlungsfällen.

g) Fazit

Der weitere Fortgang dieses Gesetzes bleibt abzuwarten. Zu rechnen ist mit einer Ablehnung im Bundesrat und der Anrufung des Vermittlungsausschusses, so dass der Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens noch ungewiss ist.

2 Umsatzsteuerklauseln in Verträgen bei Änderung des Steuersatzes

a) Keine Änderung des allgemeinen Umsatzsteuersatzes geplant

Nach ausdrücklichem Bekunden der politischen Parteien ist derzeit keine Anhebung des allgemeinen Umsatzsteuersatzes, welcher momentan bei 16 % liegt, geplant. In kleinerem Umfang sollen im Rahmen des Steuervergünstigungsabbaugesetzes einzelne Leistungen nicht mehr dem begünstigten Steuersatz unterliegen, so dass es insoweit zu einer Steuersatzerhöhung kommen kann.

b) Steuersatz und Rechnungsstellung

Dennoch sollte überlegt werden, ob in Verträgen, und dies gilt insbesondere für Dauerschuldverhältnisse, wie bspw. Mietverträge, Vorsorge getroffen werden soll durch entsprechende **Steuerklauseln**. Denn es ist nicht auszuschließen, dass eine Umsatzsteuersatzerhöhung über den soeben erwähnten Bereich hinaus aus Gründen der Finanznot z.B. im Rahmen eines politischen Kompromisses doch noch vollzogen wird.

Grundsätzlich ist der Steuersatz anzuwenden, der im **Zeitpunkt der Leistungsausführung** gilt. Unmaßgeblich ist dagegen der Umsatzsteuersatz zum Zeitpunkt der Auftragserteilung, der Ausstellung der Rechnung oder der Vereinnahmung des Entgelts. Wann eine Leistung als ausgeführt gilt, hängt von der **Art der Leistung** ab: Eine Lieferung wird im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht an den Erwerber ausgeführt, eine Werklieferung und eine Werkleistung mit Abschluss der Arbeiten und Abnahme durch den Erwerber und Dauerleistungen mit Beendigung des vereinbarten Leistungszeitraums.

c) Vorsorge für das Eintreten von Steuersatzänderungen

Unproblematisch ist eine Steuersatzerhöhung aus Sicht des leistenden Unternehmers immer dann, wenn die Entgeltsvereinbarung "zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer" lautet, da in diesen Fällen der zum Zeitpunkt der Leistungserbringung maßgebliche Satz auf das vereinbarte Nettoentgelt zugeschlagen werden darf. Existiert dagegen keine entsprechende Vereinbarung, so gilt ein vereinbarter Preis zivilrechtlich grundsätzlich als Bruttopreis, also einschließlich der gesetzlichen Umsatzsteuer. In diesen Fällen kann zu überlegen sein, ob im Rahmen einer vertraglichen Vereinbarung eine Preisanpassung für den Fall einer Steuersatzänderung vorbehalten werden soll. Andererseits existieren für bestimmte Unternehmensbereiche gesetzlich vorgeschriebene Entgelte, die als Nettoentgelt i.S.d. Umsatzsteuergesetzes zu verstehen sind. Dies kann z.B. Leistungen von Architekten, Ingenieuren, Rechtsanwälten und Steuerberatern betreffen.

3 Anforderungen an die Begründung eines Wohnsitzes im Inland

Die Frage, ob ein Wohnsitz im steuerlichen Sinne im Inland besteht, ist - nicht nur bei bekannten Persönlichkeiten des Sports - von größter Bedeutung. So knüpft die **unbeschränkte Einkommensteuerpflicht** u.a. an das **Vorhandensein eines Wohnsitzes** im Inland an. Aber auch die Aufgabe eines inländischen Wohnsitzes kann zu großen Steuerbelastungen führen. Deshalb gilt es in diesen Fällen größte Vorsicht an den Tag zu legen.

Aktuell hat die Rechtsprechung zu dieser Problematik Stellung bezogen. Anzuführen sind die Urteile des Bundesfinanzhofes vom 19.3.2002 (Aktenzeichen I R 15/01) und des Finanzgerichts Köln vom 27.6.2002 (Aktenzeichen 10 K 6348/97), wobei Letzteres allerdings noch nicht rechtskräftig ist. In beiden Urteilen wird deutlich, dass vergleichsweise geringe Anforderungen an das Vorliegen einer Wohnung gestellt werden. Der Bundesfinanzhof betont, dass eine im Inland belegene vollständig **eingerrichtete Wohnung** einen inländischen **Wohnsitz begründet**, wenn sie dem Steuerpflichtigen zur jederzeitigen Nutzung zur Verfügung steht und regelmäßig genutzt wird. Nicht maßgeblich ist dabei der tatsächliche Umfang der Nutzung. Insbesondere braucht dort auch nicht der Mittelpunkt der Lebensinteressen zu sein. Somit kann ein Steuerpflichtiger mehrere Wohnsitze im steuerlichen Sinne - ggf. in unterschiedlichen Staaten - unterhalten. Ebenfalls ist nicht erforderlich, dass der Steuerpflichtige rechtlicher Eigentümer der Wohnung ist; ausreichend ist bereits, dass der Steuerpflichtige die Wohnung unter Duldung des Eigentümers tatsächlich nutzen kann und über sie verfügt. Insgesamt kann diese Frage nur unter Berücksichtigung aller tatsächlichen Umstände des Einzelfalles beurteilt werden.

Hinweis:

Daraus folgt, dass eine beabsichtigte Wohnsitzaufgabe äußerst konsequent vollzogen werden muss. In einem Fall des Finanzgerichts Münster vom 10.6.2002 (Aktenzeichen 6 K 2529/99) ergab die Durchsuchung der Wohnung eines angeblich nach Mallorca verzogenen Steuerpflichtigen durch die Steuerfahndung nach Auffassung des Gerichts ausreichende Hinweise dafür, dass der Steuerpflichtige weiterhin einen inländischen Wohnsitz unterhielt. Wesentliche Indizien waren in dem Fall bezahlte Hausnebenkosten, Speisereste im Kühlschrank, Wäsche auf der Leine und Tätigkeit einer Putzhilfe.

Das Finanzgericht Köln stellt in dem zitierten nicht rechtskräftigen Urteil klar, dass **melderechtliche Vorschriften** für die Beurteilung des Vorliegens eines steuerlichen Wohnsitzes nicht beachtlich sind. Für die Annahme eines inländischen Wohnsitzes wird keine Mindestaufenthaltsdauer verlangt. Es wird widerlegbar vermutet, dass ein die Inlandswohnung weniger oft aufsuchender Ehepartner die Familienwohnung auch benutzt und daher dort einen Wohnsitz hat. Dies führt vielfach dazu, dass auch für den Ehegatten eine unbeschränkte Steuerpflicht im Inland anzunehmen ist.

4 Bauabzugsteuer: Neue Verwaltungsanweisung regelt Details

Das Bundesfinanzministerium hat neue Verwaltungsanweisungen zum Steuerabzug bei Vergütungen für im Inland erbrachte Bauleistungen veröffentlicht. Das Schreiben vom 27.12.2002 (Aktenzeichen IV A 5 - 2272 -1/02) ersetzt das bisherige vom 1.11.2001 (Aktenzeichen IV A 5 - S 1900 - 292/01) und enthält u.a. Aussagen zu folgenden Punkten:

- **Begriff der Bauleistung:** Hier sind weitere Einzelfallabgrenzungen, z.B. für die Installation von Lichtwerbeanlagen oder Labordienstleistungen (z.B. für chemische Analyse von Baustoffen) aufgeführt.
- **Umsatzsteuerliche Organschaft:** Der Organträger haftet für die einzubehaltende Bauabzugsteuer. Die Durchführung des Steuerabzugs kann jedoch von der Organgesellschaft im Auftrag des Organträgers vorgenommen werden.
- **Freistellungsbescheinigung:** Bei Unternehmen aus EU-Mitgliedstaaten ist die Bestellung eines inländischen Empfangsbevollmächtigten nicht mehr notwendig.
- **Aufbewahrungsfrist:** Freistellungsbescheinigungen sind vom Leistungsempfänger sechs Jahre aufzubewahren.
- **Haftung:** Der Leistungsempfänger haftet für einen nicht oder zu niedrig abgeführten Abzugsbetrag. Er haftet nicht, wenn ihm im Zeitpunkt der Gegenleistung eine Freistellungsbescheinigung vorgelegen hat, auf deren Rechtmäßigkeit er vertrauen konnte. Der Leistungsempfänger ist verpflichtet, eine Freistellungsbescheinigung zu überprüfen. Eine Pflicht zur regelmäßigen Prüfung der Freistellungsbescheinigungen besteht nicht.

5 Steuerberatungskosten für die Erstellung der Erbschaftsteuererklärung

Lange Zeit war umstritten, ob im Fall einer Erbschaft die Steuerberatungskosten für die von den Erben in Auftrag gegebene Erstellung der Erbschaftsteuererklärung Nachlassverbindlichkeiten darstellen, die den erbschaftsteuerlichen Wert des Nachlasses mindern. Dies bejaht die Oberfinanzdirektion Koblenz in ihrer Verfügung vom 16.8.2002 (Aktenzeichen S 3810 A St 53 5).

Hinweis:

Die Finanzbehörde weist aber ausdrücklich darauf hin, dass dies nur für die Steuerberatungskosten anlässlich der Erstellung der Erbschaftsteuererklärung gilt. Nicht abzugsfähig sind vom Erben zu tragende Kosten einschließlich der Kosten des Steuerberaters, die in einem sich an die Steuerfestsetzung anschließenden Rechtsbehelfsverfahren oder in einem finanzgerichtlichen Verfahren anfallen. Sie sind - wie auch die festgesetzte Erbschaftsteuer selbst - keine Nachlassverbindlichkeiten, die den Wert des Nachlasses mindern.

6 Erwerbsnebenkosten bei einer Schenkung

Bei Schenkungen können im Zusammenhang mit der Ausführung der Schenkung Kosten anfallen (z.B. Notarkosten bei der Schenkung eines Grundstücks). Während bei Erbschaften die grundsätzliche Abzugsfähigkeit der Kosten, die dem Erben im Zusammenhang mit der Erlangung der Erbschaft entstehen, gesetzlich geregelt ist, fehlt für Schenkungen eine entsprechende gesetzliche Regelung. Zu dieser Problematik äußert sich die Verfügung der Oberfinanzdirektion Koblenz vom 14.8.2002 (Aktenzeichen S 3810 A St 53 5). Danach sind allgemeine Erwerbsnebenkosten im Zusammenhang mit dem Erwerb im Rahmen einer Schenkung, die vom Beschenkten zu tragen sind, als Folgekosten der Schenkung abzugsfähig. Sie mindern den zu versteuernden Wert der Schenkung. Dies gilt auch für die vom Beschenkten zu tragenden Steuerberatungskosten für die Erstellung der Schenkungsteuererklärung. Nicht abzugsfähig sind allerdings vom Beschenkten zu tragende Kosten einschließlich der Kosten eines Steuerberaters, die ein sich an die Steuerfestsetzung anschließendes Rechtsbehelfsverfahren oder das finanzgerichtliche Verfahren betreffen.

7 Arbeitszimmer: Abzugsbeschränkung für Archivraum im Keller

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sind grundsätzlich gesetzlich vom steuermindernden Abzug ausgeschlossen. Beträgt die betriebliche oder berufliche Nutzung des Arbeitszimmers mehr als 50 % der gesamten betrieblichen oder beruflichen Nutzung oder steht für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, können bis zu 1 250 € abgezogen werden. Nur wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bildet, können die Aufwendungen unbegrenzt abgezogen werden.

Der Bundesfinanzhof hat jetzt entschieden, dass auch ein neben dem eigentlichen Arbeitszimmer im Keller eines Einfamilienhauses eingerichteter **Archivraum** zur Unterbringung von Büchern und Akten (ausgelagerter) Bestandteil des Arbeitszimmers sein und der Abzugsbeschränkung unterliegen kann (Urteil vom 19.9.2002, Aktenzeichen VI R 70/01).

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof weist aber darauf hin, dass nicht jeder Raum, der zur Wohnung des Steuerpflichtigen gehört, zwingend als Arbeitszimmer der Abzugsbeschränkung unterliegt. Wegen der andersartigen (nicht büromäßigen) Zwecksetzung seien z.B. Praxisräume, Lagerräume oder Werkstatträume i.d.R. begrifflich keine häuslichen Arbeitszimmer.

8 Werbungskosten bei Empfängern von Sozialversicherungsrenten

Nach Mitteilung der Oberfinanzdirektion Frankfurt (Verfügung vom 18.9.2002, Aktenzeichen S 2212 A - 2 St II 27) sind bei Empfängern von Sozialversicherungsrenten insbesondere folgende Aufwendungen in voller Höhe - also nicht nur in der Höhe des bei den Einnahmen anzusetzenden Ertragsanteils - abzugsfähig:

- **Rechtsberatungs- und Prozesskosten**, die im Zusammenhang mit Ansprüchen aus den gesetzlichen Rentenversicherungen entstehen;
- **Schuldzinsen** für einen Kredit, der zur Nachzahlung freiwilliger Beiträge zur Angestelltenversicherung aufgenommen wurde;

- Gewerkschaftsbeiträge.

9 Mini-Jobs und neue Abrechnungsmodalitäten

Zum 1.4.2003 ist die Neuregelung bei den Mini-Jobs umzusetzen. Das Zweite Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt sieht die entsprechenden Gesetzesänderungen vor. Hierbei treten gravierende Änderungen sowohl im Sozialversicherungs- als auch im Einkommensteuerrecht ein. Die Steueränderungen beziehen sich insbesondere auf die **Abschaffung der Steuerfreiheit** von geringfügig entlohnten Beschäftigungsverhältnissen bei Einführung einer neuen Lohnsteuerpauschalierung für Mini-Jobs sowie die **Einführung einer Steuerermäßigung** bei Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse und für die Inanspruchnahme haushaltsnaher Dienstleistungen.

a) Überblick über die Neuregelung der "Mini-Jobs"

Wichtig ist zunächst: Bei Abrechnungen bis **einschließlich März 2003** gelten die bisherigen Bestimmungen des Einkommensteuer- und des Sozialversicherungsrechts hinsichtlich der Definition von geringfügig entlohnten Beschäftigungsverhältnissen weiter fort.

Hinweis:

Die steuerfreie Abrechnungsmöglichkeit entfällt aber für Lohnzahlungszeiträume ab April 2003. Die Lohnsteuern für geringfügig entlohnte Beschäftigungen im Sinne des Sozialgesetzbuches IV sind ab diesem Zeitpunkt pauschal oder nach den Merkmalen der Lohnsteuerkarte zu erheben. Auf den jüngeren Freistellungsbescheinigungen wird daher klarstellend vermerkt, dass die Freistellungsbescheinigung bis zum 31.3.2003 gilt. Selbst wenn sich ein solcher Vermerk aus der Freistellungsbescheinigung nicht ergibt, darf ab April 2003 nicht mehr steuerfrei abgerechnet werden.

Ab dem **1.4.2003** wird die sozialversicherungsrechtlich relevante Grenze für das Vorliegen einer geringfügig entlohnten Beschäftigung von bislang 325 € **auf 400 € monatlich angehoben**. Die bislang maßgebende Dauer der Arbeitszeit für das Vorliegen einer geringfügig entlohnten Beschäftigung von **weniger als 15 Stunden** wöchentlich entfällt ersatzlos.

Hinweis:

Durch den Wegfall des zeitlichen Beschäftigungskriteriums ist ab dem 1.4.2003 ein Nachweis der tatsächlichen Arbeitszeit des Arbeitnehmers nicht mehr erforderlich. Dies gilt auch im Steuerrecht.

Der **Arbeitgeber** entrichtet für geringfügig entlohnte Beschäftigte Pauschalabgaben in Höhe von grundsätzlich **insgesamt 25 %**. Davon entfallen auf die **Rentenversicherung 12 %-Punkte** (mit einer Aufstockungsoption auf den regulären Rentenversicherungsbeitrag von 19,5 %; Aufstockungsbetrag: $19,5\% - 12\% = 7,5\%$ für Arbeitnehmer, die z.B. zu höheren Rentenansprüchen führt), auf die **Krankenversicherung** grundsätzlich **11 %-Punkte** sowie regelmäßig eine einheitliche **Pauschalsteuer** mit Abgeltungswirkung in Höhe von **2 %-Punkten** einschließlich Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag (im Mandanten-Rundschreiben 1/2003 war noch unzutreffend eine Aufteilung Rentenversicherung 11 % und Krankenversicherung 12 % mitgeteilt worden). Nach Mitteilung des Bundesfinanzministeriums ist der einheitliche Pauschalsteuersatz von 2 % auch anzuwenden, wenn der Arbeitnehmer keiner erhebungsberechtigten Religionsgemeinschaft angehört.

Hinweis:

Die Lohnsteuerpauschalierung kann verhindert werden, wenn die Abrechnung nach den Merkmalen einer vom Arbeitnehmer vorgelegten Lohnsteuerkarte erfolgt. Insoweit verringert sich die Belastung des Arbeitgebers auf 23 % des beitragspflichtigen Arbeitsentgelts. Bei den Lohnsteuerklassen I, II, III und IV würde für das Arbeitsentgelt einer geringfügig entlohnten Beschäftigung (höchstens 400 € im Monat) keine Lohnsteuer anfallen.

Die Pauschalbeiträge und die einheitliche Pauschalsteuer sind an eine **gemeinsame Stelle** abzuführen. Aufgabe dieser Einzugsstelle ist es, die den Sozialversicherungsträgern und der Finanzverwaltung zustehenden Teilbeträge zu verteilen. Für den Beitragseinzug und das Meldeverfahren wird die Bundesknappschaft - Verwaltungsstelle Cottbus - zuständig sein.

Hinweis:

Für die Erhebung der einheitlichen Pauschalsteuer von 2 % ist die Bundesknappschaft/Verwaltungsstelle Cottbus zuständig. Dies gilt nicht für ggf. andere

ansonsten auch bei Mini-Jobs anwendbare Lohnsteuerpauschalierungsbeträge. Die einheitliche Pauschsteuer von 2 % ist zusammen mit den pauschalen Sozialversicherungsbeiträgen in einem Beitragsnachweis anzumelden. In dem Beitragsnachweis sind auch die Steuernummer des Arbeitgebers sowie die Umlagen anzugeben.

b) Haushaltsnahe Beschäftigung

Für ausschließlich in Privathaushalten geringfügig Beschäftigte hat der Arbeitgeber nach § 8a Sozialgesetzbuch IV Pauschalabgaben in Höhe von zukünftig grundsätzlich insgesamt 12 % zu entrichten. Hiervon entfallen jeweils 5 %-Punkte auf die Renten- und Krankenversicherung sowie 2 %-Punkte auf eine einheitliche Pauschsteuer. Auch hier sollen Pauschalbeiträge und Steuer an eine Einzugsstelle abgeführt werden. Bei der Rentenversicherung besteht auch insoweit die Möglichkeit der Aufstockung auf den regulären Rentenversicherungsbeitrag.

Hinweis:

Für die Mini-Jobs in privaten Haushalten bis regelmäßig 400 € Arbeitsentgelt im Monat findet ein vereinfachtes Meldeverfahren mittels vom Arbeitgeber und vom Beschäftigten zu unterschreibenden Haushaltsscheck statt. Der Arbeitgeber erteilt der Einzugsstelle eine Einzugsermächtigung. Auf dem Haushaltsscheck teilt der Arbeitgeber das Arbeitsentgelt mit und ob die Lohnsteuer mit der einheitlichen Pauschsteuer erhoben werden soll. Die Bundesknappschaft berechnet die einheitliche Pauschsteuer und zieht sie zusammen mit den pauschalen Beiträgen zur gesetzlichen Sozialversicherung jeweils zum 15. Juli und zum 15. Januar vom Arbeitgeber ein.

Bei haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnissen ermäßigt sich künftig die tarifliche Einkommensteuer auf Antrag des Arbeitgebers im Jahr um

- 10 % der Aufwendungen für einen geringfügig Beschäftigten im Privathaushalt, höchstens 510 €,
- 12 % der Aufwendungen für andere haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse in Privathaushalten, für die Pflichtbeiträge zur Sozialversicherung entrichtet werden und die keine geringfügige Beschäftigung darstellen, höchstens 2 400 €,

Hinweis:

Für jeden Kalendermonat, in dem die Fördervoraussetzungen nicht vorgelegen haben, ermäßigen sich diese Höchstbeträge um ein Zwölftel.

- 20 % der Aufwendungen eines privaten Haushalts für die Inanspruchnahme von haushaltsnahen Dienstleistungen (z.B. eines selbständig Tätigen oder einer Dienstleistungsagentur, nicht aber von geringfügig Beschäftigten), höchstens 600 €.

Hinweis:

Die Aufwendungen müssen durch Vorlage einer Rechnung **und** die Zahlung auf das Konto des Erbringers der haushaltsnahen Dienstleistung muss durch Beleg des Kreditinstituts nachgewiesen werden.

Diese Steuerermäßigung kann bei Arbeitnehmern bereits im Lohnsteuerermäßigungsverfahren berücksichtigt werden. Hierzu kann ein Freibetrag in Höhe des Vierfachen der höchstens berücksichtigungsfähigen Aufwendungen auf der Lohnsteuerkarte vermerkt werden.

c) Zusammenrechnung mehrerer Beschäftigungen

Aufbauend auf dem geltenden Recht der Sozialversicherung werden **mehrere** geringfügig entlohnte Beschäftigungen sowohl im gewerblichen Bereich als auch im Privathaushalt zusammengerechnet. Dies führt zur Versicherungspflicht in allen Mini-Jobs bei Überschreiten des monatlichen Grenzwertes von 400 €. Bei (zusammengerechneten) Entgelten zwischen 400,01 und 800 € gilt eine Sonderregelung zur Bestimmung der Höhe der **Arbeitnehmerbeiträge** zur Sozialversicherung für diese so genannte **Gleitzone**.

Grundsätzlich werden versicherungspflichtige Hauptbeschäftigungen mit geringfügig entlohnten Beschäftigungen zusammengerechnet. Gegenüber dem bisherigen Recht besteht künftig eine wichtige Ausnahme: **Eine (einzelne) geringfügige Nebenbeschäftigung bis zu 400 € monatlich bleibt zusammenrechnungsfrei**. Diese geringfügig entlohnte Beschäftigung kann damit ab dem 1.4.2003 für den Arbeitnehmer versicherungsfrei neben der bei einem anderen Arbeitgeber erbrachten nicht geringfügigen versicherungspflichtigen Haupttätigkeit ausgeübt werden.

Hinweis:

Wenn der Arbeitnehmer neben einer Hauptbeschäftigung mehrere Nebentätigkeiten ausübt, die zusammen die Geringfügigkeitsgrenze nicht übersteigen, so kann nur für die am längsten ausgeübte Nebentätigkeit der pauschale Beitrag zur Sozialversicherung abgeführt werden. Die anderen Nebentätigkeiten müssen zur Haupttätigkeit addiert werden und fallen unter die üblichen Regelungen der Sozialversicherung. Kurzfristige Beschäftigungen im Sinne des Sozialversicherungsrechts sind nach wie vor nicht mit einer geringfügig entlohnten Beschäftigung oder einer Hauptbeschäftigung zusammenzurechnen.

d) Gleitzone

Es wird eine **Gleitzone** oberhalb von monatlich 400 € bis zur Grenze von 800 € eingeführt. Oberhalb von Arbeitsentgelten von 400 € besteht nach wie vor in allen Zweigen der Sozialversicherung Versicherungspflicht. Hier setzt grundsätzlich der **volle Arbeitgeberanteil** zur Sozialversicherung für das gesamte Arbeitsentgelt ein. Für Arbeitsentgelte zwischen 400,01 und 800 € fällt aber nicht der volle **Arbeitnehmerbeitrag** zur Sozialversicherung an. Vielmehr steigt der vom Arbeitnehmer für das gesamte Arbeitsentgelt zu zahlende Anteil linear bis zum vollen Arbeitgeberanteil an. Das Gleitzoneprivileg gilt jedoch **nicht** für Nebenbeschäftigungen mit einem Arbeitsentgelt zwischen 400,01 und 800 €, die **neben** einer versicherungspflichtigen **Hauptbeschäftigung** ausgeübt werden. Insoweit sind für beide Beschäftigungen "volle" Sozialversicherungsbeiträge zu entrichten.

Hinweis:

Die Regelungen zur Gleitzone gelten nicht für Auszubildende.

Ab einem Arbeitsentgelt von monatlich 400,01 € erfolgt eine **individuelle Besteuerung**.

10 Ansparabschreibungen - Bezeichnung und Wahrscheinlichkeit der Investitionen

Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu den sog. Ansparabschreibungen reißt nicht ab. Zunächst wurde festgestellt, dass die **Investitionsabsicht** für die Bildung dieser steuerfreien Rücklagen dem Finanzamt weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht werden, allerdings ein Finanzierungszusammenhang zwischen Rücklagenbildung und Investition bestehen muss. Dies konnte den Anschein erwecken, dass es kleinen und mittleren Betrieben relativ einfach und problemlos möglich ist, ohne besondere Einschränkungen ihre Steuerlast zu reduzieren.

Dies schränkte der Bundesfinanzhof in zwei neueren Entscheidungen ein (vom 19.9.2002, Aktenzeichen X R 51/00, und 25.9.2002 Aktenzeichen IV B 55/02). Er macht zum einen deutlich, dass jede einzelne Rücklage sich auf eine **bestimmte**, später von der Finanzverwaltung überprüfbare **Investition** beziehen muss. Dazu ist erforderlich, dass jedes einzelne Investitionsgut seiner Funktion nach und mit der voraussichtlichen Höhe seiner Investitionskosten benannt wird. Zwar braucht weiterhin die konkrete Investitionsabsicht nicht dargelegt zu werden, die Bildung einer Rücklage "ins Blaue hinein" ist allerdings nicht möglich. Auch ist es nicht zulässig, eine für eine bestimmte Investition gebildete Rücklage auf die Anschaffung oder Herstellung eines anderen Investitionsguts zu übertragen.

Selbst wenn diese geforderte Konkretisierung der geplanten Investition erfolgt, hat die Finanzverwaltung weiterhin ein Prüfungsrecht, ob es dem Investor **überhaupt möglich** ist, die behauptete Investition später auch tatsächlich zu tätigen. Ist dies nicht der Fall oder unwahrscheinlich, soll es nach einer weiteren Entscheidung des Bundesfinanzhofs nicht möglich sein, ohne Nachweis der konkreten Investitionsabsicht in Form von Bestellung oder Herstellungsbeginn eine steuerfreie Rücklage in der Gewinnermittlung auszuweisen. Die Rücklage kann nach dem Gesetzeswortlaut für "voraussichtliche" Anschaffungs- oder Herstellungskosten gebildet werden. Können die behaupteten Aufwendungen bei Rücklagenbildung voraussichtlich nicht aufgebracht werden, soll es somit an den Grundvoraussetzungen für die Rücklagenbildung fehlen.

Hinweis:

Nachdem es also zunächst so schien, als ob die von § 7g Einkommensteuergesetz zugelassene steuerfreie Rücklagenbildung eine Art "Freibrief" zur Reduzierung der Steuerlast für kleine und mittlere Betriebe ist, hat sich die Rechtsprechung nun doch darauf besonnen, dass es sich bei dieser Vorschrift um einen Bestandteil der steuerlichen Investitionsförderung handelt. Trotz recht geringer Anforderungen an die Investitionsabsicht wird nun in die Überprüfung mit einbezogen, ob und inwieweit die behaupteten Investitionen überhaupt durchgeführt werden können und tatsächlich auch durchgeführt werden.

11 Unfallversicherung: Lohnsteuerrechtliche Behandlung der Beiträge und der Versicherungsleistung

Beitragsleistungen eines Arbeitgebers zu einer von ihm abgeschlossenen **freiwilligen Unfallversicherung** seines Arbeitnehmers stellen keinen steuerbaren Arbeitslohn dar, sofern nach den versicherungsvertraglichen Bestimmungen die Ausübung der Rechte aus dem Versicherungsvertrag gegenüber dem Versicherungsunternehmen ausschließlich dem **Arbeitgeber** zustehen.

Dagegen sind an den **Arbeitnehmer** bei Schadensfällen im privaten Bereich vom Arbeitgeber ausgekehrte Leistungen regelmäßig lohnsteuerpflichtig.

Hinweis:

Steht der Anspruch aus dem Versicherungsvertrag ausschließlich dem Arbeitgeber zu und wickelt das Versicherungsunternehmen die Auszahlung der Versicherungsleistung unmittelbar mit dem Arbeitnehmer ab, so geht die Finanzverwaltung davon aus, dass das Versicherungsunternehmen den Arbeitgeber als Versicherungsnehmer regelmäßig über die Auszahlung unterrichtet. Der Arbeitgeber hat folglich einen Lohnsteuerabzug vorzunehmen. Regelmäßig wird der vom Arbeitgeber geschuldete Barlohn zur Deckung der Lohnsteuer nicht ausreichen. Insoweit hat der Arbeitnehmer den Fehlbetrag dem Arbeitgeber zur Verfügung zu stellen. Dies dürfte in der Praxis kaum praktiziert werden. Daher besteht eine einkommensteuergesetzliche Verpflichtung, nach der der Arbeitgeber dem Finanzamt dies zwingend anzuzeigen hat. Diese Anzeige des Arbeitgebers ersetzt die Erfüllung der Einbehaltungspflicht. Sofern eine solche Anzeige unterbleibt, haftet der Arbeitgeber für die nicht ordnungsgemäß einbehaltene Lohnsteuer.

12 Altersvorsorge-Durchführungsverordnung sieht Anzeigepflichten vor

Mit der Verordnung zur Durchführung der steuerlichen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes zur Altersversorgung (Altersvorsorge-Durchführungsverordnung) vom 17.12.2002 werden auch für den Arbeitgeber wichtige Einzelfragen behandelt. Danach hat der Arbeitgeber der Versorgungseinrichtung, die die betriebliche Altersversorgung durchführt, spätestens zwei Monate nach Ende des Kalenderjahres oder nach der Beendigung des Dienstverhältnisses im Laufe des Kalenderjahres jeweils **gesondert je Arbeitnehmer** für jedes Kalenderjahr mitzuteilen:

- steuerfrei belassene Beiträge (z.B. Beiträge des Arbeitgebers für Pensionsfonds oder Pensionskassen),
- pauschal besteuerte Beiträge (Direktversicherung),
- individuell versteuerte Altersversorgungsbeiträge.

Beispiel:

Der Arbeitgeber zahlt im Jahr 2003 je Arbeitnehmer 750 € steuer- und sozialversicherungsfrei in einen Pensionsfonds ein. Der Arbeitgeber hat dem Pensionsfonds am Ende jeden Kalenderjahres den steuerfreien Betrag gesondert je Arbeitnehmer mitzuteilen.

Eine Mitteilung **kann** u.a. **unterbleiben**, wenn die für den einzelnen Mitarbeiter im Kalenderjahr geleisteten Beiträge

- insgesamt pauschal besteuert wurden oder
- für teils individuell und teils pauschal oder insgesamt individuell besteuerte Beiträge keine Förderung über Zulagen und ggf. zusätzlichen Sonderausgabenabzug möglich ist oder der Arbeitnehmer erklärt hat, dass er für individuell besteuerte Beiträge insgesamt keine Förderung in Anspruch nehmen will.

13 Vorsteuerabzug: Beschreibung der Leistung in Rechnungen

Wenn in einer Rechnung die erbrachte Leistung nicht oder unrichtig oder ungenau beschrieben wird, ist beim Rechnungsempfänger der Vorsteuerabzug gefährdet. Beim leistenden Unternehmer kann es dazu kommen, dass die Umsatzsteuer ein weiteres Mal geschuldet wird. Der Bundesfinanzhof hatte in dem Beschluss vom 14.10.2002 (Aktenzeichen V B 9/02) einen solchen Fall zu entscheiden.

In dem Fall wurden an ein Unternehmen **Baumaterialien geliefert**. Abgerechnet wurde jedoch die Erbringung von **Bauleistungen**. Der Bundesfinanzhof lehnte den Vorsteuerabzug aus der Rechnung ab, weil die Rechnung keine ausreichenden Angaben tatsächlicher Art enthielt, welche die Identifizierung der abgerechneten Leistung ermöglicht.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof wies darauf hin, dass die notwendige Eindeutigkeit auch erreicht werden kann, indem in der Rechnung auf andere Geschäftsunterlagen (z.B. Lieferscheine) verwiesen wird. Jedoch müssen grundsätzlich die in der Rechnung in Bezug genommenen Unterlagen eindeutig bezeichnet werden.

14 Abgrenzung zwischen Kapital- und Darlehenskonto bei Personengesellschaften

Bei Personengesellschaften werden für die Gesellschafter üblicherweise verschiedene Konten geführt, auf denen die geleistete Einlage, Entnahmen, Gewinnanteile usw. gebucht werden. Die Abgrenzung dieser Konten hat steuerlich erhebliche Bedeutung. Dies gilt bspw. hinsichtlich der Höhe der von einem beschränkt haftenden Gesellschafter (Kommanditisten) mit anderen Einkünften verrechenbaren Verluste oder in Fällen der Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Gesellschafter und Gesellschaft unter Vermeidung der Aufdeckung und Versteuerung stiller Reserven. In diesen Fällen muss eindeutig geklärt sein, ob die vorgenommene Buchung auf einem Eigenkapital- oder einem Darlehenskonto des Gesellschafters erfolgte. Mit dieser Problematik hat sich der Bundesfinanzhof in seinem Urteil vom 5.6.2002 (Aktenzeichen I R 81/00) beschäftigt. Dabei ging es um eine Grundstücksübertragung durch einen Gesellschafter auf die Gesellschaft unter Gutschrift des Gegenwerts auf einem Kapitalkonto. Fraglich war, ob es sich dabei um eine Einlage oder eine entgeltliche Veräußerung handelte.

Hinweis:

Hieraus kann für die Praxis der Schluss gezogen werden, dass der Ausgestaltung der Gesellschafterkonten im Gesellschaftsvertrag einer Personengesellschaft besondere Sorgfalt beigemessen werden muss. Unter Anwendung der von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze sollte eine klare Trennung zwischen Kapital- bzw. Einlagen- und Fremdkapitalkonten erfolgen. Diese Trennung muss bei der laufenden Buchhaltung exakt eingehalten werden. Soweit der Gesellschaft Gewinne zur Kapitalstärkung belassen werden sollen, ist vielfach die Bildung einer gesamthänderisch gebundenen Rücklage sinnvoll. Im Einzelfall sollte überlegt werden, ob eine Beratung unter Einbezug der gesellschaftsrechtlichen und der steuerlichen Aspekte in Anspruch genommen werden sollte.

15 Gebäudeherstellung auf fremdem Grund und Boden

Eine Kommanditgesellschaft betrieb ihr Unternehmen auf einem Grundstück, das die Kommanditistin und ihr Ehemann - Letzterer war nicht Gesellschafter der Kommanditgesellschaft - je zur Hälfte erworben hatten. Die Kommanditistin bebaute vor Jahren das Grundstück mit einem Gebäude. Genutzt wurde das Gebäude von der Kommanditgesellschaft. Die Herstellungskosten des Gebäudes hatte ausschließlich die Kommanditistin getragen. Dabei war der Kommanditistin von ihrem Ehemann sowohl die Nutzung seines Grundstücksteils als auch die Errichtung des Gebäudes auch auf seinem Grundstücksteil gestattet worden. In ihrer Sonderbilanz hatte die Kommanditistin ihren hälftigen Grundstücksteil und auch ihren hälftigen Gebäudeteil erfasst. Strittig war, ob die Kommanditistin nach entgeltlicher Übertragung der Grundstückshälfte des Ehemannes auch den hälftigen Gebäudeteil ihres Ehemannes in ihrer Bilanz erfassen durfte und wie das Entgelt aufzuteilen war.

Hinweis:

Das Finanzamt wollte dagegen einen Veräußerungsgewinn hinsichtlich eines Verzichts auf den Ausgleichsanspruch konstruieren, was der Bundesfinanzhof nicht zuließ, da das Gebäude der Kommanditistin bereits (wirtschaftlich) gehörte.

Ein Kaufmann hat in seiner Bilanz nicht nur die Vermögensgegenstände zu erfassen, die ihm zivilrechtlich gehören, sondern auch solche, die zivilrechtlich zwar im Eigentum einer anderen Person stehen, die aber seinem **wirtschaftlichen Eigentum** zuzurechnen sind. Wird ein fremdes Grundstück bebaut, wird grundsätzlich nicht der Bauherr Eigentümer des Gebäudes, sondern der Grundstückseigentümer. Der Bauherr ist aber als wirtschaftlicher Eigentümer des Gebäudes anzusehen, wenn er das fremde Grundstück

im Einverständnis mit dem Grundstückseigentümer auf eigene Rechnung und Gefahr bebaut und ihm bei Beendigung des Nutzungsverhältnisses an dem fremden Grundstück ein **Anspruch auf Entschädigung** in Höhe des Wertes zusteht, den das Gebäude bei Beendigung des Nutzungsverhältnisses hat. Einer ausdrücklichen Vereinbarung über die Verpflichtung zum Wertersatz im Fall der Nutzungsbeendigung bedarf es allerdings nicht, weil sich ein solcher Anspruch unmittelbar aus dem Bürgerlichen Gesetzbuch (§§ 951, 812) ergibt. Hier ist geregelt, dass im Fall der Bebauung eines fremden Grundstücks mit einem Gebäude dem Bauherrn gegenüber dem Grundstückseigentümer für seinen Eigentumsverlust ein entsprechender **Wertersatzanspruch** zusteht. Die aufgezeigten Grundsätze waren nach Auffassung des Bundesfinanzhofs auf die vorliegende Fallgestaltung entsprechend anzuwenden. Folglich war die Kommanditistin, die auf ihrem Grundstück, das auch im hälftigen Miteigentum ihres Ehemannes stand, auf eigene Rechnung und Gefahr für ihre betrieblichen Zwecke ein Gebäude errichtet hatte, als wirtschaftliche Eigentümerin der im zivilrechtlichen Eigentum des Ehemannes stehenden Gebäudehälfte anzusehen, da ihr bei Beendigung der Nutzung kraft Gesetzes ein Anspruch auf Entschädigung zustand. Demnach war von Anfang an auch der hälftige Gebäudeteil ihres Ehemannes als wirtschaftliches Eigentum in ihrer Bilanz zu erfassen. Das Übertragungsentgelt bezog sich nur auf die Grundstückshälfte (Urteil des Bundesfinanzhofs vom 14.5.2002, Aktenzeichen VIII R 30/98).

Hinweis:

Das wirtschaftliche Eigentum an dem Gebäude ist dem Bauherrn dann nicht zuzurechnen, wenn der Ausgleichsanspruch ausgeschlossen wird.

16 Veräußerung eines Mitunternehmeranteils gegen gewinn- oder umsatzabhängige Bezüge

Werden Mitunternehmeranteile veräußert, so kann der Veräußerungspreis in unterschiedlicher Weise vereinbart werden. Neben einem festen Kaufpreis sind insbesondere Rentenvereinbarungen üblich. Erfolgt eine Veräußerung gegen wiederkehrende Bezüge, so hat der Veräußerer ein **Wahlrecht**, ob er den Veräußerungsgewinn unter Ansatz des Barwertes der wiederkehrenden Bezüge sofort begünstigt versteuert oder ob die Bezüge erst bei Zufluss - dann allerdings nicht begünstigt - besteuert werden. Jede dieser Lösungen kann im Einzelfall Vorteile bringen, so dass aus steuerlicher Sicht eine Vergleichsrechnung angestellt werden muss, um die steueroptimale Variante zu ermitteln.

Der Bundesfinanzhof hatte nun in seinem Urteil vom 14.5.2002 (Aktenzeichen VIII R 8/01) zu beurteilen, ob dieses Wahlrecht auch dann besteht, wenn die zukünftigen Zahlungen von der Geschäftsentwicklung der Gesellschaft abhängen, d.h. an den Gewinn der Gesellschaft gekoppelt sind unter gleichzeitiger Vereinbarung eines Mindestrentenbetrages. Der Bundesfinanzhof hat die begünstigte Sofortbesteuerung nur für den Barwert der ausschließlich an die Lebensdauer des Berechtigten gebundenen Mindestrente zugelassen, für den darüber hinausgehenden variablen gewinnabhängigen Kaufpreisbestandteil dagegen nachträgliche Betriebseinnahmen im jeweiligen Zuflussjahr angenommen.

Hinweis:

Dieses Urteil zeigt, welcher Gestaltungsspielraum besteht, um nicht nur den verschiedenen wirtschaftlichen Interessen gerecht zu werden, sondern auch eine steueroptimale Lösung zu erlangen. So können durch individuelle Gestaltungen Freibeträge und der begünstigte Steuersatz bzw. Progressionsvorteile bei der Einkommensteuer genutzt werden.

17 Werbungskostenabzug bei Studium und Umschulung: Rechtsprechungsänderung

Nach bisheriger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs wurden Aufwendungen für ein **Erststudium** regelmäßig der allgemeinen Lebensführung zugeordnet. Die Aufwendungen konnten damit als Ausbildungskosten nur beschränkt im Rahmen der Sonderausgaben geltend gemacht werden. Nunmehr erkennt er Ausgaben für ein **berufsbegleitendes** erstmaliges Hochschulstudium als **Werbungskosten** an, wenn eine **berufliche Veranlassung** gegeben ist (Urteil vom 17.12.2002, Aktenzeichen VI R 137/01). In der Entscheidung hat der Bundesfinanzhof bei einer ausgebildeten Rechtsanwalts- und Notargehilfin das berufsbegleitend zur Erhaltung der Tätigkeit als Personalreferentin bei

einer Bank absolvierte Studium zur Diplom-Betriebswirtin (FH) als beruflich veranlasste Fortbildung anerkannt.

Ebenso zum Abzug als (vorweggenommene) Werbungskosten zugelassen hat der Bundesfinanzhof in einer anderen Entscheidung die **Umschulungsaufwendungen** zur Erlernung einer völlig anderen Berufsart (Urteil vom 4.12.2002, Aktenzeichen VI R 120/01). Im Streitfall hatte eine früher als Industriekauffrau tätige kaufmännische Angestellte eine Fahrlehrerausbildung absolviert.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof trägt endlich der Tatsache Rechnung, dass die Arbeitsmarktsituation heutzutage immer häufiger ein Umlernen und eine Qualifizierung für völlig andere Tätigkeiten erfordert. Zu diesem Themenkomplex sind weitere Entscheidungen des Bundesfinanzhofs zu erwarten. Es ist eine zunehmende Tendenz zur Anerkennung von unbeschränkt abzugsfähigen Fortbildungsaufwendungen zu erkennen. In ähnlichen Fällen wird zu prüfen sein, ob ein Abzug von entsprechenden Aufwendungen noch möglich ist.

18 Konsens zur EG-Zinsrichtlinie

Der Rat der Wirtschafts- und Finanzminister (ECOFIN) hat sich am 21.1.2003 auf die wesentlichen Eckpunkte eines Abkommens mit der Schweiz, Liechtenstein, Monaco, San Marino und Andorra geeinigt. Sollten die entsprechenden Verträge mit den genannten Staaten zu Stande kommen, steht einer Verabschiedung der EG-Zinsrichtlinie nichts mehr im Wege. Da mit einer Einigung auf dieser Ebene zu rechnen ist, wird die Zinsrichtlinie voraussichtlich am 21.3.2003 beschlossen und kann dann am **1.1.2004** in Kraft treten und in nationales Recht umgesetzt werden.

a) Ziele der Zinsrichtlinie

Hintergrund der Zinsrichtlinie ist die **Unterschiedlichkeit** in der steuerlichen Erfassung von Kapitaleinkünften und bestimmten Veräußerungsgewinnen innerhalb der EU, aber auch darüber hinaus mit Blick auf wichtige weitere **Drittstaaten**, die klassische Anlageländer sind (insbesondere USA und Schweiz). Neben den genannten spielen im gegebenen Zusammenhang aber auch solche Territorien eine Rolle, die zwar nicht Drittstaaten sind, aber von Mitgliedern der EU gleichwohl abhängen, wie etwa die Kanalinseln, die niederländischen Antillen, die französischen Überseedepartments, Gibraltar etc.

Österreich, Belgien und Luxemburg machten im Rahmen der Verhandlungen zu einer Zinsrichtlinie deutlich, dass sie einer Richtlinie überhaupt nur zustimmen werden, falls es gelingt, adäquate Vereinbarungen mit den zuvor genannten Drittstaaten zu schließen und wenn die Mitgliedstaaten sich bereit erklären, ihre abhängigen Territorien einzubeziehen. In diesem Zusammenhang lag zuletzt alles bei den Verhandlungen mit der **Schweiz**, da diese sich - aus verständlichen Gründen - **weigerte**, ein **Kontrollmitteilungssystem** einzuführen. Sie bot aber an, einen 35%igen Quellensteuerabzug gegenüber Steuerausländern vorzunehmen. Im Dezember des vergangenen Jahres wurden die Verhandlungen zunächst für gescheitert erklärt; nunmehr wurde jedoch am 21.1.2003 der Konsens erzielt, auf das schweizerische Angebot einzugehen.

b) Einzelheiten der Einigung

Die Beschlüsse vom 21.1.2003 beinhalten im Wesentlichen Folgendes:

- Der Schweiz wird vorgeschlagen, zum 1.1.2004 eine Quellensteuer für Steuerausländer von zunächst 15 % einzuführen. Diese Quellensteuer soll am 1.1.2007 auf 20 % und am 1.1.2010 auf 35 % steigen. Von diesen Einnahmen behält die Schweiz $\frac{1}{4}$; $\frac{3}{4}$ werden an den jeweiligen Mitgliedstaat, aus dem der Empfänger der Zinseinkünfte stammt, gezahlt. Gleich lautende Vereinbarungen werden auch mit Liechtenstein, Monaco, San Marino und Andorra geschlossen.
- Österreich, Belgien und Luxemburg erheben mit der gleichen Zeitstafel gleich hohe Quellensteuern. Die übrigen Mitgliedstaaten führen zum 1.1.2004 einen Informationsaustausch im Wege eines Kontrollmitteilungssystems ein.
- Die Mitgliedstaaten verpflichten sich, Maßnahmen der vorgenannten Art auch in den abhängigen Territorien einzuführen (dies muss etwa für die Kanalinseln nicht bedeuten, dass ein Kontrollmitteilungssystem eingeführt wird, vielmehr könnten dort auch lediglich Quellensteuern erhoben werden).
- Österreich, Belgien und Luxemburg verpflichten sich, zu einem Kontrollmitteilungssystem überzugehen, falls die Schweiz, Liechtenstein, San

Marino, Monaco, Andorra und die USA mit der EU ein Abkommen auf Grundlage des soeben fertig gestellten OECD-Musterabkommens über den Auskunftsaustausch auf Ersuchen abschließen. Hierfür ist ein bestimmter Termin nicht vorgesehen, so dass es grundsätzlich möglich ist, dass die drei genannten Mitgliedstaaten zumindest auf längere Dauer das Quellensteuersystem beibehalten werden.

Hinweis:

Im Ergebnis werden sich Anleger und Kreditinstitute darauf einzustellen haben, dass entsprechende Maßnahmen ab dem 1.1.2004 eingeführt werden.

c) Konsequenzen

Dabei ist konkret mit Folgendem zu rechnen:

Von der deutschen Warte aus gesehen, werden bekanntlich im Bereich der Kapitaleinkünfte Quellensteuern erhoben, nämlich im Prinzip solche auf Dividenden und auf Zinsen. Daneben sollen nach dem Steuervergünstigungsabbaugesetz eine Reihe von zusätzlichen Maßnahmen eingeführt werden. So sollen die Banken verpflichtet werden, dem Finanzamt Kontrollmitteilungen über im Inland erzielte Kapitalerträge zuzuleiten; der Anleger selbst soll Ertragnisbescheinigungen erhalten, um diese seinen Steuererklärungen beifügen zu können. Ebenso sollen Kontrollmitteilungen und Ertragnisbescheinigungen über Veräußerungsgewinne erstellt werden. Neben diese Maßnahmen träten dann die zuvor beschriebenen auf Grundlage der Zinsrichtlinie.

Die vorgeschlagene Richtlinie soll einen breiten Anwendungsbereich haben und Zinsen für Forderungen aller Art erfassen, einschließlich Bareinlagen, Firmen- und Staatsanleihen sowie ähnliche umlauffähige Schuldverschreibungen. Erfasst werden auch aufgelaufene und kapitalisierte Zinsen, wie z.B. solche aus Zerobonds und auch Stückzinsen. Erfasst werden außerdem Zinserträge, die aus Anlagen über Investmentfonds stammen.

Hinweis:

Zu beachten ist, dass der Zinsbegriff nach der Richtlinie mit dem innerstaatlichen nach dem Einkommensteuergesetz nicht zwangsläufig identisch ist. So wird es Anlageformen geben, die zwar nach innerstaatlichem Recht - würden sie in Deutschland auch getätigt - den nationalen Erfassungsmaßnahmen unterliegen, nicht jedoch, wenn sie auf Grundlage der Zinsrichtlinie im Ausland getätigt werden. Auch sind die Bemessungsgrundlagen nicht zwangsläufig identisch. Im Einzelnen existiert hier doch ein erheblicher Unsicherheitsfaktor, da es die Mitgliedstaaten nicht geschafft haben - und auch nicht wollten - den materiellen Zinsbegriff zu harmonisieren. Vielmehr enthält die Richtlinie insoweit nur bestimmte Ansätze. Dividendenerträge fallen nicht unter die Zinsrichtlinie.

d) Fazit

Als Fazit dürfte festzuhalten sein, dass vom Standpunkt der notwendigen Schaffung des europäischen Binnenmarktes aus betrachtet ein großer Schritt getan worden ist, auch um Wettbewerbsverzerrungen zwischen den einzelnen Mitgliedstaaten und insbesondere Drittstaaten und assoziierten Territorien zu beseitigen. Solche Wettbewerbsverzerrungen können nicht im Sinne der volkswirtschaftlichen Vernunft sein. Andererseits ist trotz der redlichen Bemühungen der Europäischen Kommission keine wirkliche Harmonisierung gelungen, denn wie aufgezeigt, werden in den einzelnen Mitgliedsstaaten - wie insbesondere auch in Deutschland - eine Vielzahl von unterschiedlichen mit Lücken behafteter Erfassungssysteme in Zukunft nebeneinander existieren. Dies gilt für Deutschland namentlich dann, wenn die Bundesregierung ihre - grundsätzlich begrüßenswerte - Absicht wahr machen sollte, eine Abgeltungssteuer einzuführen.

Harmonisierung in Europa ist aber stets die Kunst des Machbaren und des politisch noch eben Durchsetzbaren. Für die Zukunft bleibt die Möglichkeit, was die Richtlinie auch ausdrücklich vorsieht, dass der Harmonisierungsprozess - einmal angestoßen - fortgesetzt wird, um in der Zukunft zu Regelungen zu kommen, die für den Anleger eine verbesserte Transparenz aufweisen.

19 Gewerblicher Grundstückshandel

Ein "Dauerbrenner" in der steuerrechtlichen Praxis ist der so genannte gewerbliche Grundstückshandel. Grundsätzlich ist ein Gewinn aus der Veräußerung einer im Privatvermögen befindlichen Immobilie bislang nicht steuerpflichtig, soweit er nicht innerhalb der zehnjährigen Spekulationsfrist anfällt (Änderungen durch das geplante Steuervergünstigungsabbaugesetz bleiben abzuwarten). Werden jedoch in einem engen zeitlichen Zusammenhang mehr als drei Objekte verkauft, kann nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs eine gewerbliche Tätigkeit vorliegen und der Gewinn ist sowohl

einkommen- wie auch gewerbsteuerpflichtig. Zahl der Objekte und zeitlicher Abstand haben allerdings nur indizielle Bedeutung, so dass es auf diese Merkmale nicht ankommt, wenn bereits aus besonderen Umständen von einer von Anfang an bestehenden Veräußerungsabsicht auszugehen ist. Nach den jüngsten Urteilen des Bundesfinanzhofes vom 18.9.2002 (Aktenzeichen X R 183/96, X R 5/00 und X R 28/00) können zu diesem Thema die folgenden Grundsätze festgehalten werden:

a) Grundsätze

Die Rechtsprechung geht i.d.R. davon aus, dass eine gewerbliche Betätigung vorliegt, wenn **mehr als drei Objekte** verkauft werden und sowohl **zwischen Erwerb (bzw. Errichtung) und Veräußerung** als auch **zwischen den einzelnen Veräußerungen** ein enger zeitlicher Zusammenhang von i.d.R. nicht mehr als **fünf Jahren** besteht. Unter Einbeziehung der Anschaffung (bzw. Errichtung) eines Einzelobjekts kann sich so ein Betrachtungszeitraum von **zehn Jahren** ergeben.

Unter **Objekten** sind jegliche Arten von Immobilien zu verstehen, das heißt Eigentumswohnungen, Ein- und Zweifamilienhäuser, ganze Mietshäuser wie auch gewerbliche Objekte. Eine Grenze wird dort überschritten sein, wo die Verwaltung des Objektes einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert, zum Beispiel bei einem größeren Einkaufszentrum, bei dem auch Zusatzleistungen angeboten werden. In solchen Fällen kann u.U. auch eine Gewerblichkeit anzunehmen sein, obwohl noch keine drei Objekte veräußert wurden. Die Aufteilung eines Mehrfamilienhauses in Wohneigentum ist für sich noch kein Indiz für eine gewerbliche Betätigung.

Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofes vom 18.9.2002 (Aktenzeichen X R 183/96) zählen jedoch **Garagen**, die Zubehör zu einem Haus oder einer Eigentumswohnung sind, nicht als ein Objekt, auch wenn sie an andere Erwerber als die Käufer des Hauptobjekts veräußert werden.

Der genannte Fünf-Jahres-Zeitraum ist keine starre Grenze. Insbesondere dann, wenn kurz nach Ablauf von fünf Jahren weitere Objektveräußerungen stattfinden, kann ein gewerblicher Grundstückshandel noch gegeben sein.

Beispiel:

Werden das erste von vier im Jahr 1997 erworbenen Objekten in 2002 verkauft und davon drei weitere Objekte in 2004, 2005 und 2006 veräußert, ist (abgesehen von den Spekulationsfristen) i.d.R. von einem gewerblichen Grundstückshandel auszugehen.

Die vorgenannten Grundsätze gelten grundsätzlich unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige Privatmann oder ein dem Immobilienbereich nahestehender Berufstätiger ist. Auch ein gewerblicher Grundstückshändler kann einen Privatbereich haben.

b) Grundstückshandel trotz Unterschreitens der Drei-Objekt-Grenze

Allerdings sind Fallgestaltungen denkbar, wo trotz **Unterschreitens der Drei-Objekt-Grenze** ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt. In der Rechtsprechung sind folgende Fälle entschieden worden, in denen gewichtige Umstände auf eine gewerbliche Tätigkeit schließen lassen:

- Verkauf eines Objektes vor seiner Bebauung;
- Errichtung eines Objektes von vornherein auf Rechnung oder nach Wünschen des Erwerbers;
- Erbringung erheblicher Leistungen durch ein dem Steuerpflichtigen gehörendes Bauunternehmen;
- nur kurzfristige Finanzierung des Bauvorhabens;
- Beauftragung einer Maklerfirma mit dem Verkauf bereits während der Bauzeit;
- Abschluss eines Vorvertrages vor Fertigstellung mit einem künftigen Erwerber;
- unmittelbare Bebauung nach Ankauf und sodann Weiterveräußerung;
- Übernahme von Gewährleistungspflichten über den bei Privatverkäufen üblichen Bereich hinaus.

Diese Aspekte sind als Beweisanzeichen für eine von Anfang an bestehende wenigstens bedingte Veräußerungsabsicht anzusehen.

c) Kein Grundstückshandel trotz Überschreitens der Drei-Objekt-Grenze

Allerdings sind in der Rechtsprechung auch Fälle entschieden worden, wo ein gewerblicher Grundstückshandel nicht angenommen wurde, obwohl die Drei-Objekt-Grenze überschritten war. Allein der Verkauf eines Objektes in einer wirtschaftlichen Zwangslage, wegen dringenden Liquiditätsbedarfs oder Ähnlichem reicht hierfür allerdings nicht aus, denn die konkreten Anlässe und Beweggründe für den Verkauf sind grundsätzlich unbeachtlich. Hat beispielsweise der Steuerpflichtige das Objekt langfristig, das heißt über fünf Jahre, vermietet, spricht dies gegen eine bereits zum Zeitpunkt des Erwerbs vorliegende Weiterveräußerungsabsicht (kein Zählobjekt).

Ferner ist zu beachten, dass selbstgenutzte Wohnungen oder Häuser notwendiges Privatvermögen darstellen. Daher ist i.d.R. der Verkauf von auch kürzer als fünf Jahre **eigegenutzten** Wohnobjekten dann **nicht in einen gewerblichen Grundstückshandel einzubeziehen**, wenn der Verkauf durch beruflich bedingte örtliche Veränderungen, den Umzug in eine näher am Arbeitsplatz gelegene Wohnung, größeren Platzbedarf durch Familienzuwachs, Trennung der Eheleute oder eine nicht vorhergesehene finanzielle Notlage begründet ist. In der Regel geht es in diesen Fällen nur darum, ob das veräußerte - vorher eigegenutzte - Objekt ein "Zählobjekt" im Sinne der Drei-Objekt-Grenze ist. Werden vier **nicht selbstgenutzte** Objekte innerhalb eines Fünf-Jahres-Zeitraums veräußert, liegt i.d.R. auch dann ein gewerblicher Grundstückshandel vor, wenn sie in einer finanziellen oder familiären Zwangslage veräußert wurden.

Hinweis:

Angesichts der Vielzahl von Urteilen und Fallgestaltungen sollte vor Veräußerung oder Verschenkung von nicht selbstgenutzten Immobilien unbedingt steuerlicher Rat eingeholt werden.

20 Einkünfteerzielung bei verbilligter Vermietung

Grundvoraussetzung für die Erzielung von Einkünften bzw. die Geltendmachung von Werbungskostenüberschüssen insbesondere bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist nach gefestigter Finanzrechtsprechung, dass der Steuerpflichtige die Absicht hat, auf Dauer steuerpflichtige (positive) Überschüsse mit seiner Immobilie zu erwirtschaften. Grundsätzlich kann nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes zwar davon ausgegangen werden, dass eine derartige Überschusserzielungsabsicht bei Fremdvermietung besteht. Diese Vermutung kann jedoch durch besondere Umstände erschüttert werden, wie zum Beispiel bei **befristeten** Mietverträgen oder bei zeitweise selbstgenutzten Ferienwohnungen.

Durch Urteil vom 5.11.2002 (Aktenzeichen IX R 48/01) hat der Bundesfinanzhof nunmehr entschieden, dass bei einer verbilligten Vermietung dann die Einkünfteerzielungsabsicht durch den Steuerpflichtigen durch eine **Überschuss-Prognose** nachzuweisen ist, wenn der vereinbarte Mietzins weniger als 75 % der ortsüblichen Marktmiete beträgt. Solange also die Miete mindestens 75 % der Marktmiete beträgt, braucht eine Prognose nicht erstellt zu werden, da von der Überschusserzielungsabsicht ausgegangen werden kann. Insoweit können auch die Werbungskosten in **voller Höhe** geltend gemacht werden.

Führt diese Prognose, die in Anlehnung an das Urteil des Bundesfinanzhofes zu Ferienhäusern wohl ca. 30 Jahre umfassen sollte, **nicht zu einem Einnahmenüberschuss**, so ist die Vermietungstätigkeit in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil **aufzuteilen**. Nur die auf den entgeltlichen Teil entfallenden Werbungskosten sind dann abziehbar.

Wenn die Miete weniger als 50 % der ortsüblichen Marktmiete beträgt, ist die Vermietungstätigkeit nach einer Spezialregelung im Einkommensteuergesetz bei Vermietung von Wohnungen zu Wohnzwecken ohnehin in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen.

Es ist im Rahmen des Steuervergünstigungsabbaugesetzes geplant, diese 50 %-Grenze auf 75 % anzuheben. Dann wird - unabhängig von dem Ergebnis der genannten Überschussprognose - eine Aufteilung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil schon dann erforderlich sein, wenn die vereinbarte Miete nicht mindestens 75 % der Marktmiete erreicht.

Hinweis:

Aus Vorsichtsgründen sollte insbesondere bei Vermietungsverlusten geprüft werden, ob die Miete bei einer verbilligten Vermietung auf erkennbar über 75 % der ortsüblichen Marktmiete angehoben werden soll, um eventuellen Diskussionen in dieser Hinsicht aus

dem Weg zu gehen. Allerdings sind gegebenenfalls hier die mietrechtlichen Beschränkungen zu beachten.

21 Investitionszulage ohne rechtliches oder wirtschaftliches Eigentum

Erhaltungsarbeiten an einem zu Wohnzwecken vermieteten Gebäude in den **neuen Bundesländern** können unter bestimmten Voraussetzungen mit einer Investitionszulage von 15 % oder 22 % gefördert werden. Bislang ging die Finanzverwaltung davon aus, dass für den Anspruch auf Investitionszulage zivilrechtliches oder zumindest wirtschaftliches Eigentum des Investors an dem Gebäude erforderlich ist. Dem hat der Bundesfinanzhof nun widersprochen. Er billigt auch einem **Nießbraucher**, der weder zivilrechtlicher noch wirtschaftlicher Eigentümer des Gebäudes ist, eine Investitionszulage zu, wenn er die Sanierungskosten wirtschaftlich trägt (Urteil vom 5.9.2002, Aktenzeichen III R 37/01).

Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs enthält das Investitionszulagengesetz 1999 Vorschriften zu verschiedenen selbständigen Investitionszulagen, die verfahrensrechtlich voneinander getrennt beantragt, festgesetzt und ausgezahlt werden. Während Investitionen im betrieblichen Bereich und beim selbstgenutzten Wohneigentum nur den zumindest wirtschaftlichen Eigentümer des Investitionsgegenstands betreffen können, setze der Fördertatbestand **"Erhaltungsarbeiten an zu Wohnzwecken vermieteten Gebäuden"** nicht voraus, dass der Investor zivilrechtlich oder zumindest wirtschaftlich Eigentümer des Gebäudes ist. Der Gesetzgeber hat die Eigentümerstellung des Investors nicht für sämtliche Fördertatbestände des Gesetzes einheitlich in hinreichend deutlicher Weise im Gesetz selbst verankert. Dem Fördergedanken und der Zielsetzung des Gesetzes wird nach Auffassung des Gerichts in besonderer Weise Rechnung getragen, wenn ein Eigentümer selbst zur Durchführung der notwendigen Sanierungsmaßnahmen finanziell nicht in der Lage ist und sie an seiner Stelle von einem Nutzungsberechtigten durchgeführt werden. Dem Nutzungsberechtigten ist somit eine Förderung in Gestalt der Investitionszulage zu gewähren, weil er die dem Förderzweck entsprechenden Investitionen aus eigenen Mitteln und auf eigenes Risiko erbracht hat.

Hinweis:

Das Urteil des Bundesfinanzhofs sollte jedoch nicht überbewertet werden. Trotz fehlender Eigentümerstellung billigt der Bundesfinanzhof dem Investor (Wohnungsbau-KG), der kein wirtschaftliches Eigentum besitzt, nur dann eine Investitionszulage zu, wenn er die Aufwendungen für die Investition wirtschaftlich trägt und auf eigenes finanzielles Risiko tätig wird. Bei einem Mieter dürfte dies nicht der Fall sein, weil er über einen Ersatzanspruch gegenüber dem Eigentümer oder durch einen Verzicht des Eigentümers auf Mieterhöhung regelmäßig die Aufwendungen nicht wirtschaftlich trägt. Der Reaktion der Finanzverwaltung auf die Entscheidung des Bundesfinanzhofs wird mit Interesse entgegengesehen.

22 Europarechtswidrigkeit der deutschen Regelung zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung (§ 8a Körperschaftsteuergesetz)

Nach Vorlage durch das Finanzgericht Münster durch Beschluss vom 21.8.2000 (Aktenzeichen 9 K 1193/00, EFG 2000, 1273) hatte der Europäische Gerichtshof über die Frage der Rechtmäßigkeit der deutschen Regelung in § 8a Abs. 1 Nr. 2 Körperschaftsteuergesetz zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung zu entscheiden. Der Europäische Gerichtshof hat durch Beschluss vom 12.12.2002 (Aktenzeichen Rs. C-324/00, GmbHR 2003, 44) die deutsche Regelung als nicht mit dem EG-Vertrag vereinbar erachtet. Im Einzelnen ging es in der Entscheidung um Folgendes:

Die deutsche L-H GmbH war hundertprozentige Tochtergesellschaft der niederländischen L-H BV. Diese wiederum war hundertprozentige Tochtergesellschaft der gleichfalls niederländischen L-T BV. Die niederländische Großmuttergesellschaft L-T BV gewährte ihrer deutschen Enkelgesellschaft ein Darlehen. Die Zinszahlungen überschritten die Grenzwerte des § 8a Abs. 1 Nr. 2 Körperschaftsteuergesetz, so dass das Finanzamt in Höhe der übersteigenden Beträge eine verdeckte Gewinnausschüttung annahm.

Der Europäische Gerichtshof entschied, dass die Regelung in § 8a Abs. 1 Nr. 2 Körperschaftsteuergesetz europarechtswidrig sei. Die Regelung verstoße gegen den Grundsatz der Niederlassungsfreiheit nach Art. 43 EG-Vertrag, da sie Inländer und Ausländer unterschiedlich behandle. Hätte im Streitfall nicht eine ausländische Gesellschaft das Darlehen gewährt, sondern eine inländische, so wären die Zinszahlungen in voller Höhe als Betriebsausgaben abzugsfähig gewesen. Allein der Sitz der

Muttergesellschaft führte also zur Versagung des Betriebsausgabenabzugs und zur verdeckten Gewinnausschüttung. Diese Ungleichbehandlung ist mit Art. 43 EG-Vertrag nicht vereinbar.

Hinweis:

Nach § 8a Körperschaftsteuergesetz sind Zinszahlungen und ähnliche Nutzungsvergütungen, die eine deutsche GmbH an ausländische Anteilseigner zahlt, als verdeckte Gewinnausschüttung zu beurteilen, wenn sie bestimmte Grenzwerte (sog. "safe haven") überschreiten. Die Höhe der Grenzwerte bestimmt sich in erster Linie aus dem Verhältnis zwischen Eigenkapital und Fremdkapital. Die Regelung gilt nicht für inländische Anteilseigner. In dieser unterschiedlichen Behandlung hat der Europäische Gerichtshof den Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit gesehen.

Die Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs betrifft einen Zeitraum, zu dem noch das Anrechnungsverfahren galt. Die Entscheidung ist daher nicht unmittelbar auf die derzeitige Fassung von § 8a Körperschaftsteuergesetz anwendbar. Allerdings unterscheidet auch die derzeitige Fassung von § 8a Körperschaftsteuergesetz danach, ob der Darlehensgeber seinen Sitz im Ausland oder im Inland hat. Damit ist davon auszugehen, dass der deutsche Gesetzgeber auch die derzeitige Regelung derart ändern muss, dass der europarechtswidrige Zustand beseitigt wird.

23 Verdeckte Gewinnausschüttung

a) Umsatzabhängiges Gehalt

In seiner Entscheidung vom 5.6.2002 (Aktenzeichen I R 69/01, DStR 2002, 1856) hat der Bundesfinanzhof zur Frage einer verdeckten Gewinnausschüttung im Fall einer Umsatztantieme Stellung genommen. Hierbei ging es um die Abgrenzung zwischen Umsatztantieme und einer umsatzabhängigen Festvergütung:

Die H-GmbH war auf dem Gebiet der Ultraschalltechnik tätig. Sie hatte mit ihrem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer ein festes Gehalt von jährlich 40 000 DM und eine gewinnabhängige Vergütung von 15 % des Reingewinns vereinbart. Ab 1993 wurde der Anstellungsvertrag dergestalt geändert, dass H nicht mehr eine gewinnabhängige Tantieme in Höhe von 15 % erhielt, sondern einen festen Betrag von 30 000 DM, wenn ein bestimmter Mindestumsatz im Jahr erwirtschaftet wird. In der Folgezeit wurden das monatliche Festgehalt und der feste Tantiemebetrag weiter erhöht. Das Finanzamt behandelte die Tantiemeregulierung der Jahre 1993 und 1994 mangels zeitlicher Begrenzung als verdeckte Gewinnausschüttung.

Der Bundesfinanzhof hat der hiergegen gerichteten Revision stattgegeben und die Sache zurückverwiesen. Zunächst hat der Bundesfinanzhof betont, dass Umsatztantieme und umsatzabhängige Festvergütung voneinander abzugrenzen seien. Bedeutsam ist diese Abgrenzung, weil die Rechtsprechung und die Finanzverwaltung an die steuerliche Anerkennung von Umsatztantiemen hohe Anforderungen stellen, die bei Vereinbarung einer umsatzabhängigen Festvergütung nicht eingehalten werden müssen. So kann eine Umsatztantieme steuerlich ausnahmsweise dann anerkannt werden, wenn sie in der Aufbauphase oder in Zeiten wirtschaftlicher Schwierigkeiten gewährt wird. In jedem Fall ist eine zeitliche Begrenzung der Umsatztantieme für ihre steuerliche Anerkennung erforderlich. Da diese Begrenzung im Streitfall nicht vereinbart wurde, hat das Finanzamt eine verdeckte Gewinnausschüttung angenommen.

Der Bundesfinanzhof hat in seiner Urteilsbegründung klargestellt, dass es auf die besonderen Anforderungen zur Anerkennung einer Umsatztantieme im Streitfall nicht ankomme, da eine Umsatztantieme nicht gegeben sei. Vielmehr habe die H-GmbH dem Gesellschafter-Geschäftsführer neben dem Festgehalt eine weitere Fixvergütung zugesagt, die bei Erreichen einer bestimmten Umsatzgrenze fällig wird. Da die Umsätze nicht für die Höhe der zusätzlichen Vergütung maßgeblich waren, liege keine Umsatztantieme vor. Der Bundesfinanzhof sah in der getroffenen Vergütungsvereinbarung ein Minus gegenüber einer Vereinbarung, nach der der Geschäftsführer den vollen Betrag unbedingt - also unabhängig vom Erreichen bestimmter Umsatzgrenzen - erhalte. Die Regelung halte daher einem Fremdvergleich stand.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof hat dennoch zurückverwiesen, da die Vorinstanz nicht geklärt hatte, ob der Anstellungsvertrag tatsächlich durchgeführt wurde und möglicherweise aus diesem Grund eine verdeckte Gewinnausschüttung gegeben ist. Außerdem wies der Bundesfinanzhof noch darauf hin, dass weiterhin zu prüfen ist, ob auch die Gesamtausstattung angemessen ist.

b) Sprunghafter Anstieg der Gewinnantieme nicht immer verdeckte Gewinnausschüttung
Mit Urteil vom 10.7.2002 (Aktenzeichen I R 37/01, DStR 2003, 23) hat der Bundesfinanzhof sich in einer weiteren Entscheidung mit der steuerlichen Anerkennung einer Tantiemeregelung auseinander gesetzt. Er hatte folgenden Fall zu entscheiden:

An der YZ-GmbH waren die Gesellschafter Y und Z zu 40 % und 60 % beteiligt. Die YZ-GmbH schloss mit den Gesellschafter-Geschäftsführern Anstellungsverträge ab, nach denen den Geschäftsführern ein Grundgehalt, Weihnachtsgeld, ein PKW und später auch eine Tantieme zustand. Das Tantiemeverprechen bezog sich auf 18 % bzw. 12 % des "Gewinns vor Steuern". Hieraus ergaben sich für die Gesellschafter-Geschäftsführer Gesamtvergütungen in den Streitjahren 1988 bis 1991 zwischen 1,2 und 1,7 Mio. DM. Das Finanzamt beurteilte die Vergütungen, die über einen Betrag von etwa 1 Mio. DM - hinausgingen, als verdeckte Gewinnausschüttung. Zur Begründung bezog sich das Finanzamt auf ausgewertete Gehaltsstrukturuntersuchungen. Soweit die hieraus abgeleiteten Gehaltsobergrenzen überschritten wurden, liege eine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

Der Bundesfinanzhof gab der hiergegen gerichteten Revision statt und stellte zunächst klar, dass auch bei einer vorliegend gegebenen personenbezogenen GmbH ein Fremdvergleich vorzunehmen sei. Auch wenn der Unternehmenserfolg in besonderem Maße von den Gesellschafter-Geschäftsführern abhinge, sei ein Fremdvergleich möglich und auch vorzunehmen. Denn auch bei einer personenbezogenen GmbH bestehe das Risiko einer Gewinnverlagerung auf die Gesellschafterebene.

In der weiteren Begründung führt der Bundesfinanzhof in Bestätigung seiner ständigen Rechtsprechung aus, dass der von der Vorinstanz gewählte Ansatz zur Prüfung einer verdeckten Gewinnausschüttung - nämlich die Auswertung von Gehaltsstrukturuntersuchungen - im Grunde zutreffend und ein geeignetes Mittel sei. Richtigerweise habe die Vorinstanz festgestellt, dass die Ausstattung in ihrer Gesamtheit die aus den Gehaltsstrukturuntersuchungen abgeleitete Grenze des Fremdüblichen überschreite. Dennoch hat der Bundesfinanzhof insoweit eine verdeckte Gewinnausschüttung verneint.

Die Vorinstanz habe - so der Bundesfinanzhof - nicht ausreichend berücksichtigt, dass die Gehaltssteigerungen im Wesentlichen Folge der Tantieme und diese wiederum Folge des sprunghaft angestiegenen Gewinns waren. Um die Angemessenheit der Tantiemeregelung beurteilen zu können, ist - so der Bundesfinanzhof - auf den Zeitpunkt abzustellen, zu dem die Vereinbarung getroffen wurde. Denn sobald die Zusage wirksam gegeben wird, ist die Gesellschaft an diese gebunden. Eine Änderung ist grundsätzlich aus zivilrechtlichen Gründen nicht mehr möglich. Auch einem Fremdgeschäftsführer gegenüber wäre sein Tantiemeanspruch nicht in Frage gestellt worden. Eine verdeckte Gewinnausschüttung kann nach Auffassung des Bundesfinanzhofs allein dann gegeben sein, wenn entweder eine zivilrechtlich tatsächlich bestehende Änderungsmöglichkeit nicht wahrgenommen wurde oder bei Abschluss der Tantiemvereinbarung auf eine sachgerechte Anpassungsklausel verzichtet wurde.

Hinweis:

Mit dieser Entscheidung hat der Bundesfinanzhof die Indizwirkung von Gehaltsstrukturuntersuchungen konkretisiert. Insoweit ist bedeutsam, dass für die Frage der Angemessenheit - wie bei Pensionszusagen - grundsätzlich auf den Zeitpunkt der Zusage abzustellen ist. Die Vereinbarung von Tantiemen sollte sich zum Zeitpunkt der Vereinbarung an den Werten von Gehaltsstrukturuntersuchungen orientieren, um das Risiko einer verdeckten Gewinnausschüttung zu vermindern. Spätere Erhöhungen der Bemessungsgrundlage in Form von Gewinnsteigerungen führen nicht automatisch zu einer verdeckten Gewinnausschüttung. Die Entscheidung ist zu begrüßen, da sie den tatsächlichen Gegebenheiten und der rechtlichen Bindungswirkung von einmal getroffenen Vergütungsvereinbarungen Rechnung trägt.

24 Grunderwerbsteuer: Übertragung von Anteilen einer grundbesitzenden GmbH

Mit Urteil vom 10.7.2002 (Aktenzeichen II R 87/00, BFH/NV 2002, 1494) hatte der Bundesfinanzhof darüber zu entscheiden, ob die Übertragung von allen Anteilen einer grundbesitzenden GmbH auf eine andere Gesellschaft Grunderwerbsteuer auslöst, wenn der übertragende Alleingesellschafter alle Anteile an der erwerbenden Gesellschaft hat. Im Einzelnen ging es um Folgendes:

Die A-GmbH war Eigentümerin eines in Deutschland belegenen Grundstücks. Alleingesellschafter der A-GmbH war Herr A. Herr A war auch Alleingesellschafter einer

nach niederländischem Recht gegründeten Gesellschaft. Im Rahmen einer Kapitalerhöhung übertrug Herr A sämtliche Anteile an der A-GmbH auf die niederländische Gesellschaft. Das Finanzamt behandelte den Vorgang als Grunderwerbsteuerbar und setzte gegen die niederländische Gesellschaft Grunderwerbsteuer fest. Hiergegen richtete sich die Revision.

Der Bundesfinanzhof bestätigte die Beurteilung des Finanzamts, nach der Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 (Nr. 4) Grunderwerbsteuergesetz anfällt. Nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 (Nr. 4) Grunderwerbsteuergesetz unterliegen Rechtsgeschäfte der Grunderwerbsteuer, die den Anspruch auf Übertragung u.a. aller Anteile an einer Kapitalgesellschaft begründen, zu deren Vermögen ein inländisches Grundstück gehört. Im Streitfall - so der Bundesfinanzhof - waren diese Voraussetzungen erfüllt. A hatte sich verpflichtet, alle Anteile an der A-GmbH, der inländischer Grundbesitz gehörte, an die niederländische Gesellschaft zu übertragen. Der Bundesfinanzhof sah es entgegen dem Vorbringen der Klägerin als unbeachtlich an, dass Herr A alleiniger Gesellschafter der A-GmbH und alleiniger Gesellschafter der niederländischen Gesellschaft war. Maßgeblich sei die zivilrechtliche Selbständigkeit der A-GmbH. Eine Besteuerung nach dem Grunderwerbsteuergesetz setze - so der Bundesfinanzhof - nicht notwendig voraus, dass ein wirtschaftlicher Grundstücksumsatz erfolge. Die Tatsache, dass Herr A Alleingesellschafter der die Anteile erwerbenden Gesellschaft war, stehe einer Besteuerung daher nicht entgegen.

Hinweis:

Die Entscheidung zeigt einmal mehr, dass das Grunderwerbsteuergesetz sich vornehmlich an einer zivilrechtlichen und nicht an einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise orientiert. Obwohl bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise vor und nach der Übertragung Herr A (über seine Beteiligungen) allein über das Grundstück verfügen konnte, hat die Übertragung Grunderwerbsteuer ausgelöst. Dies ist bei der Übertragung von Anteilen an grundbesitzenden GmbH zu berücksichtigen. Ferner zeigt die Entscheidung, dass auch bei konzerninternen Umstrukturierungen die Grunderwerbsteuer ein wichtiger Faktor ist, der bei der Gestaltung berücksichtigt werden sollte.

25 Haftung des GmbH-Gesellschafters

In zwei aktuellen Urteilen hat der Bundesgerichtshof zur Frage der Haftung von GmbH-Gesellschaftern Stellung genommen.

a) Inanspruchnahme wegen Eingehung einer zu hohen Verbindlichkeit

Mit seinem Urteil vom 15.7.2002 (Aktenzeichen II ZR 225/00, DStR 2002, 1541) hat der Bundesgerichtshof zur Frage der Haftung des Alleingesellschafters Stellung genommen. Es ging um die Eingehung einer Verbindlichkeit, deren Bezahlbarkeit nicht sichergestellt war.

Der beklagte B war als Angestellter der Kreditanstalt für Wiederaufbau tätig. Seine Aufgabe bestand in der Betreuung von Städten und Gemeinden in den neuen Bundesländern bei der Privatisierung von kommunalem Eigentum. Für diese Tätigkeit erhielt Herr B ein Nettogehalt von etwa 3 600 DM monatlich. Im Rahmen seiner Tätigkeit erlangte er Kenntnis von dem Vorhaben der klagenden Stadt X, eine in Plattenbauweise errichtete Wohnanlage zu sanieren und zu verkaufen. Er bot der Stadt an, die Wohnanlage "en bloc" zu erwerben und anschließend auf eigene Rechnung zu verkaufen. Die Stadt war damit einverstanden.

Der Beklagte gründete zum Zweck des Erwerbs der Anlage die ebenfalls beklagte B-GmbH mit einem Stammkapital von 50 000 DM. Anschließend erwarb die B-GmbH die Wohnanlage zum Preis von 7 212 063 DM. Obwohl der Kaufpreis noch nicht gezahlt war, gingen bereits Besitz, Nutzen und Lasten auf die B-GmbH über. Drei Tage vor Unterzeichnung des Kaufvertrages waren die Finanzierungsverhandlungen mit der D-Bank gescheitert. Bei Unterzeichnung des Kaufvertrages war die Finanzierung daher nicht sichergestellt. Ob dies der Stadt bekannt war, ist nicht geklärt.

Das Projekt wurde nicht durchgeführt und die klagende Stadt veräußerte das Objekt anderweitig. Hierdurch erlitt sie einen Schaden in Höhe von 1 263 000 DM Mindererlös und musste zudem Maklerprovision in Höhe von 179 813,14 DM aufwenden. In Höhe dieser Beträge verlangt sie von der B-GmbH und dem Gesellschafter Herrn B persönlich Ersatz.

Der Bundesgerichtshof wies die Klage ab und verwies zur weiteren Sachaufklärung zurück. Der Bundesgerichtshof führte aus, dass eine Haftung des Alleingesellschafters nicht nach den Grundsätzen über die Haftung des Vertreters wegen wirtschaftlichen

Eigeninteresses in Betracht komme. Der Bundesgerichtshof hat insoweit auf seine frühere Rechtsprechung verwiesen, nach der die bloße Stellung als Alleingesellschafter nicht eine Haftung wegen wirtschaftlichen Eigeninteresses begründe. Sodann hat der Bundesgerichtshof ausgeführt, dass zwar eine Haftung des Herrn B wegen vorsätzlicher sittenwidriger Schädigung nach § 826 Bürgerliches Gesetzbuch in Betracht komme. Dies setze aber voraus, dass Herr B die klagende Stadt über seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit getäuscht habe. Hierzu sei erforderlich, dass die klagende Stadt nicht über das Finanzierungsrisiko unterrichtet gewesen sei. Insoweit habe die Vorinstanz den Sachverhalt nicht ausreichend aufgeklärt, so dass die Sache zurückverwiesen wurde.

Hinweis:

Aus Sicht des Gesellschafters ist zu begrüßen, dass der Bundesgerichtshof seine bisherige Rechtsprechung bestätigt hat, nach der die bloße Stellung als Alleingesellschafter keine Haftung nach den Grundsätzen der Vertreterhaftung bei wirtschaftlichem Eigeninteresse begründet. Andernfalls würde die haftungsrechtliche Trennung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter verwässert.

b) Haftung der Gründer einer GmbH bei Aufgabe der Eintragsabsicht

In seiner Entscheidung vom 4.11.2002 (Aktenzeichen II ZR 204/00, DStR 2002, 2232) hat der Bundesgerichtshof zur Frage der Haftung der Gründungsgesellschafter einer GmbH für den Fall, dass die Eintragung der GmbH nicht erfolgt, Stellung genommen. Im Einzelnen ging es Folgendes:

Die Gründungsgesellschafter A, B, C, D und E hatten durch notariellen Gesellschaftsvertrag die C-GmbH gegründet. Die Gesellschafter ermächtigten den Geschäftsführer der C-GmbH in Gründung ausdrücklich, bereits vor der Eintragung der Gesellschaft in das Handelsregister die Geschäfte aufzunehmen. In Ausübung dieser Ermächtigung schloss der Geschäftsführer der C-GmbH in Gründung vor Eintragung der GmbH mit der Klägerin als Subunternehmer einen Vertrag über verschiedene Bauleistungen ab. Die C-GmbH in Gründung bezahlte lediglich die erste Abschlagszahlung. Der restliche Werklohn in Höhe von etwa 500 TDM wurde nicht bezahlt.

Ein Antrag auf Eintragung der C-GmbH in das Handelsregister wurde zu keiner Zeit gestellt, da sich die Gesellschafter nicht über den Wert ihrer jeweils zu erbringenden Sacheinlage einigen konnten. Daraufhin nahm die Klägerin die Gründungsgesellschafter persönlich auf Zahlung des restlichen Werklohns in Höhe von etwa 500 TDM in Anspruch. Zur Begründung führte die Klägerin aus, die Gründungsgesellschafter hätten nie die Absicht gehabt, die C-GmbH in das Handelsregister eintragen zu lassen. Falls eine solche Absicht doch bestanden haben sollte, so wurde diese jedenfalls lange vor der Auftragserteilung an den klagenden Subunternehmer aufgegeben. Daher hafteten die Gründungsgesellschafter persönlich und unbeschränkt für die offenen Verbindlichkeiten.

Der Bundesgerichtshof hat die Haftung der Gründungsgesellschafter bejaht. In der Rechtsprechung ist anerkannt, dass die Haftung der Gründungsgesellschafter allein dann auf ihre versprochenen Einlagen beschränkt ist, wenn sie dem Geschäftsführer nicht erlauben, bereits vor der Eintragung in das Handelsregister mit der Geschäftstätigkeit zu beginnen. Wenn sie dagegen - wie im Streitfall - der Geschäftsaufnahme einstimmig zustimmen, so haften sie für die bei Eintragung in das Handelsregister bestehende Unterbilanz. Scheitert die Gründung oder Eintragung, so haften die Gründungsgesellschafter für alle bis zu diesem Zeitpunkt angefallenen Verbindlichkeiten nach den Regeln der Verlustdeckungshaftung. Hierbei handelt es sich grundsätzlich nur um Innenhaftung gegenüber der Vorgesellschaft.

Die Haftung ist noch anders ausgestaltet, wenn die Gründungsgesellschafter - wie im Streitfall - die Eintragsabsicht aufgegeben haben, aber die Geschäfte dennoch weiter betrieben werden. In diesem Fall sind - so der Bundesgerichtshof - die Grundsätze über die Verlustdeckungshaftung nicht anwendbar. Da die Gründungsgesellschafter die Geschäfte trotz Aufgabe der Eintragsabsicht fortgeführt haben, müssen sie sich wie die Gesellschafter einer Personengesellschaft behandeln lassen. Der Bundesfinanzhof hat ausgeführt, dass nach Aufgabe der Eintragsabsicht der einzige Grund entfallen ist, den Gläubigern der Vorgesellschaft eine persönliche Inanspruchnahme der Gesellschafter zu versagen. Die persönliche und unbeschränkte Haftung gilt auch für die vor Aufgabe der Eintragsabsicht entstandenen Verbindlichkeiten.

26 Steuervergünstigungsabbaugesetz: Änderungen durch den Finanzausschuss

Das Steuervergünstigungsabbaugesetz hat inzwischen den Finanzausschuss des Bundestags passiert, der einige wichtige Änderungen betreffend Kapitalgesellschaften

vorgenommen hat. So hat der Finanzausschuss die geplante Verschärfung der Mantelkaufregelung fallen gelassen. Gestrichen wurden ebenso sämtliche geplanten Änderungen des Umwandlungssteuergesetzes. Die Körperschaftsteuerermäßigung auf Grund alten Körperschaftsteuerguthabens bei Ausschüttungen wurde modifiziert. Es soll bei der bisherigen Regelung von einer Minderung um $\frac{1}{6}$ bleiben, allerdings darf nunmehr jährlich nur $\frac{1}{14}$ des am 31.12.2002 vorhandenen Guthabens angerechnet werden. Diesbezüglich sollte das weitere Gesetzgebungsverfahren verfolgt werden, da sich u.U. Auswirkungen bereits auf die Ausschüttungspolitik für den Gewinn des Geschäftsjahres 2002 ergeben können. Es ist nicht auszuschließen, dass das Gesetz weitere Änderungen im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens erfahren wird.